

ŁUKASZ ZIĘBAKOWSKI

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Wydział Finansów i Bankowości
e-mail: lukasz.ziebakowski@wsb.poznan.pl

Wpływ preferencji podatkowych na wysokość klina podatkowego w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*

Streszczenie. Opodatkowanie zasobów pracy jest jednym z czynników, który determinuje zachowania uczestników rynku pracy. Powszechnie uważa się, że wysokie obciążenia pozapłacowe demotywują do podjęcia pracy, ograniczają tworzenie nowych miejsc pracy, zachęcają do działania w szarej strefie. Istotny wpływ na redukcję opodatkowania wynagrodzeń ma system preferencji podatkowych. Celem artykułu jest zaprezentowanie zmian dotyczących poziomu klina podatkowego w państwach Unii Europejskiej w latach 2004-2016 oraz uzyskanie odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu stosowane preferencje podatkowe wpływają na jego wysokość. Przeprowadzone badanie pozwoliło na sformułowanie wniosku, że preferencje podatkowe w większości państw członkowskich Unii Europejskiej stanowią ważny instrument polityki społecznej, jednakże skala ich zastosowania jest bardzo zróżnicowana. Pomimo że klin podatkowy w Polsce jest wyraźnie niższy od średniej unijnej, to możliwość rozliczania podatku wspólnie z małżonkiem oraz ulgi i zwolnienia z tytułu posiadania dzieci znacznie przyczyniają się do jego zmniejszenia.

Słowa kluczowe: klin podatkowy, opodatkowanie pracy, koszty pracy, preferencje podatkowe, wynagrodzenia, rynek pracy

1. Wprowadzenie

Od początku istnienia Unii Europejskiej (UE), państwa członkowskie starały się wypracować szereg wspólnych postulatów odnoszących się do mechanizmu funkcjonowania rynku pracy. Jednakże wiele jego obszarów nie zostało w pełni

* Artykuł został przygotowany na podstawie rozprawy doktorskiej pt. „Oddziaływanie kosztów pracy na funkcjonowanie rynku pracy województw lubuskiego i wielkopolskiego”, pisanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Przemysława Deszczyńskiego.

zharmonizowanych, a niektóre postanowienia ograniczają się jedynie do ogólnych wytycznych [Knapińska 2012: 8-9]. Jednym z nieuregulowanych elementów rynku pracy jest klin podatkowy, którego wartości w poszczególnych państwach UE są zdywersyfikowane. Różnicowanie poziomu opodatkowania pracy wynika z kształtu systemu opodatkowania dochodów osobistych, zasad działania systemu emerytalnego, a także problemów demograficznych, które są następstwem dysproporcji pomiędzy rosnącą liczbą osób pobierających świadczenia emerytalne i zbyt małą liczbą pracowników płacących składki na powszechne ubezpieczenia społeczne [Maier 2016: 232-236].

Opodatkowanie pracy, rozumiane jako całość obciążeń podatkowych oraz paropodatkowych, prowadzi do różnicowania całkowitego kosztu pracy ponoszonego przez pracodawcę i wynagrodzenia netto otrzymywanego przez pracowników. Tym samym zaburza się ścisły związek pomiędzy kosztami pracy, otrzymywanym wynagrodzeniem a marginalną produktywnością pracy. Praca staje się mniej opłacalna w porównaniu do czasu wolnego, a także mniej warta od nieopodatkowanej pracy w szarej strefie. Wyższy klin podatkowy jest powszechnie uważany za czynnik demotywujący pracowników do podjęcia pracy, a pracodawców do podwyższania wynagrodzeń [Departament Analiz Ekonomicznych i Prognoz 2005: 2]. Klin podatkowy w Polsce charakteryzuje się niekorzystną strukturą w porównaniu do pozostałych krajów Unii Europejskiej (UE).

Opodatkowanie pracy wykorzystywane jest do pozyskania środków zasilających budżet państwa i samorządów, niezbędnych do finansowania ich zadań (funkcja fiskalna). Służy ono również do realizacji wyznaczonych zadań o charakterze gospodarczym, społecznym i politycznym. Podatki od dochodów osobistych, które są częścią składową klina podatkowego, wyróżniają się daleko posuniętą personalizacją. Szeroki zakres preferencji podatkowych to obok mechanizmu progresji podstawowy instrument, którego celem jest dostosowanie wysokości zobowiązań podatkowych do sytuacji podatników. Narzędzia te umożliwiają zredukowanie wysokości klina podatkowego [Gajda-Kantorowska 2013: 115-116].

W opracowaniu przedstawiono aspekt ekonomiczny klina podatkowego, jego pojęcie i składniki. Następnie przeprowadzono analizę porównawczą poziomu klina podatkowego w Polsce w zestawieniu z innymi krajami UE. Zaprezentowano również stosowane preferencje podatkowe w poszczególnych państwach UE, a następnie ich wpływ na wysokość klina podatkowego. Analizą porównawczą objęto następujące grupy społeczne: osoby bezdzietne, osoby samotnie wychowujące dzieci, małżeństwa niemające dzieci oraz rodziny z dwojgiem potomstwa.

W celu przeprowadzenia badania wykorzystano dane statystyczne Komisji Europejskiej oraz obliczenia własne. Zakres czasowy przeprowadzonych analiz

empirycznych objął lata 2004-2016. Początek okresu badawczego wiąże się z datą wstąpienia Polski do UE. Z kolei rok 2016 jest granicą dostępności danych statystycznych dotyczących opodatkowania pracy.

2. Klin podatkowy jako miara opodatkowania pracy

Podatki wraz z innymi daninami o charakterze paropodatkowym obciążają dochody z pracy i noszą miano klina podatkowego (ang. *tax wedge*) [Polarczyk 2007: 1]. Stanowi on różnicę między całkowitymi kosztami pracy ponoszonymi przez pracodawcę w związku z wynagradzaniem za pracę zatrudnionego pracownika, a wynagrodzeniem netto, jakie on otrzymuje [Skórska 2016: 55]. Klin podatkowy jest więc sumą danin płaconych na rzecz państwa przez pracodawcę i pracownika z tytułu umowy o pracę [Szaban 2016: 255]. Złożony jest zatem z trzech podstawowych części, jakimi są opłacane według ustawowych stawek [Polarczyk 2008: 1; Krajewska 2016: 670]:

- podatek dochodowy od osób fizycznych (PDOF) opłacany przez pracownika,
- obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne pokrywane przez pracodawcę,
- składki na ubezpieczenia społeczne płacone przez pracownika.

W statystykach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) klin podatkowy przedstawiany jest jako wskaźnik procentowy stanowiący stosunek sumy kosztów pozapłacowych zatrudnienia do całkowitych kosztów pracy ponoszonych przez pracodawcę [Rosiński 2013: 362].

Im wyższy klin podatkowy, tym wyższe obciążenia podatkowe wynagrodzeń PDOF oraz składek na ubezpieczenie społeczne. Klin podatkowy zróżnicowany jest nie tylko między poszczególnymi państwami, ale także pomiędzy pracownikami. Jego poziom zależy od wysokości uzyskiwanych dochodów, a dokładnie jego relacji do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce, rodzaju umowy o pracę czy sytuacji rodzinnej pracownika (np. stanu cywilnego, liczby posiadanych dzieci, liczby osób zarabiających w rodzinie) [Szaban 2016: 255-256].

Klin podatkowy uznawany jest współcześnie za najpowszechniejszy miernik poziomu opodatkowania pracy. Stanowi jeden z najistotniejszych czynników determinujących decyzje zatrudnieniowe organizacji gospodarczych [Wąsowicz 2009: 36-37], a także pośrednio oddziałuje na wzrost gospodarczy [Polarczyk 2008: 9].

Następstwa opodatkowania czynnika pracy dla sytuacji na rynku pracy z uwzględnieniem horyzontu czasowego przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wpływ wzrostu wysokości klina podatkowego na popyt i podaż pracy

Agregat	W krótkim okresie	W długim okresie
Popyt na pracę	Zmniejszenie popytu na pracę, o ile płace są sztywne w dół (tj. gdy wzrost opodatkowania przekłada się na wzrost całkowitych kosztów zatrudnienia). W przeciwnym wypadku nie ma żadnego wpływu.	W połączeniu z wynagrodzeniem minimalnym – zmniejszenie popytu na pracę wśród osób najmniej produktywnych i mających niskie kwalifikacje. Jeżeli wynagrodzenie minimalne nie zostało ustanowione, to nie ma żadnego wpływu.
Podaż pracy	Zmniejszenie podaży pracy, o ile płace są elastyczne (wzrost klina podatkowego szybko przekłada się na zmniejszenie dochodu netto). W przeciwnym wypadku nie ma żadnego wpływu.	Zmniejszenie podaży pracy ze względu na spadek płacy netto. Dodatkowo wzmocnione, gdy wzrost klina podatkowego prowadzi do trwałego zmniejszenia relacji dochodu z pracy do dochodów z transferów społecznych (np. z zasiłków).

Źródło: Bukowski 2005: 159.

Wśród czynników decydujących o sytuacji na rynku pracy spowodowanej zmianą obciążeń podatkowych i parapodatkowych nakładanych na pracę wskazuje się pozycję rynkową i siłę przetargową pracowników i pracodawców, obecność sprawnie działających instytucji negocjacyjnych, realizowaną politykę zatrudnienia oraz stopień konkurencyjności na rynkach dóbr i usług [Krajewska 2010: 189-191; Mazurek-Chwiejczak 2016: 168].

3. Wysokość i dynamika zmian klina podatkowego w Polsce i państwach Unii Europejskiej

Do analizy porównawczej wysokości klina podatkowego najczęściej wykorzystuje się profil pracownika, który jest osobą samotną, bezdzietną oraz otrzymującą przeciętne wynagrodzenie brutto w gospodarce narodowej. W dokonanej na podstawie danych z tabeli 2 analizie poziomu i zmian klina podatkowego w krajach UE w latach 2004-2016 można zwrócić uwagę na jego zdywersyfikowany poziom. W badanym okresie przeciętna wartość klina podatkowego w państwach UE oscylowała wokół 40-42% całkowitych kosztów pracy. Dane Eurostatu wskazują też, że w przeciągu 13 lat średnia wielkość klina dla państw UE zmniejszyła się z 42,61% do 40,58%, co oznacza, że opodatkowanie pracy uległo w tym czasie niewielkiemu obniżeniu. W roku 2016 najwyższą wartość klina podatkowego odnotowano w Belgii, gdzie wynosił on 53,95%. Oznacza to, że ponad połowę kosztów zatrudnienia belgijskiego pracownika stanowiły zobowiązania podatkowe i parapodatkowe. Jednakże od 2011 r. wysokość klina podatkowego w tym

państwie powoli, lecz systematycznie maleje. W 2016 r. wysoki klin podatkowy wystąpił również w Niemczech (49,54%), we Francji (48,03%), we Włoszech (47,79%) oraz w Austrii (47,33%). Z jednej strony wynika to z wysokiego poziomu rozwoju gospodarczego i społecznego tych państw, a z drugiej z przyjętego przed laty modelu polityki i wysokiej redystrybucji dochodów. Dane wskazują również, że w większości państw nowo przyjętych do UE (po 1 maja 2004 r.) klin podatkowy oscyluje w granicach średniej dla Wspólnoty lub ją przekracza.

Z kolei w Polsce w 2016 r. klin podatkowy dla osoby samotnej osiągającej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej wyniósł 35,58%, co przełożyło się na 23. miejsce spośród wszystkich badanych państw. Oznacza to, że w Polsce procentowy udział sumy podatków i składek na powszechnie ubezpieczenia w całkowitych kosztach pracy był jednym z najniższych w UE. Należy jednak zaznaczyć, że znaczna różnica w klinie podatkowym w przypadku Polski wynika z przyjętej przez Eurostat metodologii obliczania klina i nieuwzględnienia w statystykach składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych [Rosiński 2013: 365]. Niższy klin podatkowy w 2016 r. można było wskazać jedynie w Bułgarii (33,62%), Wielkiej Brytanii (30,92%), Irlandii (26,96%) i na Malcie (25,12%). Są to państwa, w których wsparcie w postaci świadczeń socjalnych jest zdecydowanie mniejsze [Krajewska 2010: 185-186]. Udział pozapłacowych kosztów zatrudnienia w przeciętnym wynagrodzeniu brutto w Polsce (wraz ze składką na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych) w 2016 r. wynosił 40,87% (patrz równanie 1). Klin podatkowy w Polsce jest zatem nieznacznie wyższy aniżeli średnia jego wartość w całej UE.

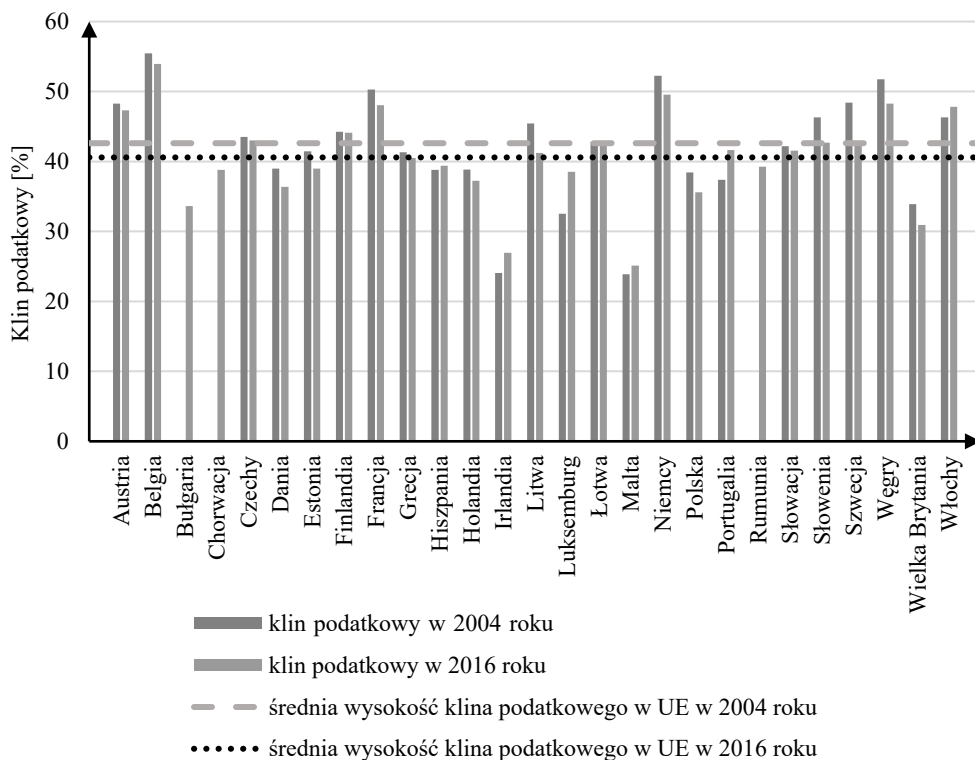
Równanie 1. Klin podatkowy w Polsce dla pracownika osiągającego przeciętne wynagrodzenie brutto w gospodarce narodowej w 2016 roku

$$\text{Klin podatkowy} = \frac{\text{Podatki nakładane na pracę}}{\text{Całkowity koszt pracy}} \times 100\% = \frac{1\,997,40 \text{ zł}}{4\,887,34 \text{ zł}} \times 100\% = 40,87\%$$

Źródło: OECD 2017; ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

Na wykresie 1 przedstawiono wysokość klina podatkowego w UE w 2004 i 2016 r. Zauważyć można, że ten klin (według metodologii Eurostatu) jest w Polsce relatywnie niższy w porównaniu do innych krajów członkowskich UE. Wśród państw UE wyraźnie niższe obciążenia miały miejsce m.in. w: Irlandii, Wielkiej Brytanii i na Malcie. Zdecydowana większość badanych krajów UE charakteryzowała się występowaniem wielkości klina podatkowego na wyższym poziomie w porównaniu do Polski.

Wykres 1. Wysokość klina podatkowego dla osób samotnych i bezdzietnych uzyskujących przeciętne miesięczne wynagrodzenie w państwach Unii Europejskiej w 2004 i 2016 roku



Wykres nie zawiera danych dotyczących klina podatkowego za 2004 r. dla państw członkowskich, które dołączyły do UE po tym roku ze względu na brak danych statystycznych.

Źródło: Komisja Europejska 2017.

Mając na uwadze przywołane informacje, należy stwierdzić, że w Polsce barierą prowadzenia działalności gospodarczej nie jest sama wysokość klina podatkowego, ale jego niekorzystna struktura. Składki na powszechne ubezpieczenia społeczne płacone przez pracownika stanowią 43,03% klina podatkowego, natomiast te płacone przez pracodawcę 39,63%. Łączny udział świadczeń parapodatkowych stanowi ogółem 82,66% klina podatkowego i jest to największy udział w całej UE. Tak wysoka partycypacja w strukturze klina podatkowego jest negatywnie oceniana przez uczestników rynku pracy, a w szczególności przedsiębiorców, ponieważ prowadzi do wzrostów kosztów pracy, obniża konkurencyjność, zmusza do korzystania z elastycznych form zatrudnienia (głównie umów cywilnoprawnych, samozatrudnienia lub outsourcingu) oraz skłania do działania w szarej strefie [Jarmołowicz, Ziębakowski 2018: 300].

Tabela 2. Wysokość klina podatkowego dla osoby samotnej i bezdzietnej, która uzyskuje przeciętne miesięczne wynagrodzenie w państwach członkowskich Unii Europejskiej

Państwo	Wysokość klina podatkowego [%]													Różnica 2016/2004 w pkt proc.	Różnica 2016/2015 w pkt proc.
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016		
Średnia unijna (UE 28)	42,61	40,53	40,44	40,33	40,81	40,38	40,27	40,83	41,03	41,04	40,94	40,65	40,58	-2,03	-0,07
Austria	48,27	48,14	48,45	48,76	49,03	47,95	48,17	48,54	48,84	49,18	49,42	49,62	47,33	-0,93	-2,29
Belgia	55,43	55,51	55,49	55,56	55,88	55,65	55,93	56,09	55,99	55,66	55,59	55,28	53,95	-1,49	-1,33
Bułgaria	-	-	-	-	35,10	33,81	32,50	33,62	33,62	33,62	33,62	33,62	33,62	-	0,00
Chorwacja	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38,47	39,58	38,51	38,78	-	0,27
Cypr	-	13,61	14,15	14,85	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Czechy	43,52	43,73	42,53	42,88	43,44	42,01	42,13	42,61	42,45	42,44	42,61	42,80	43,01	-0,51	0,21
Dania	38,96	38,84	38,95	39,14	38,94	37,56	36,42	36,60	36,72	36,41	36,26	36,44	36,38	-2,59	-0,06
Estonia	41,47	39,92	39,03	39,00	38,38	39,17	40,09	40,26	40,41	39,92	40,03	39,05	38,99	-2,48	-0,06
Finlandia	44,22	44,39	44,02	43,88	43,84	42,50	42,29	42,35	42,49	43,11	43,60	43,51	44,10	-0,13	0,59
Francja	50,30	50,51	49,75	49,75	49,76	49,84	49,90	49,96	50,10	48,81	48,39	48,39	48,03	-2,26	-0,36
Grecja	41,30	41,31	42,27	42,07	41,51	41,27	40,06	42,99	42,93	41,30	40,41	39,14	40,49	-0,81	1,35
Hiszpania	38,81	38,97	39,11	38,99	37,99	38,26	39,75	39,99	40,62	40,66	40,72	39,39	39,38	0,57	-0,01
Holandia	38,83	38,92	38,40	38,67	39,20	38,02	38,10	38,03	38,62	40,65	38,97	36,95	37,25	-1,59	0,30
Irlandia	24,06	23,47	22,97	22,23	22,30	24,74	25,83	25,82	26,93	27,58	27,94	27,33	26,96	2,90	-0,37
Litwa	-	45,43	42,60	43,02	41,61	40,68	40,60	40,71	40,87	41,07	40,89	41,12	41,20	-	0,08
Luksemburg	32,53	33,39	34,01	35,02	34,66	33,87	34,33	36,26	36,00	37,23	37,65	38,39	38,50	5,97	0,11
Łotwa	42,84	43,14	42,72	42,25	41,35	40,89	44,04	44,21	44,27	43,72	43,02	42,51	42,61	-0,24	0,10
Malta	-	23,90	24,54	22,84	22,77	22,28	22,39	23,32	24,47	25,27	24,54	24,62	25,12	-	0,50
Niemcy	52,24	52,13	52,31	51,80	51,34	50,79	49,05	49,68	49,65	49,26	49,31	49,45	49,54	-2,69	0,09
Polska	38,44	38,70	38,95	38,16	34,69	34,12	34,21	34,32	35,51	35,57	35,68	35,73	35,58	-2,87	-0,15
Portugalia	37,40	36,80	37,52	37,33	36,95	36,54	37,13	38,00	37,60	41,38	41,15	42,15	41,62	4,22	-0,53
Rumunia	-	-	-	-	42,38	44,40	44,61	44,49	44,49	41,94	42,09	39,25	39,26	-	0,01
Słowacja	42,16	38,01	38,30	38,44	38,84	37,71	37,92	38,83	39,62	41,13	41,25	41,37	41,52	-0,65	0,15
Słowenia	46,28	45,55	45,29	43,28	42,88	42,24	42,54	42,65	42,50	42,37	42,51	42,57	42,69	-3,59	0,12
Szwecja	48,40	48,05	47,75	45,32	44,81	43,23	42,76	42,81	42,86	43,01	42,46	42,61	42,84	-5,55	0,23
Węgry	51,74	51,07	51,92	54,53	54,10	53,10	46,61	49,49	49,52	49,03	49,03	49,03	48,25	-3,49	-0,78
Wielka Brytania	33,92	33,94	33,98	34,12	32,78	32,41	32,58	32,46	32,09	31,36	30,96	30,81	30,92	-3,00	0,11
Włochy	46,28	45,90	46,05	46,39	46,65	46,79	47,18	47,60	47,72	47,84	47,78	47,85	47,79	1,51	-0,06

Źródło: Komisja Europejska 2017.

Badając zmiany wysokości klina podatkowego na podstawie danych w tabeli 2, można zauważyć, że prawie wszystkie badane państwa UE zdecydowały się obniżyć jego poziom. Do wyjątków należał Luksemburg (wzrost o 5,97 pkt proc. w 2016 r. w stosunku do roku 2004), Portugalia (wzrost o 4,22 pkt proc. w tym samym okresie), Irlandia (o 2,90 pkt proc.), Włochy (o 1,51 pkt proc.) oraz Hiszpania (o 0,57 pkt proc.). Średnia wartość klina podatkowego w całej Unii spadła w badanym okresie o 2,03 pkt proc. Oznacza to, że w 2016 r. w UE stosowano bardziej ekspansywną politykę opodatkowania pracy niż w 2004 r. Z kolei biorąc pod uwagę rok 2016 w stosunku do 2007, można stwierdzić, że obniżki klina dokonano w 12 państwach, w tym m.in. w Polsce (o 0,15 pkt proc.), na Węgrzech (o 0,78 pkt proc.), w Belgii (o 1,33 pkt proc.) i Austrii (o 2,29 pkt proc.), a przeciętna jego obniżka w ostatnich dwóch latach dla całej Unii ukształtowała się na poziomie 0,07 pkt proc. Znaczący spadek klina podatkowego w Polsce w 2007 r. był efektem redukcji składki rentowej z 13% do 6% [Tomkiewicz 2011: 98]. Redukcja ta przyniosła oczekiwane skutki, jakimi było zmniejszenie kosztów zatrudnienia pracownika i zmniejszenie skali opodatkowania pracy. Klin podatkowy w Polsce zmniejszył się wówczas o 3,47 pkt proc., podczas gdy w pozostałych krajach utrzymywał się na względnie stałym poziomie. Z kolei odnotowany w 2012 r. w Polsce jego wzrost wynikał z podniesienia tej składki do 8% (ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych).

Do realizacji celów makroekonomicznych państw służy m.in. polityka fiskalna, realizowana za pomocą wydatków publicznych i podatków. Jedną z funkcji tej polityki jest funkcja stabilizacyjna. Jest ona rozumiana jako oddziaływanie państwa za pomocą wydatków budżetowych i podatków na cykl koniunkturalny [Żyżyński 2009: 80]. Można zauważyć, że w dobie kryzysu gospodarczego, który rozpoczął się w 2007 r., większość państw UE zdecydowała się na regularną obniżkę klina podatkowego. Niższe opodatkowanie pracy doprowadzić miało do wzrostu dochodów pozostających do dyspozycji pracowników. Wyższe dochody rozporządalne przełożyć się miały na wzrost inwestycji, konsumpcji oraz oszczędności. Niższy klin podatkowy miał sprzyjać wyższej podaży pracy przy danych płacach i zachęcać do nowych przedsięwzięć ze strony przedsiębiorstw, czego następstwem miała być wyższa produkcja i dalszy wzrost dochodów [Podstawka, Deresz 2008: 128].

4. Preferencje podatkowe stosowane w państwach Unii Europejskiej

Współczesne podatki, w szczególności od dochodów osobistych, charakteryzują się daleko posuniętą personalizacją, której celem jest dostosowanie wy-

sokości zobowiązań podatkowych do sytuacji, w jakiej znajdują się podatnicy. Obciążenia podatkowe nakładane na pracowników zależą w znacznej mierze, oprócz wysokości ich zarobków (działania mechanizmu progresji), również od sytuacji rodzinnej i związanych z nią preferencji podatkowych. W systemach podatkowych mianem preferencji podatkowych określa się konstrukcje, których zadaniem jest stymulowanie działań podatników w kierunku pożądanym przez ustawodawcę, a także eliminacja tych nieakceptowanych w gospodarce [Bryndziak 2012: 180-181]. Powszechnie uważa się, że ulgi i zwolnienia podatkowe mają swoje uzasadnienie społeczne, gospodarcze, zdrowotne itp. Zastosowanie preferencji w systemach podatkowych ma wywierać określone skutki dla podatnika, jak również w gospodarce (np. obniżenie wymiaru podatku, przez co wzrosną dochody rozporządzalne gospodarstw domowych, a w efekcie rozmiary konsumpcji). Konstrukcja preferencji podatkowych musi być prosta i w pełni zrozumiała, aby zapewnić podatnikom ich skuteczne wykorzystanie [Kędziarska-Szczepaniak 2013: 220-221]. Zdaniem Stanisława Owsiaika [2017: 228-229] ważne jest, aby władze publiczne posługiwały się podatkami w sposób racjonalny. Ponadto przyjęte preferencje w systemie podatkowym powinny pomagać osobom o niższych dochodach, osobom samotnie wychowującym dzieci czy też rodzinom wielodzietnym, ale jednocześnie powinny zapobiegać uzależnieniu od zasiłków socjalnych i wspierać aktywność zawodową rodzin.

W systemach podatkowych państw UE stosuje się wiele prorodzinnych rozwiązań, m.in. [Mazurek 2015: 162]:

- możliwość wspólnego rozliczania małżonków (w większości państw UE),
- ulgi podatkowe, których wysokość determinuje liczba dzieci pozostających na utrzymaniu podatnika (w większości państw UE),
- odliczenie kwot wolnych od podatku na dzieci pozostające na utrzymaniu podatnika (np. Niemcy),
- uwarunkowanie wysokości kwoty wolnej od podatku od stanu cywilnego podatnika, jego wieku oraz liczby dzieci, które ma na utrzymaniu (np. Irlandia, Estonia),
- iloraz rodzinny, który polega na wyznaczeniu wskaźnika uzależnionego od wielkości i składu rodziny, a następnie użyciu go do pomniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu (Francja),
- możliwość odliczenia różnego rodzaju wydatków związanych z wychowywaniem i wykształceniem dziecka (np. Francja, Włochy, Grecja),
- całkowite zwolnienie z podatku dochodowego rodzin wielodzietnych (Estonia).

5. Wpływ preferencji podatkowych na wysokość klina podatkowego w państwach Unii Europejskiej

W unijnych statystykach klin podatkowy obliczany jest dla różnych rodzajów gospodarstw domowych, które dla celów badawczych zróżnicowano ze względu na liczbę pracujących w rodzinie, proporcje dochodowe pomiędzy małżonkami, liczbę dzieci czy samotnie wychowujących rodziców. Jego wysokość może się różnić w badanych państwach ze względu na wykorzystywany w nich system preferencji prorodzinnych. Wskazują na to dane zamieszczone w tabeli 3, w której porównano wysokość klina podatkowego w latach 2004-2016 dla osoby samotnej, bezdzietnej, która zarabia 67% przeciętnego wynagrodzenia w danym kraju oraz osoby samotnie wychowującej dwoje dzieci i otrzymującej takie samo wynagrodzenie. Spośród objętych badaniem krajów UE należy wyróżnić przede wszystkim Irlandię. Tylko w tym państwie przez cały okres badawczy wynagrodzenie netto osoby zarabiającej 67% płacy przeciętnej i samotnie wychowującej dwoje dzieci przewyższa jej wynagrodzenie brutto, gdyż oprócz ulg podatkowych otrzymuje od rządu specjalne benefity wychowawcze. W 2016 r. dodatek ten przewyższał płacę brutto o 19,70%. Drugim państwem spośród badanych, w którym od 2016 r. wystąpił ujemny klin podatkowy dla podatnika, który rozlicza się samodzielnie i wychowuje 2 dzieci, była Polska. Przyczyniły się do tego wprowadzone od 2015 r. rozwiązania, pozwalające na wykorzystanie ulgi z tytułu posiadania dzieci przez szerszą grupę podatników, polegające na przyznaniu podatnikowi dodatkowego wsparcia finansowego w kwocie stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną od podatku do wysokości nieprzekraczającej łącznej kwoty zapłaconych przez niego składek na ubezpieczenia zdrowotne i społeczne, podlegających odliczeniu. Należy nadmienić, że ustawodawca równocześnie podwyższył wysokość ulgi na trzecie i każde kolejne dziecko o 20% (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych). W sposób realny obniżył się klin podatkowy dla osób nisko uposażonych wychowujących dzieci. Jeśli podatek wykazany w zeznaniu podatkowym był zbyt niski i nie pozwalał na odliczenie całej kwoty ulgi, to podatnicy zyskali możliwość zwrotu jej niewykorzystanej części do wysokości łącznej kwoty zapłaconych przez podatnika składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, podlegające odliczeniu.

Do 2015 r. Polska była jednym z tych państw, które charakteryzowały się niewiele niższym klinem podatkowym dla osób samodzielnie rozliczających się i wychowujących dwoje dzieci. Ich obciążenia były niższe tylko o 4,87 pkt proc. od obciążeń podatników bezdzietnych.

Niewielkie różnice wysokości klina podatkowego wśród wskazanych grup podatników w 2016 r. w Grecji (4,28 pkt proc.), Szwecji (7,22 pkt proc.) i Rumunii

(8,50 pkt proc.) świadczą o stosowaniu w tych państwach małego zakresu preferencji społecznych. W poprzednich latach również we Francji osoby z dwojgiem dzieci były w niewiele mniejszym stopniu opodatkowane niż bezdzietne (różnica ok. 8 pkt proc.). W państwach Europy Środkowo-Zachodniej zakres preferencji podatkowych dla słabo uposażonych osób samotnie wychowujących dzieci był wyraźnie niższy niż w przypadku osób samotnych, bezdzietnych, np. w Słowenii, Luksemburgu, Danii i Holandii, różnica wysokości obciążeń wynosiła 23-29 pkt proc. Podatkowa polityka prorodzinna państw Europy Środkowej i Południowej również była zróżnicowana. W Bułgarii poziom klina podatkowego dla osoby uzyskującej wynagrodzenie równe 67% przeciętnej płacy w gospodarce i samotnie wychowującej dwoje dzieci wynosił w 2016 r. tylko 1,27%, natomiast dla osoby samotnej, bezdzietnej i uzyskującej taką samą płacę przeciętną – klin wynosił aż 33,62%. Analogiczna sytuacja występowała w Słowenii (10,47% względem 38,68%) i na Węgrzech (25,44% względem 48,25%). Z kolei na Łotwie, w Chorwacji czy we wspomnianej już Rumunii osoby samotnie wychowujące dwoje dzieci charakteryzowało niewiele niższe obciążenie wynagrodzeń z pracy od tych bezdzietnych.

Kolejnym etapem badania jest ukazanie, jaki wpływ na wysokość klina podatkowego ma możliwość wspólnego rozliczania się z małżonkiem. W analizie uwzględniono profil małżeństwa bezdzietnego i z dwojgiem dzieci oraz łącznymi dochodami gospodarstwa domowego na poziomie 133% i 200% przeciętnego krajowego wynagrodzenia. Dane zawarte w tabeli 4 wskazują, że klin podatkowy w państwach UE był zaprojektowany w sposób sprzyjający realizacji celów prorodzinnych, lecz zakres preferencji dla tych podatników jest niższy niż przysługuje osobom, które wychowują dzieci samotnie. Do końca lat 70. XX w. kumulacja dochodów rodziny była wykorzystywana jako istotny instrument podatkowy w większości państw Europy Zachodniej. Natomiast w ostatnich latach stracił on na swoim znaczeniu [Skica, Wołowicz 2013: 108-109]. Z wartości uwzględnionych w tabeli 4 wynika, że występują różnice w opodatkowaniu pracy małżeństw bezdzietnych i tych mających dzieci. W 2016 r. w całej UE klin podatkowy pod wpływem szerokiego katalogu ulg i zwolnień uległ zmniejszeniu o średnio 5,71 pkt proc. Okazuje się, że w największym stopniu sytuacja dochodowa i rodzinna pracowników była uwzględniona w krajach Europy Wschodniej. Dla przykładu w 2016 r. dla małżeństwa z dwojgiem dzieci o zarobkach w wysokości 133% płacy przeciętnej klin podatkowy był niższy niż w przypadku rodziny bezdzietnej osiągającej takie same dochody o 10,84 pkt proc. na Węgrzech, o 9,36 pkt proc. w Słowenii, o 9,28 pkt proc. w Czechach, o 9,11 pkt proc. w Polsce. Najsłabiej uwzględniano sytuację rodzinną w Grecji i Hiszpanii, gdzie preferencje obniżały klin podatkowy tylko o 1 pkt proc. W 2016 r. w przypadku małżonków wychowujących dwoje dzieci i zarabiających łącznie dwukrotność średniego wynagrodzenia w gospodarce narodowej klin podatkowy w całej UE był niższy średnio o 3,63 pkt proc. niż klin małżeństw bezdzietnych o tych samych dochodach.

Tabela 3. Wysokość klina podatkowego dla osoby samotnej, bezdzietnej i posiadającej dwoje dzieci, która uzyskuje 67% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w państwach Unii Europejskiej

Państwo	Wysokość klina podatkowego [%]								
	2004			2010			2016		
	Bez dzieci [1]	Z dwojgiem dzieci [2]	Różnica w pkt proc. [2]–[1]	Bez dzieci [3]	Z dwojgiem dzieci [4]	Różnica w pkt proc. [4]–[3]	Bez dzieci [5]	Z dwojgiem dzieci [6]	Różnica w pkt proc. [6]–[5]
Średnia unijna (UE 28)	39,16	22,54	–16,62	36,83	19,29	–17,54	36,87	17,89	–18,98
Austria	44,02	25,82	–18,20	43,50	26,09	–17,41	42,99	27,39	–15,61
Belgia	49,14	35,07	–14,07	50,37	36,76	–13,61	47,46	33,54	–13,92
Bułgaria	–	–	–	32,50	–4,18	–36,68	33,62	1,27	–32,35
Chorwacja	–	–	–	–	–	–	34,91	23,89	–11,03
Cypr	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Czechy	41,89	18,41	–23,48	38,95	15,76	–23,19	40,26	21,85	–18,41
Dania	36,18	10,44	–25,75	34,24	9,05	–25,19	34,17	7,27	–26,90
Estonia	39,67	21,69	–17,98	38,72	24,06	–14,67	37,92	21,79	–16,14
Finlandia	39,17	25,84	–13,33	36,82	25,53	–11,29	38,29	27,86	–10,43
Francja	46,40	37,90	–8,49	46,82	38,78	–8,04	42,90	24,39	–18,52
Grecja	36,09	35,35	–0,74	35,79	34,41	–1,39	36,41	32,13	–4,28
Hiszpania	35,38	29,69	–5,69	36,53	29,24	–7,28	35,84	24,18	–11,66
Holandia	40,87	22,63	–18,25	33,57	12,18	–21,39	30,37	7,00	–23,37
Irlandia	19,57	–14,62	–34,19	16,81	–27,75	–44,57	21,10	–19,17	–40,27
Litwa	–	–	–	38,77	7,10	–31,67	38,90	17,01	–21,89
Luksemburg	26,66	2,50	–24,16	27,73	0,56	–27,17	31,28	7,68	–23,60
Łotwa	41,81	27,02	–14,78	43,21	29,49	–13,72	41,80	25,43	–16,38
Malta	–	–	–	18,14	2,32	–15,83	18,81	3,50	–15,31
Niemcy	46,94	33,09	–13,86	44,90	29,81	–15,10	45,39	31,19	–14,20
Polska	37,25	10,56	–26,70	33,27	28,41	–4,87	34,87	–16,34	–51,21
Portugalia	32,82	24,32	–8,50	32,21	20,58	–11,63	36,54	21,78	–14,77
Rumunia	–	–	–	43,38	31,76	–11,62	37,88	29,38	–8,50
Słowacja	39,23	25,95	–13,28	34,72	21,93	–12,78	39,04	27,87	–11,18
Słowenia	43,57	16,84	–26,73	38,59	12,38	–26,21	38,68	10,47	–28,21
Szwecja	47,19	38,80	–8,39	40,67	32,34	–8,33	40,84	33,63	–7,22
Węgry	44,84	27,16	–17,68	43,83	27,41	–16,42	48,25	25,49	–22,76
Wielka Brytania	30,54	13,53	–17,00	29,42	9,33	–20,09	26,14	7,34	–18,80
Włochy	42,23	27,86	–14,37	44,01	28,12	–15,89	40,80	25,34	–15,46

Źródło: Komisja Europejska 2017.

Tabela 4. Wysokość klina podatkowego dla małżeństw bez dzieci i małżeństw wychowujących dwoje dzieci, które uzyskują 133% i 200% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w państwach Unii Europejskiej

Państwo	Wysokość klina podatkowego [%]											
	2004				2010				2016			
	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci	Bez dzieci	Z dwojgiem dzieci
	133%		200%		133%		200%		133%		200%	
Średnia unijna (UE 28)	39,46	33,96	42,60	39,11	37,19	31,83	40,25	36,88	37,30	31,59	40,53	36,90
Austria	45,15	37,16	48,27	42,96	44,54	36,74	48,17	42,94	43,52	36,48	47,33	42,53
Belgia	49,87	43,60	55,49	51,28	48,54	42,21	55,87	51,81	45,20	38,74	53,85	49,71
Bułgaria	–	–	–	–	32,50	25,69	32,50	27,97	33,62	27,83	33,62	33,33
Chorwacja	–	–	–	–	–	–	–	–	37,04	32,01	38,78	35,44
Cypr	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Czechy	42,34	35,57	43,52	40,51	40,01	30,29	42,13	37,22	40,67	31,39	43,01	36,84
Dania	36,21	31,19	38,96	35,62	34,35	29,48	36,42	33,17	34,37	29,67	36,38	33,24
Estonia	39,63	35,10	41,47	38,46	38,85	34,12	40,09	36,94	37,94	31,66	38,99	34,81
Finlandia	41,19	36,21	44,22	40,91	38,89	34,95	42,29	39,67	39,97	36,43	44,10	41,81
Francja	45,20	40,56	50,30	46,61	46,13	40,56	49,90	47,07	42,65	37,46	48,03	45,07
Grecja	40,47	40,51	42,47	42,98	39,36	38,92	41,00	41,14	39,10	37,98	41,26	40,90
Hiszpania	36,20	35,20	38,81	37,48	36,81	35,72	39,75	38,30	36,53	35,47	39,38	37,97
Holandia	36,78	32,22	38,83	35,90	34,20	29,52	38,10	34,34	32,65	27,72	37,25	33,04
Irlandia	18,36	10,74	24,06	19,02	18,21	10,60	25,83	20,80	19,81	13,34	26,30	22,02
Litwa	–	–	–	–	38,87	37,53	40,60	39,71	39,19	36,54	41,20	39,44
Luksemburg	24,95	12,82	30,75	22,67	26,20	15,93	32,74	25,91	29,56	20,63	37,04	31,10
Łotwa	41,78	34,34	42,84	37,89	43,19	36,28	44,04	39,45	41,79	33,54	42,61	37,12
Malta	–	–	–	–	20,72	18,77	22,39	21,09	22,49	18,57	25,12	21,81
Niemcy	46,84	40,52	52,24	47,66	44,82	37,70	49,05	44,09	45,31	38,93	49,54	44,88
Polska	37,23	37,23	38,44	38,44	33,25	29,26	34,21	31,56	34,86	25,75	35,58	29,53
Portugalia	33,09	29,35	37,62	35,34	32,16	28,23	37,13	34,99	36,43	30,06	41,62	38,59
Rumunia	–	–	–	–	43,61	40,06	44,61	42,54	38,25	33,83	39,26	36,72
Słowacja	39,63	32,79	42,16	37,62	33,64	27,20	37,92	33,63	37,72	31,98	41,52	37,77
Słowenia	44,53	34,29	46,28	41,30	40,15	30,41	42,54	37,80	40,26	30,90	42,69	37,08
Szwecja	47,19	42,96	48,42	45,61	40,97	36,78	42,76	39,97	41,12	37,49	42,84	40,43
Węgry	48,40	40,33	51,74	46,33	43,83	36,39	46,61	41,66	48,25	37,41	48,25	41,04
Wielka Brytania	30,46	25,82	33,92	31,71	29,34	24,73	32,58	30,27	26,03	22,71	30,92	28,74
Włochy	42,68	38,58	46,28	44,21	43,92	39,58	47,18	44,73	42,75	38,40	47,79	45,30

Źródło: Komisja Europejska 2017.

W większości państw UE preferencje podatkowe neutralizują działanie mechanizmu progresji. W Hiszpanii, Grecji, Rumunii, na Litwie oraz w Polsce nie występują istotne różnice w opodatkowaniu rodzin osiągających wynagrodzenie na poziomie 133% i 200% średniej krajowej. Nie jest to jednak zasługa daleko posuniętej personalizacji podatkowej, a nieefektywnego wykorzystania opodatkowania według skali progresywnej.

Na przestrzeni badanych lat największe zawężanie katalogu ulg i zwolnień podatkowych dobrze uposażonych małżeństw z dwojgiem dzieci odnotowano w Luksemburgu, gdzie osobom tym preferencje nie przysługują w ogóle, podobnie jak w Bułgarii i Portugalii.

6. Podsumowanie

Przedstawione dane statystyczne pozwalają na sformułowanie wniosku, że poziom klina podatkowego w Polsce jest niższy od średniej w UE o około 5 pkt proc. W całym okresie badawczym zdecydowana większość państw UE (w tym Polska) decydowała się obniżyć opodatkowanie pracy. Wyjątek stanowiły tutaj Hiszpania, Włochy, Portugalia, Irlandia, gdzie odnotowano wzrost klina podatkowego. W tych państwach taką sytuację wymusił kryzys finansów publicznych, a celem podwyższenia podatków i składek związanych z pracą było zmniejszanie deficytów budżetowych oraz spowolnienie przyrostu długu publicznego.

Badanie wpływu preferencji podatkowych na wysokość klina podatkowego pozwala stwierdzić, że w większości państw UE system podatkowy zaprojektowano tak, aby sprzyjał on realizacji celów prorodzinnych. Wysokość obciążeń fiskalnych nakładanych na wynagrodzenia w istotnym stopniu uwarunkowana jest liczbą posiadanych dzieci. Zauważalny jest fakt, że małżeństwom z dwojgiem dzieci przysługuje znacząco mniejszy zakres preferencji obniżających klin podatkowy niż rodzicom, którzy wychowują je samotnie.

Klin podatkowy był relatywnie neutralny wobec instytucji rodziny głównie w krajach dotkniętych kryzysem finansowym (Portugalia, Grecja, Hiszpania). Najbardziej efektywne preferencje prorodzinne stosuje się w Irlandii, Danii, Słowacji i Czechach. Niski zakres ulg i zwolnień w Polsce do roku 2014 sprawił, że klin podatkowy rodzin ulegał jedynie minimalnej redukcji. Od roku 2015 jedynie osobom słabo uposażonym i wychowującym dzieci został on obniżony o wysokość zwrotu niewykorzystanej części ulgi z tytułu posiadania dzieci, jeżeli zadeklarowany przez nich podatek był zbyt niski i nie pozwalał na odliczenie całej kwoty ulgi. W przypadku tych osób klin podatkowy przyjmuje wartości ujemne, co oznacza, że wynagrodzenie netto jest wyższe od wynagrodzenia brutto.

Preferencje podatkowe uznawane są za odstępstwo od normalnej struktury podatkowej i faworyzują wybrane grupy podatników. Zastosowanie różnorodnych instrumentów, mających na celu redukcję kwoty należnego podatku, może prowadzić do wzrostu obciążeń podatkowych pozostałej części podatników lub ograniczenia wydatków budżetowych. Dlatego w każdym państwie system personalizacji podatków musi być przez ustawodawcę odpowiednio wyważony, społecznie i gospodarczo uzasadniony. W kwestii stosowania preferencji podatkowych kluczowe wydaje się uwzględnienie stanu finansów publicznych oraz warunków panujących na rynku pracy.

Należy jednocześnie podkreślić, że szeroki katalog ulg i zwolnień prorodzinnych stwarza możliwość dokonania korekty w poziomie dochodów rozporządzalnych, zwłaszcza osób najuboższych i rodzin wielodzietnych, dla których w życiu codziennym liczy się przede wszystkim bezwzględna wielkość środków do dyspozycji rodziny. Tak więc preferencje przyczyniają się do urzeczywistnienia zasady sprawiedliwości podatkowej. Istotnym instrumentem polityki społecznej są również wydatki transferowe, które jednakże mogą demotywować pracowników do podjęcia pracy. W ostatnim czasie realizacja celów polityki prorodzinnej zyskała szczególne znaczenie, dlatego wskazane jest ograniczanie zasiłków na rzecz redukcji opodatkowania pracy i dostosowywanie jego wysokości do sytuacji podatnika. W pierwszej kolejności należałoby zwiększyć progresję podatku dochodowego, podnieść kwotę wolną od opodatkowania oraz rozszerzyć zakres preferencji prorodzinnych. Takie działania są szczególnie wskazane w Polsce, gdzie progresja podatkowa jest nieefektywna, a ulgi z tytułu posiadania dzieci zbyt niskie.

Literatura

- Bryndziak S., 2012, Wady preferencji podatkowych w kontekście bezpośrednich wydatków budżetowych, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, Seria Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 52: 179-189.
- Bukowski M., 2005, *Zatrudnienie w Polsce 2005*, Warszawa: Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Departament Analiz i Prognoz Ekonomicznych.
- Departament Analiz Ekonomicznych i Prognoz, 2005, *Opodatkowanie pracy i wynagrodzenie minimalne. Wpływ na rynek pracy*, Warszawa: Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, www.mpips.gov.pl/userfiles/File/mps/analizy_i_raporty/opodatkowanie_pracy.pdf [dostęp: 4.12.2018].
- Gajda-Kantorowska M., 2013, Klin podatkowy jako bariera zatrudnienia w krajach Unii Europejskiej, *Handel Wewnętrzny*, nr 6A(2): 115-125.
- Jarmołowicz W., Ziębakowski L., 2018, Koszty pracy i ich uwarunkowania w Polsce i Unii Europejskiej – perspektywa porównawcza, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, nr 107: 281-303.
- Kędzińska-Szczepaniak A., 2013, Ulga prorodzinna – znaczenie budżetów gospodarstw domowych i jednostek samorządu terytorialnego, w: J. Głuchowski, K. Piotrowska-Marczak, J. Fila (red.), *Konsekwencje. Zmiany obciążeń podatkowych w Polsce*, Warszawa: Difin, 219-241.
- Knapieńska M., 2012, *Wspólny europejski rynek pracy. Geneza – rozwój – funkcjonowanie*, Poznań: Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

- Komisja Europejska, 2017, *Economic and Financial Affairs. Tax and Benefits*, http://europa.eu/economy_finance/db_indicators/tab/ [dostęp: 4.12.2018].
- Krajewska A., 2010, *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa: PWE.
- Krajewska A., 2016, Opodatkowanie pracy w OECD. Analiza porównawcza i wnioski dla Polski, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia*, nr 50(1): 669-679.
- Maier M., 2016, System zabezpieczenia emerytalnego a starzenie się społeczeństwa w Polsce, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 451: 230-239.
- Mazurek E., 2015, Konsekwencje zmian ulgi prorodzinnej w polskim systemie podatkowym, *Śląski Przegląd Statystyczny*, nr 13(19): 161-175.
- Mazurek-Chwiejczak M., 2016, Opodatkowanie dochodów z pracy w państwach OECD – studium porównawcze, *Przedsiębiorstwo i Region*, nr 8: 166-185.
- OECD, 2017, *Taxing Wages 2016 Special Feature: Measuring the tax wedge on second earners*, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.html> [dostęp: 4.12.2018].
- Owsiak S., 2017, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Warszawa: WN PWN.
- Podstawka M., Deresz A., 2008, Podatek dochodowy od osób fizycznych a wzrost gospodarczy, *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego*, nr 5(20): 126-132.
- Polarczyk K., 2007, Klin podatkowy a bezrobocie, *Analizy BAS*, nr 17: 1-4.
- Polarczyk K., 2008, Opodatkowanie wynagrodzeń za pracę (składki i PIT) w państwach Unii Europejskiej, *Analizy BAS*, nr 6, 1-13.
- Rosiński R., 2013, Zmiany płacowego klina podatkowego w wybranych krajach Unii Europejskiej w obliczu kryzysu finansów publicznych, *Zarządzanie i Finanse*, nr 2(3): 361-373.
- Skica T., Wołowicz T., 2013, *Podatek dochodowy od osób fizycznych w krajach Unii Europejskiej: wybrane aspekty*, Rzeszów–Szczecin: Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania – Naukowe Wydawnictwo IVG.
- Skórska A., 2016, *Rynek pracy. Wybrane zagadnienia*, Katowice: Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Szaban J.M., 2016, *Rynek pracy w Polsce i w Unii Europejskiej*, Warszawa: Difin.
- Tomkiewicz J., 2011, Redukcja deficytu w kontekście krajowej i międzynarodowej sytuacji makroekonomicznej, w: J. Szolno-Koguc, A. Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, Warszawa: Wolter Kluwer Business, 96-104.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. nr 80, poz. 350.
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. nr 137, poz. 887.
- Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, Dz.U. poz. 195.
- Wąsowicz J., 2009, Klin podatkowy i stopień regulacji rynku pracy – implikacje dla sytuacji na rynku pracy, w: D. Kotlorz (red.), *Deregulacja rynku pracy i koszty pracy jako determinanty wzrostu zatrudnienia*, Katowice: Wyd. Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 33-54.
- Żyżyński J., 2009, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa: WN PWN.

The influence of tax preferences on the tax wedge in Poland and the European Union

Abstract. Taxation of labour resources is one of the factors that determine the behaviour of labour market participants. Extensive non-wage burdens are commonly believed to demotivate job seekers from taking up a job, to limit the creation of new work places and to encourage companies to operate in the shadow economy. A system of tax preferences has a significant impact on reducing the level of wage taxation. The aim of the article is to present changes in the level of the tax wedge in European Union countries in the period 2004-2016 and to determine how tax preferences affect

the size of the tax wedge. Based on the results of his study, the author concludes that in most EU member states tax preferences constitute an important instrument of social policy, although they are applied to a varying degree. Although the tax wedge in Poland is already considerably below the EU average, there are a number of possibilities of decreasing it even further by taking advantage of such options as joint taxation of spouses, various tax reliefs and exemptions.

Keywords: tax wedge, taxation of labour, labour costs, tax preferences, remuneration, labour market

