

---

ANN A L E S  
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA  
LUBLIN – POLONIA

VOL. XLVIII, 3

SECTIO H

2014

---

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Katedra Rynków Finansowych

ANNA KOSIDŁOWSKA

*Rola podatków bezpośrednich w zasilaniu budżetu państwa  
w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej*

---

The role of direct taxes in providing the state budget in selected countries of Central and Eastern Europe

**Słowa kluczowe:** dochody budżetu państwa, podatki bezpośrednie, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych

**Key words:** state budget revenues, direct taxes, personal income tax, corporate income tax

## Wstęp

Problematyka podatków od wieków budzi szerokie zainteresowanie nie tylko podmiotów, które są nimi obciążane, ale także tych, które je nakładają. Ewolucja danin publicznych świadczy o tym, że w toku rozwoju historycznego poszczególnych państw wskazywano na wiele przyczyn, dla których ich mieszkańcy powinni ponosić ciężary fiskalne. Jedną z tych, które zostały wyraźny ślad w literaturze przedmiotu, jest ekwiwalentność, co stanowi nawiązanie do korzyści, jakie odnoszą członkowie społeczeństwa z uczestnictwa we wspólnocie państwowej [Kosek-Wojnar, 2012, s. 48–54].

Państwo, wraz z rozwojem gospodarczym, staje przed koniecznością zwiększania podatkowych dochodów publicznych niezbędnych do finansowania nowych zadań. Prowadzenie właściwej polityki fiskalnej, a przede wszystkim podatkowej, zapewni niezbędne mu środki finansowe oraz umożliwi wzmocnienie tendencji rozwojowych gospodarki i wzrost jej konkurencyjności. Gromadzenie dochodów publicznych oraz zarządzanie nimi nabiera szczególnego znaczenia w warunkach globalnego kryzysu

gospodarczego. Możliwości zwiększania dochodów państwa są wtedy bardziej ograniczone, a wydatki publiczne stają się coraz wyższe [Dziemianowicz, 2011, s. 69–70].

Celem opracowania jest próba oceny zmian struktury podatkowych źródeł zasilania budżetu państwa, ze szczególnym uwzględnieniem wpływów pochodzących z podatków bezpośrednich. Badaniami objęto wybrane kraje Europy Środkowo-Wschodniej: Czechy, Polskę, Słowację i Węgry. Zakres analizy to lata 2000–2011 – dane z roku 2011 są ostatnimi dostępnymi. Dane statystyczne wykorzystane w badaniach pochodzą z publikacji Europejskiego Urzędu Statystycznego.

## 1. Dochody budżetu państwa

Działalność gospodarcza człowieka ma na celu zaspokajanie potrzeb. Jest to pierwotna motywacja podejmowania działalności gospodarczej i organizowania systemu gospodarczego. Teoretycznie rynek stanowi system najlepiej zaspokajający potrzeby ludzi, ponieważ mobilizuje indywidualne podmioty do kierowania się kryterium minimalizacji kosztów. Prowadzi to do optymalnego wykorzystania zasobów, a dynamiczne mechanizmy rynku, związane z kryterium maksymalizacji zysku, z jednej strony powodują rozwój przedsiębiorstw i powstawanie nowych, co oznacza zwiększanie zdolności produkcyjnych gospodarki i wywołuje stopniowy wzrost możliwości zaspokajania potrzeb, z drugiej zaś strony postęp technologiczny przyczynia się do podniesienia jakości i zwiększenia różnorodności produktów. Wśród licznych potrzeb są jednak takie, które ze względu na swoje fizyczne cechy mogą być zaspokajane wyłącznie przez instytucje publiczne, indywidualnie bądź zbiorowo.

Wymaga to nakładów kapitałowych i bieżących: opłacenia ludzi, materiałów i sprzętu – podobnie jak w każdej innej działalności gospodarczej. W warunkach gospodarki pieniężnej niezbędne jest zaopatrzenie instytucji sektora publicznego w odpowiednie środki finansowe, aby opłacić dostawy narzędzi i środków materialnych oraz zapewnić wynagrodzenia ludziom wykonującym pracę. Instytucje publiczne, dbające o zaspokojenie określonych potrzeb, muszą płacić rynkową cenę za czynniki i zasoby, którymi chcą dysponować, realizując swe zadania [Żyżyński, 2009, s. 25–35].

Aby realizować zadania ekonomiczne i społeczne, państwo musi zatem dysponować odpowiednimi środkami finansowymi. Zasoby pieniężne, które gromadzi ono w formie budżetu oraz funduszy, umożliwiają finansowanie wydatków na utrzymanie aparatu państwowego oraz wykonanie określonych zadań gospodarczych i społecznych [Krajewska, 2012, s. 27].

## 2. Podatkowe źródła dochodów budżetu państwa

Współczesne państwo swoje potrzeby finansowe w niewielkim tylko stopniu zaspokaja dochodami własnymi (np. z majątku i praw majątkowych), co oznacza, że ma ono charakter podatkowy. Daniny publiczne są gromadzone i rozdysponowywane w ramach różnych form organizacyjno-prawnych (funduszy publicznych), takich jak budżet państwa, budżety jednostek samorządu terytorialnego czy też państwowe fundusze celowe.

Podstawowe źródło dochodów publicznych stanowią podatki i paropodatki (np. składki). Wielkość dochodów publicznych zależy od systemu danin publicznych oraz od realnych procesów gospodarczych, podczas których powstają dochody w ogóle, w tym publiczne [Owsiak, 2011, s. 27–28]. Dochody podatkowe są bezzwrotne, czyli w zamian za nie nie uzyskuje się żadnego bezpośredniego świadczenia wzajemnego ze strony państwa [Marczakowska-Proczka, 2006, s. 513].

W kontekście związku między ciężarem podatkowym a ponoszącym go podatnikiem rozróżnia się podatki bezpośrednie i pośrednie. W przypadku tych pierwszych istnieje precyzyjnie określona zależność między płaconym podatkiem, tzn. rodzajem podatku, jego wysokością, trybem płacenia, a podatnikiem. Typowymi przykładami podatków bezpośrednich są podatki dochodowe i majątkowe.

Podatki pośrednie obciążają podatnika w sposób niepozostający w ścisłym związku z jego sytuacją dochodową i majątkową. Jako takie są podatkami ukrytymi, a ciężary ponoszone przez podatników – bardziej anonimowe. Klasyczne podatki pośrednie to wszystkie podatki od sprzedaży (przychodowe, akcyza).

Podział podatków na bezpośrednie i pośrednie ma istotne znaczenie praktyczne i musi być uwzględniony przy budowie systemu podatkowego, polityce podatkowej, kształtowaniu stanu finansów publicznych itp. Istnieje bowiem sprzeczność pomiędzy zasadą sprawiedliwego rozłożenia ciężaru podatkowego, czemu lepiej służą podatki bezpośrednie, a interesem fiskalnym państwa, któremu bardziej sprzyjają podatki pośrednie [Owsiak, 2006, s. 176].

W tabeli 1 przedstawiono udział podatków (z wyłączeniem składek na ubezpieczenia społeczne) w podatkowych dochodach budżetu państwa w Czechach, Polsce, na Słowacji i Węgrzech w latach 2000–2011. W badanym okresie wpływy z podatków stanowiły średnio aż 66,5% podatkowych dochodów budżetu państwa na Węgrzech i tylko niecałe 56% w Czechach. Jedynie w Polsce w analizowanym czasie nastąpił przyrost udziału podatków w podatkowych dochodach budżetu państwa (niecałe 4,5 p.p.). Na Węgrzech natomiast spadł o nieco ponad 2 p.p.

Tabela 1. Udział podatków (z wyłączeniem składek na ubezpieczenia społeczne) w podatkowych dochodach budżetu państwa\* w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w latach 2000–2011 (w %)

| Wyszczególnienie                      | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|---------------------------------------|--------|--------|----------|-------|
| 2000                                  | 55,6   | 60,3   | 58,5     | 66,6  |
| 2001                                  | 55,8   | 58,4   | 56,9     | 66,5  |
| 2002                                  | 55,3   | 60,4   | 55,8     | 66,2  |
| 2003                                  | 55,9   | 60,3   | 58,0     | 66,8  |
| 2004                                  | 57,1   | 60,8   | 58,4     | 67,4  |
| 2005                                  | 56,7   | 62,4   | 59,6     | 66,5  |
| 2006                                  | 55,8   | 63,9   | 59,9     | 66,4  |
| 2007                                  | 56,2   | 65,7   | 60,1     | 65,9  |
| 2008                                  | 54,9   | 67,0   | 58,9     | 66,0  |
| 2009                                  | 55,5   | 64,3   | 56,1     | 67,1  |
| 2010                                  | 54,7   | 65,1   | 56,3     | 68,1  |
| 2011                                  | 55,3   | 64,7   | 57,0     | 64,5  |
| Średnio                               | 55,7   | 62,8   | 58,0     | 66,5  |
| Różnica pomiędzy 2011 a 2000 (w p.p.) | -0,3   | 4,4    | -1,5     | -2,1  |

\*Przez podatkowe dochody budżetu państwa rozumie się wpływy do budżetu państwa z podatków pośrednich, bezpośrednich oraz składek na ubezpieczenia społeczne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation..., 2013, s. 174].

Z danych zgromadzonych w tabeli 2 wynika, że w badanych krajach w analizowanym okresie podatki pośrednie stanowiły średnio około 38% podatkowych dochodów budżetu państwa, z tym że na Węgrzech udział ten wyniósł najwięcej, bo aż prawie 42%, natomiast w Czechach najmniej – niecałe 32%. We wszystkich tych państwach w analizowanym czasie zwiększył się udział podatków pośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa, najbardziej w Polsce (4,5 p.p.), a najmniej na Słowacji (nieco ponad 1 p.p.).

Tabela 2. Udział podatków pośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w latach 2000–2011 (w %)

| Wyszczególnienie                      | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|---------------------------------------|--------|--------|----------|-------|
| 2000                                  | 32,1   | 38,8   | 36,7     | 41,8  |
| 2001                                  | 31,1   | 38,8   | 34,3     | 40,1  |
| 2002                                  | 29,9   | 40,3   | 34,4     | 39,5  |
| 2003                                  | 29,9   | 40,9   | 36,4     | 41,5  |
| 2004                                  | 31,6   | 41,5   | 39,0     | 43,3  |
| 2005                                  | 31,8   | 42,3   | 40,4     | 42,2  |
| 2006                                  | 30,7   | 42,8   | 39,2     | 41,0  |
| 2007                                  | 31,0   | 41,4   | 39,0     | 40,2  |
| 2008                                  | 31,6   | 42,1   | 36,8     | 39,7  |
| 2009                                  | 33,9   | 41,2   | 36,9     | 42,1  |
| 2010                                  | 34,1   | 43,5   | 37,2     | 45,5  |
| 2011                                  | 34,2   | 43,3   | 37,9     | 45,8  |
| Średnio                               | 31,8   | 41,4   | 37,4     | 41,9  |
| Różnica pomiędzy 2011 a 2000 (w p.p.) | 2,1    | 4,5    | 1,2      | 4,0   |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation..., 2013, s. 176].

Tabela 3. Udział podatków bezpośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w latach 2000–2011 (w %)

| Wyszczególnienie | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|------------------|--------|--------|----------|-------|
| 2000             | 23,5   | 22,1   | 21,9     | 24,9  |
| 2001             | 24,7   | 20,7   | 22,6     | 26,4  |
| 2002             | 25,3   | 21,2   | 21,3     | 26,7  |
| 2003             | 26,0   | 20,5   | 21,7     | 25,3  |
| 2004             | 25,5   | 20,3   | 19,4     | 24,1  |
| 2005             | 24,9   | 21,3   | 19,2     | 24,3  |
| 2006             | 25,1   | 22,2   | 20,7     | 25,3  |
| 2007             | 25,2   | 24,6   | 21,0     | 25,7  |

| Wyszczególnienie                      | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|---------------------------------------|--------|--------|----------|-------|
| 2008                                  | 23,2   | 25,2   | 22,2     | 26,3  |
| 2009                                  | 21,7   | 23,5   | 19,1     | 24,9  |
| 2010                                  | 20,6   | 21,9   | 19,1     | 22,6  |
| 2011                                  | 21,1   | 21,7   | 19,1     | 18,7  |
| Średnio                               | 23,9   | 22,1   | 20,6     | 24,6  |
| Różnica pomiędzy 2011 a 2000 (w p.p.) | -2,4   | -0,4   | -2,8     | -6,2  |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation..., 2013, s. 186].

Podatki bezpośrednie stanowiły średnio w badanym okresie niespełna 23% podatkowych dochodów budżetu państwa (tabela 3). Udział ten był najwyższy na Węgrzech (niecałe 25%), a najniższy na Słowacji (poniżej 21%). Jednocześnie Węgry odnotowały największy (aż o ponad 6 p.p.) spadek udziału podatków bezpośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa w latach 2000–2011, najmniejszy zaś Polska (niecałe 0,5 p.p.).

### 3. Dochody budżetu państwa z podatków bezpośrednich

W analizowanym okresie Węgry były liderem w wielkości udziału wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych w podatkowych dochodach budżetu państwa (tabela 4). Średnio wyniosły one 18%. Dla porównania w Polsce było to niecałe 14%, 12% w Czechach i jedynie nieco ponad 9% na Słowacji.

Tabela 4. Udział podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w latach 2000–2011 (w %)

| Wyszczególnienie | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|------------------|--------|--------|----------|-------|
| 2000             | 13,0   | 13,5   | 9,9      | 18,5  |
| 2001             | 12,8   | 13,9   | 10,6     | 19,6  |
| 2002             | 13,0   | 13,1   | 9,9      | 19,9  |
| 2003             | 13,2   | 13,1   | 9,8      | 18,6  |
| 2004             | 13,0   | 11,6   | 8,5      | 17,5  |
| 2005             | 12,4   | 12,0   | 8,4      | 17,6  |
| 2006             | 11,8   | 13,6   | 8,6      | 18,1  |

|  |      |      |      |      |
|--|------|------|------|------|
| 2007                                     | 11,9 | 15,0 | 8,7  | 18,0 |
| 2008                                     | 10,7 | 15,6 | 9,4  | 19,0 |
| 2009                                     | 10,8 | 14,6 | 8,4  | 18,5 |
| 2010                                     | 10,3 | 14,0 | 8,2  | 17,2 |
| 2011                                     | 10,8 | 13,8 | 8,8  | 13,3 |
| Średnio                                  | 12,0 | 13,7 | 9,1  | 18,0 |
| Różnica pomiędzy<br>2011 a 2000 (w p.p.) | -2,2 | 0,3  | -1,1 | -5,2 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation..., 2013, s. 188].

W 2011 roku, w stosunku do bazowego roku 2000, jedynie w Polsce odnotowano nieznaczny przyrost udziału wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych w podatkowych dochodach budżetu państwa (niecałe 0,5 p.p.). Najbardziej zmniejszył się on w przypadku Węgier (ponad 5 p.p.).

Tabela 5. Udział podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej w latach 2000–2011 (w %)

| Wyszczególnienie                         | Czechy | Polska | Słowacja | Węgry |
|--|--------|--------|----------|-------|
| 2000                                     | 9,8    | 7,5    | 7,7      | 5,6   |
| 2001                                     | 11,4   | 5,8    | 7,8      | 6,0   |
| 2002                                     | 12,0   | 6,3    | 7,6      | 6,1   |
| 2003                                     | 12,5   | 5,6    | 8,4      | 5,8   |
| 2004                                     | 12,2   | 7,1    | 8,2      | 5,6   |
| 2005                                     | 12,2   | 7,6    | 8,7      | 5,6   |
| 2006                                     | 13,0   | 7,1    | 9,9      | 6,3   |
| 2007                                     | 13,0   | 7,9    | 10,2     | 6,9   |
| 2008                                     | 12,2   | 7,9    | 10,7     | 6,5   |
| 2009                                     | 10,5   | 7,2    | 8,7      | 5,4   |
| 2010                                     | 10,0   | 6,3    | 9,0      | 3,1   |
| 2011                                     | 9,7    | 6,4    | 8,4      | 3,1   |
| Średnio                                  | 11,5   | 6,9    | 8,8      | 5,5   |
| Różnica pomiędzy<br>2011 a 2000 (w p.p.) | -0,1   | -1,1   | 0,7      | -2,5  |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation..., 2013, s. 190].

Średni udział podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych dochodach budżetu państwa w Czechach, Polsce, na Słowacji i Węgrzech w latach 2000–2011 (tabela 5) zamknął się w przedziale od 5,5% (Węgry) do 11,5% (Czechy). W badanym okresie jedynie na Słowacji odnotowano nieznaczny wzrost udziału podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych dochodach budżetu państwa (niecały 1 p.p.). W Czechach udział ten pozostał praktycznie bez zmian, natomiast zmniejszył się o ponad 1 p.p. w przypadku Polski i 2,5 p.p. – Węgier.

### Zakończenie

Celem założonym w opracowaniu była próba charakterystyki struktury podatkowych źródeł zasilania budżetu państwa oraz ocena zmian tej struktury, ze szczególnym uwzględnieniem wpływów pochodzących z podatków bezpośrednich. Badania dotyczyły wybranych krajów Europy Środkowo-Wschodniej: Czech, Polski, Słowacji oraz Węgier. Analizą objęto lata 2000–2011 – rok 2011 był ostatnim, za który dostępne są dane.

W latach 2000–2011 wpływy z podatków stanowiły średnio aż 66,5% podatkowych dochodów budżetu państwa na Węgrzech i tylko niecałe 56% w Czechach. Jedynie w Polsce we wspomnianym czasie nastąpił przyrost udziału podatków w podatkowych dochodach budżetu państwa. Z przeprowadzonych obserwacji wynika, że w wymienionych krajach w analizowanym okresie podatki pośrednie stanowiły średnio około 38% podatkowych dochodów budżetu państwa, natomiast bezpośrednie niecałe 23%. We wszystkich czterech państwach w badanym okresie zwiększył się udział podatków pośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa.

W latach 2000–2011 Węgry były liderem w wielkości udziału wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych w podatkowych dochodach budżetu państwa. Średni udział podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych dochodach budżetu państwa w Czechach, Polsce, na Słowacji i Węgrzech we wspomnianym czasie zamknął się w przedziale od 5,5% (Węgry) do 11,5% (Czechy).

### Bibliografia

1. Dziemianowicz R.I., *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi*, [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, S. Owsiak (red.), Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
2. Kosek-Wojnar M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
3. Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej. Długookresowe tendencje i reakcja na kryzys*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
4. Marczakowska-Proczka J., *System budżetowy państwa*, [w:] *System finansowy w Polsce*, B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.

5. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
6. Owsiak S., *Stabilność systemu zasilania finansowego a nowatorskie zarządzanie podmiotami publicznymi w warunkach kryzysu*, [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, S. Owsiak (red.), Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
7. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 2013 edition, [www.epp.eurostat.ec.europa.eu](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu), 2013 (dostęp: 12.04.2014).
8. Żyzyński J., *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.

### **The role of direct taxes in providing the state budget in selected countries of Central and Eastern Europe**

The goal of the study was an attempt to characterize the structure of tax revenue sources of the state budget and to assess changes in their structure, with particular emphasis on the revenues derived from direct taxes. The study covered selected countries of Central and Eastern Europe: Czech Republic, Poland, Slovakia and Hungary. The scope of the analysis was 2000–2011. The statistical data used in the study come from publications of the European Statistical Office.