



Ryta Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Katedra Skarbowości
r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

Marzanna Poniatowicz

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Zakład Ekonomiki i Finansów
Samorządu Terytorialnego
m.poniatowicz@uwb.edu.pl

Renata Budlewska

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Katedra Skarbowości
r.budlewska@uwb.edu.pl

WPLYW KRYZYSU NA POLITYKĘ PODATKOWĄ W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Aktualny globalny kryzys finansowy i gospodarczy, a w konsekwencji spadek wielkości dochodów publicznych w wielu krajach, wymusił na państwach członkowskich Unii Europejskiej rewizję prowadzonych polityk podatkowych. Celem artykułu jest identyfikacja tych zmian oraz ocena skuteczności zastosowanych wariantów polityki podatkowej (pasywnej lub aktywnej) w kontekście procesu stabilizowania finansów publicznych. Artykuł został podzielony na dwie części, tj. teoretyczną i empiryczną. W pierwszej z nich przeprowadzono dyskusję na temat dotychczasowych badań nad skutecznością równoważenia finansów publicznych za pomocą instrumentów polityki podatkowej. W drugiej części opracowania zaprezentowano politykę podatkową realizowaną przez państwa członkowskie UE na poziomie narodowym, a także posługując się wnioskowaniem statystycznym dokonano oceny wpływu przedmiotowej polityki na równoważenie systemów finansów publicznych.

Słowa kluczowe: dyskrecjonalna polityka podatkowa, pasywna polityka podatkowa, kryzys finansów publicznych, UE.

Wprowadzenie

Zapoczątkowany w 2008 r. globalny kryzys finansowy wywarł negatywny wpływ na stan finansów publicznych wielu krajów. Przyczynił się do istotnego spadku dochodów publicznych i postawił rządy, także państw członkowskich

Unii Europejskiej, przed trudnym wyborem odpowiedniego wariantu polityki podatkowej. Pojawiają się kluczowe dylematy, czy wdrażać rozwiązania prowadzące do zwiększania bieżących dochodów podatkowych i zmniejszania deficytu budżetowego, czy też zmiany w konstrukcjach poszczególnych podatków, których celem byłoby m.in. motywowanie podatników do większej aktywności gospodarczej, a w efekcie pobudzenie gospodarek, natomiast w dłuższym okresie – stabilizowanie finansów publicznych. Jak pokazuje praktyka gospodarcza, część państw UE zdecydowała się na rozwiązania prowadzące głównie do zahamowania spadku wzrostu gospodarczego i jednocześnie do pobudzenia koniunktury, inne natomiast na rozwiązania, których celem było przede wszystkim zwiększanie bieżących wpływów podatkowych poprzez wzrost stawek podatkowych lub uszczelnianie systemu podatkowego¹, a tym samym ograniczanie deficytu budżetowego i stabilizowanie finansów publicznych w krótkim okresie.

Głównym celem artykułu jest ocena zastosowanych wariantów polityki podatkowej w stabilizowaniu finansów publicznych państw członkowskich UE. Aby zrealizować tak sformułowany cel badawczy, zostanie przeprowadzona analiza działań podejmowanych przez państwa członkowskie UE w zakresie polityki podatkowej. Analiza będzie obejmowała instrumenty polityki podatkowej, rozumiane jako wprowadzanie lub usuwanie podatków, zmiany nominalnych stawek podatków oraz wprowadzanie ulg podatkowych. Skuteczność realizacji antykryzysowej polityki podatkowej zostanie skonfrontowana w dwojaki sposób. Po pierwsze, zostaną przedstawione wnioski płynące z badań naukowych poświęconych tej problematyce. Następnie, autorzy zweryfikują za pomocą narzędzi statystycznych wpływ polityki podatkowej realizowanej na poziomie narodowym na równowagę finansów publicznych w państwach członkowskich UE. Otrzymane wyniki zostaną poddane ocenie z punktu widzenia też sformułowanych w części teoretycznej pracy.

¹ Należy jednak nadmienić, że instrument uszczelniania systemu podatkowego nie może być traktowany ani jako instrument pasywnej polityki podatkowej, ani też polityki dyskrecjonalnej. Wiąże się on przede wszystkim z problematyką nieskuteczności administracji skarbowej w ściganiu oszustw podatkowych, stanowi również niejako „efekt uboczny” specyficznej konstrukcji podatku VAT. Niemniej jednak problem wydaje się bardzo istotny, zwłaszcza w polskich warunkach. Przykładowo, aktualnie szacowana luka dochodowa związana z tym podatkiem w Polsce to ok. 53 mld zł, czyli prawie 3% PKB (szacunki firmy doradczej PwC). Między innymi w tym kontekście do projektu Ordynacji podatkowej i ustawy o VAT wprowadzono definicję „nadużycia prawa”, będącą nową kategorią w polskich przepisach podatkowych, mającą na celu umożliwienie ścigania tzw. wyłudzeń karuzelowych, polegających na fikcyjnym obrocie towarami.

1. Założenia metodologiczne

Realizację celu badawczego przeprowadzono z wykorzystaniem zróżnicowanych metod badawczych. W pierwszej kolejności podjęto dyskusję nad skutecznością równoważenia finansów publicznych za pomocą polityki podatkowej w horyzoncie krótko- i średniookresowym. W analizie rozważono argumenty uzasadniające podjęcie interwencji w tej formie, sformułowane na podstawie polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu. Następnie zaprezentowano politykę podatkową realizowaną na poziomie narodowym przez państwa członkowskie UE w przeddzień kryzysu (przyjmując za rok bazowy 2008 r.) oraz w dobie kryzysu w latach 2009-2014, biorąc pod uwagę następujące kryteria: wprowadzanie lub usuwanie podatków, zmiany nominalnych stawek podatkowych oraz wprowadzanie ulg podatkowych. Aby określić wpływ polityki podatkowej na procesy przywracania równowagi systemu finansów publicznych, dokonano grupowania państw członkowskich według kryterium przyjętego modelu polityki podatkowej, tj. polityki pasywnej lub dyskrecjonalnej, oraz realizowanego przed kryzysem modelu opodatkowania, który zostanie oceniony przez udział dochodów podatkowych w relacji do produktu krajowego brutto. Weryfikacja została przeprowadzona w odniesieniu do charakterystyk określających kondycję finansów publicznych w krótkim i średnim okresie, tj. deficytu sektora finansów publicznych (określonego w wartościach globalnych, tj. w mld EUR, oraz względnych – w relacji do % PKB). Celem weryfikacji dokonano analizy statystyk opisowych, a także zastosowano wnioskowanie na podstawie testów korelacji Pearsona. Wnioski wynikające z analizy porównano z hipotezami postawionymi w części teoretycznej pracy i na tej podstawie sformułowano warianty polityki podatkowej przyjmowanej w państwach członkowskich UE. W analizie wykorzystano dane źródłowe Komisji Europejskiej, wskaźniki dotyczące stanu finansów publicznych oraz główne wskaźniki makroekonomiczne krajów UE, publikowane w bazie danych Eurostatu.

2. Teoretyczne przesłanki kształtowania polityki podatkowej

Podstawą wyodrębnienia polityki podatkowej, która stanowi rdzeń polityki fiskalnej, jest przede wszystkim specyfika środków, którymi się posługuje. Podatki, które są głównym narzędziem tej polityki, z jednej strony przyczyniają się do obniżenia poziomu dochodów i zredukowania wydatków prywatnych na konsumpcję, z drugiej natomiast oddziałują na poziom produkcji, inwestycji i zatrudnienia. Ich konstrukcja w istotny sposób wpływa na zachowania podmiotów

gospodarczych oraz gospodarstw domowych, nie zawsze jednak są to działania optymalne z punktu widzenia gospodarki. Podatki mogą zatem stwarzać bodźce, które przyczynią się do wywołania kryzysu (jak np. w 2008 r.)², ale także mogą odegrać rolę stabilizującą w trakcie jego trwania [Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 126].

Postulaty, jakie nauka stawia wobec racjonalnej polityki podatkowej, zależą od przyjęcia celów, które za jej pomocą mogą być osiągnięte. Przejrzystość celów współdecyduje o skuteczności polityki podatkowej [Gomułowicz, 1996, s. 143]. Zadaniem polityki podatkowej z jednej strony jest zapewnianie odpowiednich dochodów pozwalających na finansowanie działalności państwa, z drugiej zaś zagwarantowanie możliwości realizacji różnych priorytetów społeczno-gospodarczych. Oba cele mogą być realizowane synchronicznie, należy jednak wyraźnie podkreślić, że jest bardzo trudne, zwłaszcza w warunkach kryzysu, i wymaga od twórców polityki umiejętności przewidywania jej skutków, także w sferze gospodarczej oraz społecznej. Zdaniem A. Gomułowicza [1996] czasami więc „trzeba poświęcić jedno dobro, dla realizacji innego, które uznaje się za ważniejsze”. Konflikty interesów, który występuje zarówno w trakcie formułowania zadań polityki podatkowej, jak i jej realizacji, niełatwo jest uniknąć, i to w właśnie w nim tkwi główna przyczyna tego, że „zadania polityki podatkowej nie są nigdy w pełni zrealizowane” [Gomułowicz, 1996, s. 14].

W zależności od sposobu posługiwania się pełnym instrumentarium można wyróżnić politykę podatkową pasywną (*automatic policy*) oraz aktywną (*discretionary policy*) [Owsiak, 1999, s. 68]. Pasywna polityka podatkowa charakteryzuje się brakiem bezpośredniej ingerencji państwa. Zastosowane w niej instrumenty, automatycznie wbudowane w system podatkowy, mają za zadanie samoczynnie reagować na zmiany zachodzące w gospodarce, zazwyczaj w kierunku przeciwnym do tych zmian. Warunkiem wstępnym automatycznej reakcji instrumentów podatkowych na fluktuacje koniunktury jest wcześniejsze ustanowienie odpowiednich regulacji i wbudowanie ich w system gospodarczy [Pietrewicz, 1998, s. 26 i n].

Automatyczne stabilizatory samoczynnie, bez doraźnej ingerencji państwa, ograniczają skalę wahań koniunktury [Auerbach i Feenberg, 2000]. Można zatem stwierdzić, że działają na podstawie wbudowanej w system podatkowy „giętkości”. Zaletą automatycznych stabilizatorów jest wyraźne skrócenie opóź-

² Według Międzynarodowego Funduszu Walutowego niektóre cechy podatków skłaniały podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe do zachowań, które wprawdzie nie były podstawowym impulsem wywołania kryzysu, jednak przyczyniły się do powstawania różnych typów nierównowagi [Szerzej w: Cottarelli, 2009; Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 125-145].

nienia reakcji na zmiany koniunktury oraz ograniczenie uznaniowości, dość często występującej w przypadku doraźnych działań państwa. Tego typu stabilizatory powinny w dużym stopniu kopiować działania mechanizmu rynkowego, niestety mają one także swoje wady. Stabilizacja koniunktury przy ich wykorzystaniu ma charakter mechaniczny; ich działanie jest niezależne od fazy cyklu koniunkturalnego i zasadniczo sprowadza się jedynie do przywrócenia początkowego poziomu popytu globalnego. Dobrze więc funkcjonują w warunkach równowagi rynkowej, natomiast w przypadku głębokiej nierównowagi ich przydatność jest ograniczona, a związane z nimi mechanizmy mogą nawet ograniczać procesy wzrostu gospodarczego. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, że politycy z tak dużym wyprzedzeniem mogą przewidzieć problemy, z jakimi zmierzy się gospodarka w przyszłości i odpowiednio „zaprogramują” system podatkowy czy też konstrukcję poszczególnych podatków [Dziemianowicz, 1997, s. 50-54]. Klasycznym przykładem automatycznego stabilizatora jest progresywny podatek dochodowy, który w okresie szybkiego wzrostu ogranicza dochody do dyspozycji, a tym samym ogranicza popyt globalny, natomiast w okresie kryzysu działa odwrotnie [Czyżkowicz i in., 2012, s. 132].

W literaturze podkreśla się, że znaczenie automatycznych stabilizatorów zwiększa się wraz ze wzrostem roli państwa w gospodarce, a zwłaszcza wraz ze wzrostem udziału dochodów podatkowych i wydatków publicznych w PKB [Szołno-Koguc i Twarowska, 2014, s. 292]. Badania przeprowadzone w latach dwutysięcznych nie potwierdzają jednak, że ta zależność ma charakter liniowy [Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 132]. Przykładowo z badań M. Butiego i in. [2003, s. 123-140] wynika, że podatki (automatyczne stabilizatory) działają nie tylko po stronie popytu, poprzez ich pozytywny wpływ na dochód do dyspozycji, ale także po stronie podaży, poprzez ich negatywny wpływ na produkcję, a zwłaszcza na podaż pracy. Im bardziej progresywny system podatkowy, tym mniej elastyczny, ponieważ pracownicy, dążąc do utrzymania wynagrodzeń netto na odpowiednim poziomie, domagają się ich podwyższenia. Buti uważa, że w niektórych okolicznościach zmniejszenie obciążeń podatkowych może doprowadzić do tzw. podwójnej dywidendy – zarówno wzrostu efektywności, jak i lepszego działania automatycznych stabilizatorów [Buti i in., 2003]. Częściowo potwierdzają to badania prowadzone przez C. Martinez-Mongaya i K. Sekhata [2005] oraz M.A. Silgoner i in. [2003]. Jednocześnie jednak M.G. Attinasi i in. [2011] przeanalizowali wpływ podatku dochodowego od osób fizycznych na wysokość produkcji w krajach OECD w latach 1982-2009 i stwierdzili, że wraz ze wzrostem progresywności podatku dochodowego rośnie jego skuteczność jako automatycznego stabilizatora (im większa progresywność podatku dochodowe-

go, tym mniejsze wahania produkcji). Efekt ten może jednak nie być wystarczający, żeby uzasadnić stratę PKB per capita spowodowaną wzrostem progresywności podatku [Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 132]. W związku z tym Debrun i in. [2008] na podstawie przeprowadzonych badań gospodarek krajów OECD stwierdzili, że istnieje progowa wielkość „rządu”, po przekroczeniu której pozytywne oddziaływanie automatycznych stabilizatorów na wzrost gospodarczy maleje lub wpływa negatywnie, co dodatkowo w istotny sposób ogranicza korzyści wynikające ze stabilizacyjnej roli podatków³.

Reasumując, skala absorpcji szoków przez automatyczne stabilizatory polityki podatkowej zależy od wielu czynników. Siła oddziaływania automatycznych stabilizatorów „jest tym większa, im wyższa jest elastyczność dochodowa popytu gospodarstw domowych na towary i usługi i im bardziej trwałe jest, w ich ocenie, spadek dochodów” [Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 133]. M. Dolls, C. Fuest i A. Peichl [2009] na podstawie badań przeprowadzonych w 2008 r. oszacowali, że automatyczne stabilizatory zaabsorbowały proporcjonalny 5-proc. spadek dochodów brutto gospodarstw domowych w UE o ok. 38%, natomiast 5-proc. wzrost stopy bezrobocia odpowiednio o 48%. Podatki i składki na ubezpieczenia społeczne były tu elementami dominującymi, jednak w poszczególnych krajach UE siła ich oddziaływania jest różna (mniejsza w krajach Europy Wschodniej i Południowej, większa w krajach Europy Zachodniej i Kontynentalnej) [Dolls, Fuest i Peichl, 2009], co może w istotny sposób wpływać na dobór odpowiednich instrumentów polityki podatkowej.

Dyskrecjonalna polityka podatkowa występuje wówczas, gdy państwo bezpośrednio i doraźnie reaguje na wahania koniunkturalne. Najczęściej taka interwencja przyjmuje postać specjalnych legislacji, przede wszystkim wprowadzających zmiany w wysokości opodatkowania. Siłę oddziaływania dyskrecjonalnej polityki fiskalnej mierzą tzw. mnożniki fiskalne, które definiuje się jako „relację zmiany popytu w reakcji na egzogeniczną zmianę deficytu fiskalnego” [Czyżkowicz, Opala i Rzońca, 2012, s. 134]. Wartości tych mnożników w zależności od rozwoju danego kraju mogą być bardzo zróżnicowane. Zaobserwowano, że np. są one wyższe w krajach rozwiniętych niż rozwijających się [Ilzetzki, Mendoza i Vegh, 2010] oraz różne w okresie kryzysu i koniunktury [Afonso, Gruner i Kolerus, 2010; Auerbach i Gorodnichenko, 2011].

³ Badaniem objęto lata 1963-2006. Na ich podstawie Debrun i in. oszacowali, że po przekroczeniu przez wydatki sektora finansów publicznych 40% PKB, dalszy ich wzrost o 1 punkt procentowy prowadzi do zmniejszenia PKB o ok. 0,1 punktu procentowego. Po przekroczeniu progu 40% ekspansja wydatków publicznych jest zatem szkodliwa dla gospodarki [Szerzej w: Debrun i in., 2008].

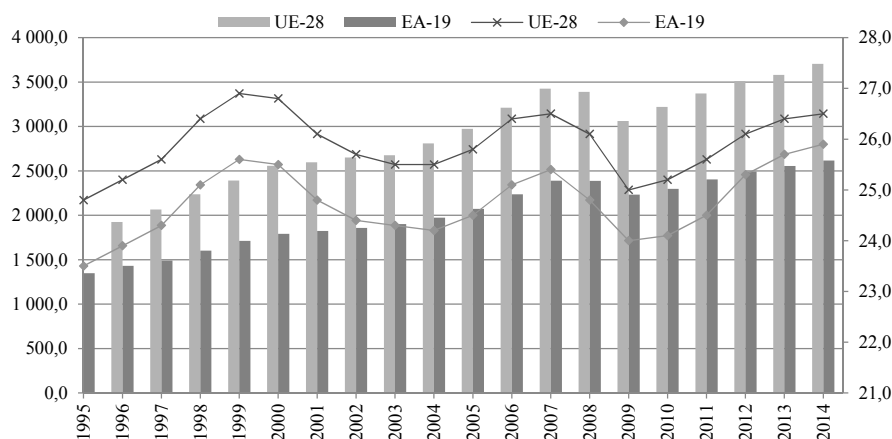
Posługiwanie się narzędziami dyskrecjonalnej polityki podatkowej nie jest łatwe – w każdym przypadku niezbędna jest daleko posunięta ostrożność i umiejętność przewidywania wystąpienia efektów ubocznych takiego oddziaływania [Gaudemet i Molinier, 2000, s. 100 i n.]. Skuteczność aktywnej polityki fiskalnej zależy przede wszystkim od doboru instrumentów oraz możliwości szybkiego ich zastosowania, co bezpośrednio zależy od tempa realizacji procedury legislacyjnej. Zmiany w podatkach wymagają przeważnie decyzji parlamentu, a procedury w tym zakresie są zazwyczaj długie i skomplikowane. Rozwiązaniem mogą być tzw. procedury specjalne, pozwalające na zastosowanie doraźnych, szybkich zmian w systemie opodatkowania. Opóźnienia, w przypadku stosowania doraźnych stabilizatorów, są głównymi argumentami przeciwników kwestionujących tego rodzaju działania. Opóźniona reakcja osłabia bowiem skuteczność zastosowanej polityki, ale także podważa jej sens. Ze względu na zmieniającą się w czasie sytuację gospodarczą, wykorzystywanie doraźnych rozwiązań podatkowych może być nieskuteczne. Wybór rodzaju polityki podatkowej nie jest prosty. W dłuższych okresach, rzeczą niezwykle skomplikowaną jest zaprojektowanie automatycznych stabilizatorów, a jeszcze trudniejsze jest prowadzenie polityki opartej na doraźnej interwencji [Dziemianowicz, 2007, s. 50-54]. Niestety, zwykle w okresie głębokiego kryzysu finansów publicznych podejmowanie doraźnych działań jest nieuniknione.

Podsumowując, polityki podatkowej nie można traktować jako odrębnej całości, w oderwaniu od polityki gospodarczej. Utożsamianie jej tylko z instytucją podatku jest podejściem zbyt instrumentalnym [Famulska i Znaniecka (red.), 2001]. Rola polityki podatkowej, co wynika bezpośrednio z powszechności instytucji podatku, jest znacznie szersza niż tylko pozyskiwanie dochodów budżetowych. Politykę podatkową powinno się rozpatrywać w dwóch płaszczyznach; po pierwsze w aspekcie fiskalnym (czyli jako narzędzie gromadzenia dochodów państwa, niezbędnych do realizacji jego funkcji). W tym przypadku, zwłaszcza w krótkim okresie, istotną rolę mogą odegrać zarówno automatyczne stabilizatory, jak i doraźne decyzje podejmowane np. w zakresie podwyższenia obciążeń podatkowych. Po drugie, w aspekcie ekonomicznym, czyli jako narzędzie celowego oddziaływania na gospodarkę (zakres działania polityki dyskrecjonalnej). Obie płaszczyzny mają wiele obszarów wspólnych. Zbyt wysokie obciążenia fiskalne mogą przyczynić się do obniżenia wskaźników wzrostu, a w konsekwencji w dłuższym okresie do niższych dochodów publicznych, i odwrotnie. Pobudzenie, poprzez obniżenie podatków, aktywności podmiotów gospodarczych, może początkowo doprowadzić do zmniejszenia dochodów podatkowych, ale w długim okresie – do ich wzrostu. Zasady prowadzenia polityki podatkowej powinny być więc dostosowane do aktualnego stanu gospodarki i jej potrzeb [Dziemianowicz, 2011, s. 69-79]. W okresie kryzysu nabiera to szczególnego znaczenia.

3. Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w latach kryzysu

Współczesny system podatkowy UE tworzy 28 krajowych, niezależnych systemów podatkowych państw członkowskich. Kształtowały się one głównie w drugiej połowie XX w. Poczynając od końca lat 80., praktycznie we wszystkich państwach UE przeprowadzono reformy podatkowe mające na celu dostosowanie ustawodawstwa podatkowego do współczesnego poziomu ich rozwoju gospodarczego. Uproszczono i ograniczono liczbę obowiązujących podatków, obniżono wysokość stawek, zwłaszcza w podatkach dochodowych, a także poszerzono bazę podatników podlegających opodatkowaniu. Chociaż przeprowadzone reformy nie miały jednolitego charakteru, podatki stanowiły i nadal stanowią główne źródło dochodów publicznych tych państw.

Od 1995 r.⁴ w państwach członkowskich UE obserwuje się jednoznacznie dodatni trend globalnej kwoty dochodów publicznych gromadzonych w formie podatków (rys. 1). Od 1995 r. do 2007 r. dochody podatkowe wzrosły prawie dwukrotnie i wyniosły 3,4 bln EUR. Wzrost dochodów podatkowych był obserwowany również w krajach strefy euro, choć jego dynamika była niższa (177% dochodów z 1995 r.). Najwyższy wzrost nastąpił w krajach przyjętych do UE po 2004 r., gdzie dochody podatkowe zwiększyły się ponad dwukrotnie (tj. 212,2%), choć nadal stanowiły jedynie 6% globalnej kwoty dochodów całej UE.



Rys. 1. Dochody podatkowe państw członkowskich UE w latach 1995-2014 (mld EUR, % PKB)

Źródło: Na podstawie: [Eurostat, 2016].

⁴ Obranie za punkt wyjścia roku 1995 jest uzasadnione dostępnością oficjalnych statystyk publicznych dotyczących dochodów podatkowych państw członkowskich UE gromadzonych przez Eurostat.

Tabela 1. Struktura dochodów podatkowych państw członkowskich UE w latach 1995-2014

Przeciętny udział dochodów podatkowych wg przedmiotu opodatkowania		UE-28	EA-19	UE-15	UE-13 ^a
Opodatkowanie	produkcji	50,2%	51,1%	49,5%	63,3%
	dochodu	48,7%	47,7%	49,4%	36,5%
	kapitału	1,0%	1,2%	1,1%	0,2%

^a państwa członkowskie, które dołączyły do Unii Europejskiej po 2004 r.

Źródło: Na podstawie [Eurostat, 2016].

W analizowanych latach struktura dochodów podatkowych ukazuje równowagę w zasilaniu budżetów krajów UE-28 za pomocą podatków dochodowych (podatków bezpośrednich) i podatków nałożonych na produkcję oraz import (podatków pośrednich), w tym VAT (tabela 1), natomiast znikomą rolę opodatkowania kapitału. Zbliżony rozkład podatków bezpośrednich i pośrednich występuje również w państwach strefy euro, z niewielką przewagą podatków pośrednich (51,1% w stosunku do 50,2% w całej UE) oraz z najwyższym udziałem podatków nałożonych na kapitał (1,2%). Natomiast wyraźnie odróżniają się od powyższego trendu państwa, które dołączyły do UE w 2004 r. i później – w nowych państwach członkowskich w latach 1995-2014 podatki pośrednie stanowiły średnio 63,3% wszystkich dochodów podatkowych.

W latach poprzedzających kryzys finansowy oraz kryzys finansów publicznych, systemy podatkowe krajów wchodzących w skład Unii Europejskiej uległy znacznym przeobrażeniom. Zachodzące zmiany miały różny charakter i wynikały m.in. z procesów konkurencji podatkowej pomiędzy nowymi a starymi krajami członkowskimi, w wyniku czego kraje dawnej „piętnastki” dokonywały redukcji stawek podatkowych. Ponadto coraz większą rolę, poza stawkami podstawowymi, zaczęły odgrywać zastosowane w podatkach ulgi podatkowe, za pomocą których państwa prowadziły aktywną (dyskrecjonalną) politykę podatkową. Wśród zachodzących zmian najbardziej istotne wydają się następujące trendy:

1. Stawki dolne PIT w niektórych krajach były podnoszone (np. w Austrii), ale w większości krajów jednak obniżane. Wzrosła wyraźnie kwota dochodów wolnych od podatków. Często był to wzrost wyższy niż wynikający ze wzrostu kosztów utrzymania.
2. Rozszerzenie UE o nowe kraje członkowskie uruchomiło „wyścig w dół” stawek podatku dochodowego od osób prawnych. W ślad za nowymi krajami UE spadły stawki CIT także w krajach UE-15.

3. W ramach prac nad harmonizacją VAT w wielu krajach zostały obniżone stawki na usługi pracochłonne. Jednak należy odnotować także wzrost stawki standardowej w Niemczech i Portugalii.
4. Wzrosła rola podatków związanych ze wzrostem zużycia energii elektrycznej i ekologią [Krajewska, 2010, s. 206].

W 2009 r. nastąpił gwałtowny spadek dochodów podatkowych zarówno w państwach członkowskich całej UE, jak i w państwach strefy euro. Początkowy spadek dochodów podatkowych obserwowano już na przełomie lat 2007 i 2008, natomiast najbardziej wyraźny spadek przypadł na przełom lat 2008 i 2009, kiedy w UE-28 zanotowano ich obniżenie o 327,6 mld EUR, z czego 47,2% stanowił spadek dochodów podatkowych w strefie euro. Jest to odpowiednio -1,1% PKB w UE-28 i -0,8% PKB w EA-19.

Dynamika oraz struktura spadku dochodów podatkowych pomiędzy strefą euro a całą wspólnotą zdecydowanie się różni. W państwach strefy euro gwałtownemu spadkowi produkcji krajowej brutto nie towarzyszył odpowiedni spadek dochodów podatkowych (np. w 2009 r. państwa strefy euro zgromadziły dochody podatkowe tylko o 6,7% niższe niż w 2008 r.). Jednocześnie zwraca uwagę fakt, że w krajach strefy euro nie zaobserwowano analogicznego spadku zrealizowanych dochodów podatkowych w 2008 r. w stosunku do roku poprzedniego, czyli w przeddzień kryzysu – co miało miejsce w skali całej UE. Spadek dochodów podatkowych w całej UE był wyższy niż odpowiedni spadek produktu krajowego brutto w wyniku kryzysu finansowego – zrealizowane dochody podatkowe w 2009 r. w UE-28 były niższe o 9,7% w stosunku do 2008 r., co przekłada się jednak na niewielki, tj. o 4,2%, spadek dochodów podatkowych wyrażonych w relacji do PKB.

Tabela 2. Dynamika dochodów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej w latach 2008-2014

	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2013/2012	2014/2013
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
Belgia	-5,6%	7,2%	5,5%	5,2%	3,6%	1,5%
Dania	-3,7%	5,2%	2,0%	4,4%	3,7%	8,1%
Niemcy	-5,3%	0,3%	7,7%	4,2%	2,9%	3,6%
Irlandia	-15,5%	-2,2%	2,6%	5,3%	3,8%	9,3%
Grecja	-4,0%	-2,6%	-0,1%	-1,3%	-4,6%	1,4%
Hiszpania	-13,7%	8,7%	-1,3%	3,0%	2,9%	2,3%
Francja	-6,5%	4,1%	7,2%	4,8%	3,8%	1,4%
Włochy	-3,4%	1,8%	2,4%	4,8%	-0,8%	0,6%
Luksemburg	-4,6%	4,0%	-2,3%	-3,1%	2,7%	6,2%
Holandia	-5,0%	2,9%	5,4%	4,8%	3,6%	3,1%
Austria	-10,3%	4,7%	5,2%	-5,8%	10,3%	2,0%
Portugalia	-9,4%	3,1%	9,8%	1,8%	5,1%	1,4%
Finlandia	-12,0%	17,0%	7,5%	4,6%	3,8%	-1,5%

cd. tabeli 2

1	2	3	4	5	6	7
Szwecja	-21,1%	12,0%	4,6%	7,1%	-1,0%	9,0%
Wielka Brytania	-14,0%	-0,6%	4,1%	7,0%	4,6%	-0,3%
Bułgaria	-9,2%	5,6%	10,6%	0,5%	0,7%	-4,4%
Czechy	-5,1%	-3,6%	10,0%	11,0%	6,4%	8,9%
Estonia	-9,1%	-0,1%	-3,5%	1,7%	2,3%	-2,9%
Chorwacja	-15,1%	3,3%	2,5%	-1,7%	-6,1%	0,9%
Cypr	-30,0%	1,3%	12,7%	13,0%	5,2%	5,8%
Łotwa	-30,8%	-2,1%	8,1%	6,9%	5,4%	6,1%
Litwa	-12,3%	2,1%	-4,5%	5,6%	1,0%	3,3%
Węgry	1,7%	3,0%	6,4%	5,8%	7,8%	11,2%
Malta	-23,9%	15,4%	5,9%	-0,5%	-0,1%	5,3%
Polska	-21,8%	9,5%	14,1%	0,0%	6,3%	6,1%
Rumunia	-8,9%	2,2%	0,6%	-1,7%	0,4%	3,8%
Słowenia	-7,9%	2,1%	7,9%	-0,3%	8,4%	6,6%
Słowacja	-9,7%	5,2%	4,7%	4,1%	2,0%	3,5%
UE-28	-6,5%	2,9%	4,6%	3,7%	2,5%	2,4%
EA-19	-5,6%	7,2%	5,5%	5,2%	3,6%	1,5%
UE-15	-8,6%	4,7%	4,0%	2,8%	2,9%	3,4%
UE-13	-14,3%	2,9%	5,8%	3,6%	3,3%	3,9%

Źródło: Na podstawie: [Eurostat, 2016].

Najwyższy spadek dochodów podatkowych w relacji do PKB zanotowano w Bułgarii, tj. o 3,2 p.p. PKB, na Cyprze – o 3,7%, na Łotwie – o 3,3%, w Polsce – o 2,7% oraz w Wielkiej Brytanii – o 2,8% PKB (tabela 2). Najwyższy spadek dochodów podatkowych w ujęciu nominalnym wystąpił natomiast na Litwie i Łotwie, odpowiednio o 30,8 i 30,0 p.p., w Polsce – o 23,9 p.p., w Rumunii – o 21,8 p.p. oraz w Wielkiej Brytanii – o 21,1 p.p. Spadki zrealizowanych dochodów podatkowych zaobserwowano również w 2010 r., jednak pojawiły się one już tylko w 6 z 28 państw członkowskich i nie były tak znaczące, jak w latach poprzednich. Po 2010 r. niższe dochody podatkowe wystąpiły przede wszystkim w Grecji i Luksemburgu, natomiast w pozostałych krajach nastąpił powrót do stanu sprzed kryzysu, aczkolwiek dochody podatkowe dopiero w 2012 r. przekroczyły poziom notowany w 2008 r.

Wraz ze spadkiem dochodów podatkowych, większość krajów UE zaczęła borykać się z rosnącym deficytem bieżącym sektora finansów publicznych. Najwyższy spadek salda sektora *general government* w UE-28 został odnotowany w 2009 r., w którym deficyt był wyższy o 0,5 bln EUR w stosunku do roku poprzedniego (tj. 4,2 p.p. PKB) i wyniósł blisko 157% deficytu zanotowanego w 2008 r. Znaczna część tego deficytu, tj. 65,4%, jest objaśniana wykazaniem wcześniej spadkiem wykonanych dochodów podatkowych w państwach członkowskich UE. W następstwie kryzysu zostały wprowadzone liczne zmiany w systemach podatkowych poszczególnych państw członkowskich (tabele 3, 4 i 5).

Tabela 3. Zmiany podstawowych stawek VAT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2014

		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)
Wzrost	CY	15,0	4,0	26,7%	Bez zmian	LU	15,0	
	ES	16,0	5,0	31,3%		MT	18,0	
	GB	17,5	2,5	14,3%		DE	19,0	
	LT	18,0	3,0	16,7%		BG	20,0	
	EE	18,0	2,0	11,1%		AT	20,0	
	LV	18,0	4,0	22,2%		BE	21,0	
	CZ	19,0	2,0	10,5%	Redukcja	–		
	SK	19,0	1,0	5,3%				
	GR	19,0	4,0	21,1%				
	RO	19,0	5,0	26,3%				
	NL	19,0	2,0	10,5%				
	FR	19,6	1,4	7,1%				
	CY	15,0	4,0	26,7%				
	PT	20,0	3,0	15,0%				
	HU	20,0	7,0	35,0%				
	IT	20,0	2,0	10,0%				
	SI	20,0	2,0	10,0%				
	IE	21,0	2,5	11,9%				
	HR	22,0	3,0	13,6%				
	FI	22,0	2,0	9,1%				
PL	22,0	1,0	4,5%					

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].

Tabela 4. Zmiany marginalnych stawek PIT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2014

		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)	
Wzrost	CZ	15,0	7,0	46,7%	Redukcja	LT	24,0	-9,0	-37,5%
	SK	19,0	6,0	31,6%		LV	25,0	-1,0	-4,0%
	CY	30,0	5,0	16,7%		PL	40,0	-8,0	-20,0%
	LU	39,0	4,6	11,8%		HU	40,0	-24,0	-60,0%
	GR	40,0	6,0	15,0%		FI	50,1	-1,1	-2,2%
	GB	40,0	5,0	12,5%		DK	62,3	-6,7	-10,8%
	IE	41,0	7,0	17,1%	Bez zmian	BG	10,0		
	SI	41,0	9,0	22,0%		RO	16,0		
	PT	42,0	14,5	34,5%		EE	21,0		
	ES	43,0	9,0	20,9%		MT	35,0		
	IT	44,9	3,0	6,7%		DE	47,5		
	FR	45,4	4,9	10,8%		AT	50,0		
	HR	53,1	-5,9	-11,1%		NL	52,0		
	BE	53,7	0,1	0,2%					
	SE	56,4	0,5	0,9%					

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].

Tabela 5. Zmiany podstawowych stawek CIT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2014

		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)		Stawka w 2008 r.	Zmiana (p.p.)	Zmiana (%)
Wzrost	CY	10,0	2,5	25,0%	Bez zmian	BG	10,0	
	SK	19,0	3,0	15,8%		IE	12,5	
	PT	26,5	6,0	22,6%		LV	15,0	
Redukcja	CZ	21,0	-2,0	-9,5%		RO	16,0	
	HU	21,3	-0,7	-3,3%		PL	19,0	
	SI	22,0	-4,0	-18,2%		HR	20,0	
	DK	25,0	-0,5	-2,0%		EE	21,0	
	FI	26,0	-6,0	-23,1%		AT	25,0	
	SE	28,0	-6,0	-21,4%		NL	25,5	
	LU	29,6	-0,4	-1,4%		ES	30,0	
	GB	30,0	-7,0	-23,3%		DE	30,2	
	FR	34,4	-1,4	-4,1%		IT	31,4	
	GR	35,0	-7,0	-20,0%		BE	34,0	
				MT	35,0			

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].

4. Wpływ antykryzysowej polityki podatkowej na równoważenie finansów publicznych

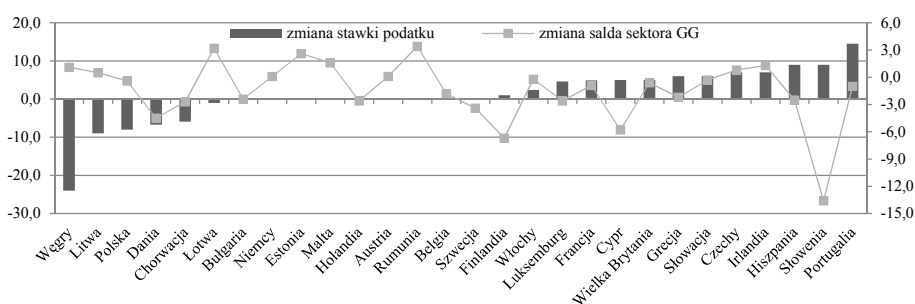
Analiza opisanych zmian w polityce podatkowej krajów UE skłania do postawienia pytania, czy zmiany stawek podatkowych w zakresie podatków dochodowych (PIT i CIT) oraz podatku VAT przełożyły się na równoważenie finansów publicznych, mierzone saldem sektora *general government* (GG). Aby udzielić na nie odpowiedzi, sformułowano następujące hipotezy zerowe:

- 1) brak korelacji zmiany stawek podatku PIT w latach 2008-2013 i zmian salda sektora GG,
- 2) brak korelacji zmiany stawek podatku CIT w latach 2008-2013 i zmian salda sektora GG,
- 3) brak korelacji zmiany stawek podatku VAT w latach 2008-2013 i zmian salda sektora GG.

Tabela 6. Tablica korelacji zmian stawek podatków PIT, CIT i VAT oraz zmian salda sektora GG w latach 2008-2013

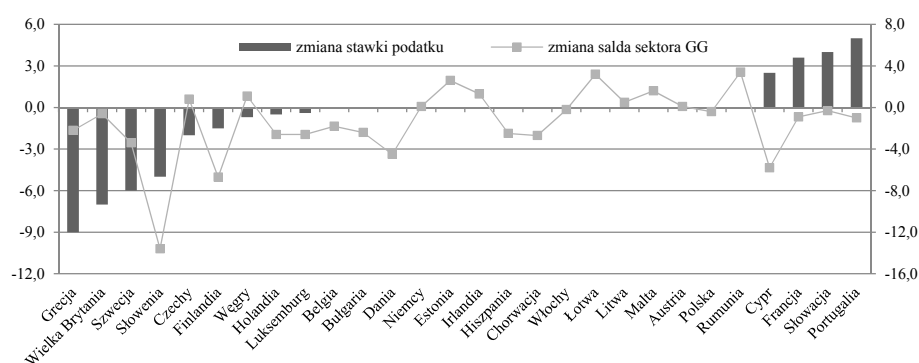
Wyszczególnienie	PIT	CIT	VAT
Korelacja Pearsona	-0,243	0,265	0,133
Istotność (dwustronna)	0,214	0,172	0,499

Hipotezy zostały zweryfikowane na podstawie testu korelacji Pearsona, według którego nie odrzucono wyżej sformułowanych hipotez zerowych. Oznacza to, że zmiany stawek poszczególnych podatków w latach 2008-2013 nie są istotnie statystycznie skorelowane liniowo ze zmianą salda sektora *general government* w państwach członkowskich UE (p odpowiednio według podatku – tabela 6). Natomiast na podstawie analizy wskaźnika korelacji liniowej Pearsona należy sformułować wniosek stwierdzający słaby ujemny związek korelacyjny pomiędzy zmianą stawek podatku PIT a saldem sektora GG (rys. 2), słaby dodatni związek korelacyjny pomiędzy zmianą stawek podatku CIT a saldem sektora GG (rys. 3) oraz brak związku liniowego pomiędzy zmianą stawek podatku VAT a saldem sektora GG (rys. 4). Oznacza to brak jednokierunkowego (liniowego) związku pomiędzy zmianami stawek podatków dochodowych oraz podatku VAT a zmianą salda sektora finansów publicznych. Wnioski te są zatem sprzeczne z założeniami przedstawionymi w teoretycznej części pracy.



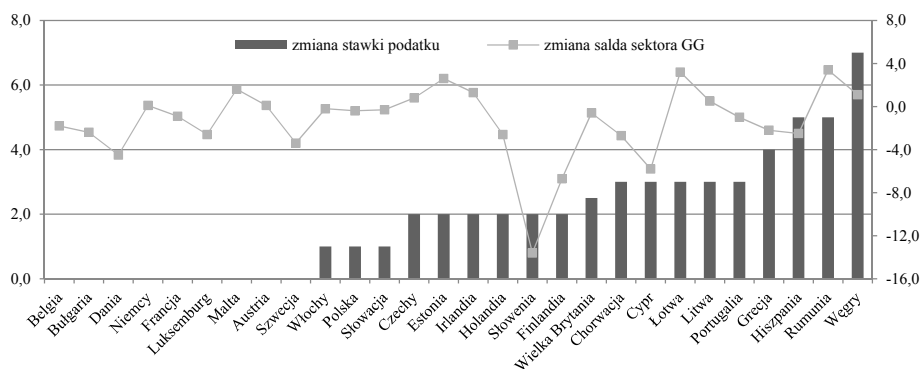
Rys. 2. Dynamika zmian marginalnej stawki podatku PIT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2013

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].



Rys. 3. Dynamika zmian stawki podatku CIT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2013

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].



Rys. 4. Dynamika zmian stawki podatku VAT w państwach członkowskich UE w latach 2008-2013

Źródło: Na podstawie: [Taxation Trends, 2015].

Podsumowanie

Na podstawie przeprowadzonych badań nie można jednoznacznie stwierdzić, że zmiany wprowadzone w konstrukcjach podatków w latach 2008-2014 miały wpływ na procesy równoważenia systemów finansów publicznych w państwach członkowskich UE. Co więcej, polityka podatkowa w czasie kryzysu była na tyle zróżnicowana, iż nie można sformułować jednolitego jej modelu, odnoszącego się do konkretnego wariantu instrumentów stosowanych w celu równoważenia finansów publicznych, a tym bardziej niemożliwe jest określenie skuteczności poszczególnych instrumentów podatkowych. Zróżnicowanie zastosowanych zmian konstrukcji podatkowych nie pozwala ponadto na zakwalifikowanie określonych działań jako odnoszących się jednoznacznie do pasywnej czy dyskrejonalnej polityki podatkowej.

Literatura

- Afonso A., Gruner H.P., Kolerus C. (2010), *Fiscal Policy and Growth. Do Financial Crises Make a Difference?*, „European Central Bank Working Paper Series”, No. 1217.
- Attinasi M.G., Checherita-Westphal C., Rieth M. (2011), *Personal Income Tax Progressivity and Output Volatility Evidence From OECD Countries*, „European Central Bank Working Paper Series”, No. 1380.
- Auerbach A.J., Feenberg D. (2000), *The Significance of Federal Taxes as Automatic Stabilizers*, „NBER Working Paper”, No. 7662, <http://eml.berkeley.edu/~auerbach/ftp/jpe.pdf> (dostęp: 20.03.2016), DOI: 10.3386/w7662.

- Auerbach A.J., Gorodnichenko Y. (2011), *Fiscal Multipliers in Recession and Expansion*, „NBER Working Paper”, No. 17447.
- Buti M., Martinez-Mongay C., Sekkat K., Noord P. van den (2003), *Automatic Fiscal Stabilizers in EMU: A Conflict between Efficiency and Stabilization?* „CESifo Economic Studies”, No. 49.
- Cottarelli C. (2009), *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*, IMF, <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/061209.pdf> (dostęp: 20.03.2016).
- Czyżkowicz P., Opala P., Rzońca A. (2012), *Rola systemu podatkowego przed, w trakcie i po kryzysie finansowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, zeszyt 1.
- Debrun X., Pisani-Ferry J., Sapir A. (2008), *Government Size and Output Volatility: Should We Forsake Automatic Stabilization*, „IMF Working Papers”, No. 8122.
- Dolls M., Fuest C., Peichl A. (2009), *Automatic Stabilizers and Economic Crisis: US vs. Europe*, „Discussion Paper Series”, No. 4310.
- Dziemianowicz R. (2007), *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Dziemianowicz R. (2011), *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi* [w:] S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa.
- Eurostat (2016), *Government Revenue, Expenditure and Main Aggregates*, Eurostat, last updated: 4.03.2016, <http://eurostat.ec.europa.eu/> (dostęp: 20.03.2016).
- Famulska T., Znaniecka K., red. (2001), *Władza fiskalna a reakcje podatników na obciążenia podatkowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Gaudemet P.M., Molinier J. (2000), *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
- Gomułowicz A. (1996), *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy”, nr 5.
- Krajewska A. (2010), *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa.
- Ilzetzki E., Mendoza E.G., Vegh C.A. (2010), *How Big (Small?) are Fiscal Multipliers?* „NBER Working Paper”, No. 16479.
- Martinez-Mongay C., Sekkat K. (2005), *Progressive Taxation, Macroeconomic Stabilization and Efficiency in Europe*, „European Economy. Economic Papers”, No. 233.
- Owsiak S. (1999), *Finanse publiczne, Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pietrewicz M. (1998), *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa.
- Silgoner M.A., Reitschuler G., Crespo-Cuaresma J. (2003), *Assessing the Smoothing Impact of Automatic Stabilizers: Evidence from Europe* [w:] G. Tumpel-Gugerell, P. Mooslechner (red.), *Structural Challenges for Europe*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Szołno-Koguc J., Twarowska M. (2014), *Kierunki zmian pokryzysowych w systemach podatkowych w krajach Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne”, nr 198.
- Taxation Trends in the European Union* (2015), DG Taxation and Customs Union, European Commission, Luxembourg.

**THE IMPACT OF THE CRISIS ON TAX POLICY
IN THE EUROPEAN UNION COUNTRIES**

Summary: The current global financial and economic crisis, and consequently the drop in public revenues in many countries has forced the European Union countries to revise their tax policies. The aim of the article is to identify these changes and assess the effectiveness of passive and discretionary fiscal policy in the context of stabilizing public finances. The first part of paper carries out a debate over current research on the effectiveness of balancing public finances by instruments of fiscal policy. The second part presents the tax policy implemented at the national level by EU Member States, and the statistical verification of the impact of this policy on balancing public finances of the analyzed countries.

Keywords: discretionary fiscal policy, passive fiscal policy, crisis of public finance, EU.