Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

DOI:10.17951/h.2016.50.1.147

A N N A L E S
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA
VOL. L, 1 SECTIO H 2016

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Wydział Finansów

PIOTR PODSIADŁO

piotr.podsiadlo@uek.krakow.pl

Subsydia podatkowe jako forma pomocy publicznej a dług sektora general government*

Tax Subsidies as a Form of State Aid and General Government Sector Debt

Słowa kluczowe: subsydia podatkowe; pomoc publiczna; Unia Europejska; dług sektora *general government*

Keywords: tax subsidies; state aid; European Union; general government sector debt

Kod JEL: E62; K20; K33

Wstęp

Pomoc publiczna w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [Dz. Urz. UE, C 83, 30.03.2010] powoduje korzyść ekonomiczną dla niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów, z wyłączeniem pozostałych. Dany środek nie może zostać uznany za pomoc publiczną w przypadku, gdy nie przynosi żadnych korzyści podmiotowi, do którego jest skierowany [Wyrok Sądu w sprawie T-55/99, pkt 40]. Pomoc publiczną można zatem określić jako selektywne przysporzenie korzyści finansowych danemu przedsiębiorstwu lub grupie przedsiębiorstw, któremu jednocześnie towarzyszy powstanie obciążenia finansowego po stronie finansów publicznych. Obciążenie to może występować w postaci wydatkowania środków publicznych na rzecz przedsiębiorstw lub zmniejszania

* Publikacja została sfinansowana ze środków przyznanych Wydziałowi Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie w ramach dotacji na utrzymanie potencjału badawczego.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

ciężarów publicznoprawnych spoczywających na przedsiębiorstwach. W pierwszym przypadku będzie to pomoc udzielana za pośrednictwem aktywnych instrumentów wsparcia, takich jak dotacje, dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych, refundacje, pożyczki preferencyjne i warunkowo umorzone, poręczenia i gwarancje kredytowe. W drugim przypadku będzie to pomoc udzielana przez zwolnienia i umorzenia podatkowe (subsydia podatkowe), konwersję długów przedsiębiorstwa na kapitał czy odroczenia terminu płatności określonych danin publicznych.

Mając na uwadze, że następstwem kryzysu finansowego z pierwszej dekady XXI w., wpływającego na ograniczenie dostępności do źródeł finansowania i kryzysu w realnej gospodarce, przekładającego się w głównej mierze na spadek produkcji, był kryzys związany z nadmiernym długiem publicznym i deficytem budżetowym wynikający ze spowolnienia w poszczególnych dziedzinach gospodarki, celem artykułu jest analiza warunków dopuszczalności pomocy publicznej w formie subsydiów podatkowych. Ma to prowadzić do weryfikacji tezy, że skutki kryzysu finansowego i gospodarczego wpłynęły na strukturę pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej w ten sposób, że obecnie zwiększył się w niej udział subsydiów podatkowych, które powodują zmniejszenie ciężaru danin publicznych bądź zaniechanie ich poboru i pozostawienie środków z tego tytułu do dyspozycji podmiotów gospodarczych, co jest tożsame z uszczupleniem wpływu środków publicznych do sektora finansów publicznych. Przyjęcie takiej tezy skłania do postawienia pytania o wpływ pomocy publicznej na wielkość długu sektora finansów publicznych w państwach członkowskich, które udzielały pomoc publiczną w formie instrumentów podatkowych. Można bowiem – w pewnym uproszczeniu – przyjąć, że skoro zasadniczą przesłanką udzielania pomocy publicznej w Unii Europejskiej jest osiąganie koncentrujących się wokół dobrobytu i wzrostu konkurencyjności Unii Europejskiej celów leżących we wspólnym interesie, to pomoc taka powinna mieć pozytywny wpływ na stan finansów publicznych. Udzielanie pomocy publicznej na cele rozwojowe, zarówno w postaci bezpośrednich wydatków, jak i środków podatkowych, powinno być równoważone zdecydowanym ograniczeniem pomocy operacyjnej udzielanej na pokrycie bieżących kosztów działalności przedsiębiorstwa. Tym samym będzie można mówić, że wielkość fiskalnej pomocy publicznej, w odniesieniu do całej Unii Europejskiej i poszczególnych państw członkowskich, powinna być ujemnie skorelowana z wielkością długu sektora finansów publicznych. Ujemne skorelowanie wielkości długu sektora *general government* z wysokością pomocy publicznej w formie środków podatkowych oznaczałoby, że wraz ze wzrostem wielkości takiej pomocy państwa powinien się zmniejszać dług sektora finansów publicznych państw członkowskich udzielających taką pomoc.

1. Pomoc publiczna w formie instrumentów fiskalnych w Unii Europejskiej

W unijnym prawie konkurencji, ze względu na negatywne skutki, jakie pomoc publiczna wywiera na konkurencję na rynku, został wprowadzony generalny zakaz jej

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

udzielania. Art. 107 ust. 1 TFUE stanowi: „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi". Tak sformułowany zakaz jest interpretowany szeroko. W prawie unijnym nie zostało co prawda zdefiniowane pojęcie „pomoc publiczna", lecz w orzecznictwie przyjęto, że jest nią każda korzyść uzyskana przez przedsiębiorstwo od władz publicznych bądź w drodze pozyskania środków, bądź zwolnienia, choćby częściowego, z obowiązków o charakterze finansowym [Craig, Búrca, 2003, s. 1141]. Aby udzielane przez państwo wsparcie dla przedsiębiorstwa mogło być zakwalifikowane jako pomoc publiczna podlegająca omawianym ograniczeniom, wyżej wskazane władze, niezależnie od ich szczebla (krajowe, lokalne), nie muszą działać bezpośrednio i mogą to czynić nawet za pośrednictwem podmiotów prywatnych. Kryterium rozstrzygającym jest natomiast publiczny charakter własności udzielanych środków finansowych. Formy, w jakich następuje przysporzenie korzyści na rzecz przedsiębiorstw, również mogą być dowolne. Zależą one bowiem od zasad obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich. Traktat i prawo wtórne nie zawierają katalogu lub przykładów form pomocy, ograniczając się jedynie do stwierdzenia, że forma może być dowolna.

W zastosowaniu reguł unijnych w zakresie pomocy publicznej nie jest istotne, czy stosowany instrument jest środkiem fiskalnym, ponieważ art. 107 TFUE ma zastosowanie do środków pomocowych „w jakiejkolwiek formie". Spełniający znaczenie traktatowej pomocy państwa środek podatkowy musi wypełnić kryterium kumulacji, na które składają się cztery elementy. Po pierwsze, środek musi przyznawać beneficjentom przywileje zwalniające ich z obciążeń, które normalnie są pobierane z ich budżetu. Przywileje te mogą być zapewniane przez zmniejszenie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw na różne sposoby. Dla przykładu są to: zmniejszenie w podstawie opodatkowania (np. specjalne potrącenia, specjalna albo przyśpieszana adaptacja amortyzacji lub wprowadzanie rezerw do bilansu), całkowite albo częściowe zmniejszenie wartości podatku (zwolnienie z płatności podatku albo kredyt podatkowy), umorzenie zobowiązania podatkowego albo zaniechanie poboru podatku. Po drugie, korzyść musi być przyznana przez państwo albo ze środków publicznych. Strata wpływów podatkowych jest równoznaczna z konsumpcją środków publicznych w formie wydatków finansowych, przy czym wsparcie publiczne może być dostarczane zarówno w oparciu o podatkowe przepisy natury ustawodawczej, wykonawczej albo administracyjnej, jak i praktyki władz podatkowych. Po trzecie, środek musi wpływać na konkurencję i handel pomiędzy państwami członkowskimi. Niniejsza zasada przyjmuje, że odbiorca pomocy publicznej wykonuje działalność gospodarczą związaną z handlem pomiędzy państwami członkowskimi, a otrzymana pomoc wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw będących konkurentami w handlu na

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

rynku wewnętrznym. Po czwarte, środek musi spełniać kryterium selektywności, przez co należy rozumieć promowanie wybranych przedsiębiorstw, sektorów gospodarki, regionów kraju lub określonych produktów.

Spełnienie wszystkich wyżej przedstawionych kryteriów traktatowych powoduje, że stosowane przez państwo subsydia podatkowe stanowią zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE zakazaną pomoc publiczną. Z perspektywy podjętego w artykule tematu największe trudności interpretacyjne rodzi kryterium selektywności. Przesłanka selektywności jest spełniona w przypadku każdego środka pomocowego, który nie ma zastosowania do wszystkich przedsiębiorstw działających w ramach krajowego systemu gospodarczego w danym państwie [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-66/02, pkt 99]. Selektywny jest ten środek pomocowy, który stawia przedsiębiorstwa, do których ma zastosowanie, w uprzywilejowanej sytuacji względem pozostałych przedsiębiorstw [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-200/97, pkt. 40–41]. Oznacza to, że tylko pomoc powodująca zachwianie równowagi między beneficjentami a ich konkurentami stanowi naruszenie przepisów Traktatu. Określone w przepisach prawa lub faktycznie stosowane w ramach polityki realizowanej przez podmiot udzielający pomocy kryteria, zgodnie z którymi dana pomoc jest udzielana, muszą zawsze pozwalać wyodrębnić pewne przedsiębiorstwo lub pewną grupę przedsiębiorstw, które w sposób wyłączny, czyli z wyłączeniem innych przedsiębiorstw, otrzymują dane korzyści. Rozpatrując tylko niektóre orzeczenia sądów unijnych, można wskazać, że zasada ta będzie spełniona, gdy dane korzyści otrzymują jedynie przedsiębiorstwa działające w ściśle określonym sektorze gospodarki, jak chociażby w sektorze włókienniczym [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie 173-73, pkt 15] lub też jedynie przedsiębiorstwa zajmujące się działalnością wytwórczą, a nie żadnym innym rodzajem działalności [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-143/99, pkt. 41–55], lub też jedynie małe i średnie przedsiębiorstwa, z wykluczeniem przedsiębiorstw dużych [Wyrok Sądu w sprawie T-55/99, pkt. 39–48], lub też jedynie duże niewypłacalne przedsiębiorstwa z wyłączeniem małych [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-200/97, pkt. 37–40].

Selektywna korzyść z tytułu pomocy fiskalnej może wynikać z wyjątków spod przepisów podatkowych natury ustawodawczej, regulacyjnej albo administracyjnej lub od uznaniowej praktyki ze strony władz podatkowych. Jednakże, zgodnie z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości, selektywna natura środków podatkowych może być usprawiedliwiana przez „naturę albo ogólny porządek systemu" [Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie 173-73]. Jeżeli tak, środek nie jest uważany za będący pomocą w znaczeniu określonym w art. 107 ust. 1 TFUE. Powołany wyrok Trybunału wskazuje jednoznacznie, że przeciwieństwem środków o charakterze selektywnym, które uprzywilejowują jedynie „niektóre" przedsiębiorstwa, są środki przyznawane wszystkim przedsiębiorstwom bez wyjątku, a więc odnoszące się do całej krajowej gospodarki i wspierające w sposób generalny (a nie selektywny) prowadzoną przez przedsiębiorstwa w danym państwie działalność gospodarczą (np. redukcja stawek podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych, ogólne obniżenie składek

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

na ubezpieczenia społeczne, dewaluacja pieniądza czy obniżenie stopy procentowej). Powoduje to wyłączenie z zakresu zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE pomocy przyznawanej w sposób ogólny wszystkim przedsiębiorstwom w ramach systemów podatkowych i systemów ubezpieczeń społecznych. Aby dany środek mógł zostać uznany za ogólny środek interwencji państwa (*general measures*), kryteria jego zastosowania muszą mieć charakter obiektywny i niedyskryminujący, a jego implementacja nie może zależeć od dyskrecjonalnego władztwa organów państwa [Hancher, 2006, s. 54].

Zgodnie z obwieszczeniem Komisji odnoszącym się do bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej [Dz. Urz. WE C 384, 10.12.1998], środki podatkowe, które są skierowane do wszystkich podmiotów gospodarczych, są zaliczane do środków o charakterze ogólnym, przy czym powinny być dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw na równych zasadach początkowych (*equal access basis*) oraz nie mogą być redukowane co do zakresu na skutek zastosowania uznania administracyjnego organów państwowych lub innych czynników ograniczających ich praktyczne zastosowanie. Stąd też pomocy publicznej nie będą stanowiły środki podatkowe o czystym charakterze technicznym (np. określanie stawki podatkowej, amortyzacja, zasady dotyczące unikania podwójnego opodatkowania) oraz środki będące wyrazem realizacji ogólnych celów polityki gospodarczej polegające na obniżeniu obciążeń podatkowych związanych ze szczególnymi kosztami produkcji (np. badania i rozwój, ochrona środowiska, szkolenia). Wprowadzenie ulg podatkowych mających na celu uwzględnienie kosztów pracy w dochodzie także nie stanowi zakazanej pomocy publicznej, mimo że większe korzyści uzyskują przedsiębiorstwa, które cechują się większą pracochłonnością niż kapitałochłonnością. Określone zachęty podatkowe dla inwestycji w ochronę środowiska, badania i rozwój lub szkolenia również mogą nie statuować pomocy publicznej, pomimo że preferują przedsiębiorstwa podejmujące takie inwestycje.

W sytuacji gdy środek podatkowy stanowi pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, to mimo wszystko może on, tak jak pomoc przyznawana w innych formach, kwalifikować się do jednej z derogacji od zasady niezgodności z rynkiem wewnętrznym zawartych w art. 107 ust. 2 i ust. 3 TFUE. Przepisy te określają zakres i kryteria pomocy dozwolonej jako *ex lege* zgodnej z rynkiem wewnętrznym oraz zakres i kryteria pomocy dopuszczalnej jako uznanej za zgodną z rynkiem wewnętrznym przez Komisję lub Radę. Ponadto jeżeli odbiorcy pomocy, niezależnie od tego, czy jest on przedsiębiorstwem prywatnym, czy publicznym, zostały powierzone przez państwo działania z zakresu usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym, pomoc może także uzasadniać zastosowanie postanowień art. 106 ust. 2 TFUE.

2. W poszukiwaniu zależności między subsydiami podatkowymi a długiem sektora *general government*

W latach 2007–2013 ogólna wartość pomocy w formie subsydiów podatkowych (zwolnienia i umorzenia podatkowe) kształtowała się dla obszaru UE-28 na pozio-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

mie od 27,5 mld euro w 2007 r. do 30,4 mld euro w 2008 r. (tab. 1). Oznacza to, że najwięcej tego rodzaju pomocy udzielano w dwóch pierwszych latach kryzysu finansowego. Od 2009 r. widoczna jest tendencja spadkowa udzielanej pomocy w ujęciu nominalnym – na koniec 2013 r. pomoc fiskalna stanowiła 22,3 mld euro. Zmniejszanie intensywności udzielanych środków podatkowych można zaobserwować także w przypadku większości państw członkowskich, z wyjątkiem Bułgarii, Niemiec, Rumunii, Słowacji i Szwecji – w przypadku tych państw wartość subsydiów podatkowych wzrasta z roku na rok. Z perspektywy udziału subsydiów podatkowych w pomocy ogółem należy wskazać, że w odniesieniu do gospodarki unijnej zaczął sie on zmniejszać od 2011 r. W przypadku zdecydowanej większości państw członkowskich można jednak stwierdzić wzrost udziału subsydiów podatkowych w strukturze udzielanej pomocy. Tendencja wzrastającego udziału subsydiów podatkowych w strukturze udzielanej pomocy publicznej jest najbardziej widoczna w przypadku Austrii, Belgii, Estonii, Finlandii, Łotwy i Rumunii. W latach 2007–2013 subsydia podatkowe stanowiły ponad 50% w strukturze udzielanej pomocy w takich państwach, jak Estonia, Francja, Malta, Portugalia, Słowacja, Szwecja. Natomiast w przypadku Belgii, Bułgarii, Irlandii, Litwy, Niemiec, Węgier i Wielkiej Brytanii pomoc tego rodzaju zawierała się w przedziale 30–50%. Na tym tle interesujący jest przypadek Grecji, w przypadku której udział subsydiów podatkowych w pomocy ogółem zaczął zdecydowanie spadać od 2008 r., co należy wiązać z prowadzonym programem naprawczym finansów publicznych będącym warunkiem otrzymania pomocy finansowej od Unii Europejskiej i Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

Tab. 1. Pomoc w formie subsydiów podatkowych w państwach członkowskich UE w latach 2007–2013 (w mln euro)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Austria	59,7	64,4	63,4	54,4	570,4	561	451
Belgia	426,8	532,9	997,3	1 042,6	540,2	455	498
Bułgaria	97,5	73,4	63,9	7,1	26,2	38,9	39,7
Chorwacja	0	0	0	0	0	0	17,4
Cypr	4,6	7,2	7,3	2,5	2,6	2,8	4,4
Czechy	253,9	346,6	132,5	122,6	273,5	260,5	491,1
Dania	174,2	172,7	170,5	162,7	144,2	317,7	308,9
Estonia	21,9	30,7	30,5	33,6	30	23,7	26,6
Finlandia	252,2	272,1	275,6	299	1 069,8	657,1	729,6
Francja	4 879,8	8 423,9	9 226,3	9 139,1	6 772,1	7 271,9	6 878,7
Grecja	301,6	365,5	433,3	50,5	138	94	51,3
Hiszpania	1 213,5	1 775,3	1 096,7	1 052,9	1 081,7	1 270,1	378,6
Holandia	699,2	681,8	792,5	671,1	683,1	707,7	488,5
Irlandia	452,1	532,6	508,4	573,5	384,8	273	275,6
Litwa	93,9	93,3	100,1	72,6	79,8	80,9	81,2
Luksemburg	0	0	0	0	0	0	0
Łotwa	9,2	5,9	8,5	43,8	42,6	42,5	41,7
Malta	101,5	96,6	73,4	50,2	47,6	53,9	55,5
Niemcy	8 678,5	7 582,9	7 537,3	5 935,7	4 477,6	5 113,9	5 574,5

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

Polska	292,6	548,1	641,9	787,4	537,7	432	369,2
Portugalia	2 128,3	1 463,3	1 447,8	1 299,1	1 349,1	271	172,9
Rumunia	44,5	39,6	2,8	49,1	159,2	319,3	408,8
Słowacja	234,7	273	210,4	171,7	61,4	63,9	77,1
Słowenia	2,5	4,9	18,1	18,9	6,1	61,9	177,7
Szwecja	3077	2 903,7	2 725,4	2 735,7	2800	2 791,8	2 885,8
Węgry	691,2	829,7	678,8	607	534,9	350,2	413,6
Wielka Brytania	2 317,2	2 502,3	2 293,4	2 445,3	2 031,6	1 999,5	1 108,6
Włochy	1 012,4	745,5	471,8	464,6	393	273,3	332,8
UE-28	27 520,6	30 368,0	30 007,9	27 892,9	24 237,2	23 787,6	22 338,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Przeprowadzone powyżej proste wnioskowanie statystyczne pozwala na przyjęcie postawionej we wstępie artykułu tezy, że skutki kryzysu finansowego i gospodarczego wpłynęły na strukturę pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej w ten sposób, że obecnie zwiększył się w niej udział subsydiów podatkowych. Mając na uwadze, że w latach 2007–2013 dług sektora *general government* wykazywał niezmiennie tendencję rosnącą, trudno jest jednak mówić o pozytywnym wpływie pomocy publicznej w formie subsydiów podatkowych na kondycję finansów publicznych państw członkowskich, ponieważ wielkość długu wcale nie malała (tab. 2). W związku z powyższym należałoby odrzucić postawioną hipotezę o ujemnym skorelowaniu wielkości pomocy publicznej udzielanej w postaci środków podatkowych z wielkością długu sektora *general government*. Czy zatem udzielane przez państwa członkowskie subsydia podatkowe wpływają negatywnie na kondycję ich finansów publicznych, prowadząc do wzrostu wielkości długu sektora *general government*? Czy też może pomoc taka nie ma żadnego wpływu na dług sektora *general government*? Odpowiedzi na te pytania pozwoli uzyskać analiza regresji.

Tab. 2. Wielkość długu sektora *general government* państw członkowskich UE w latach 2007–2013
(w mld euro)

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Austria	182,98	200,02	228,17	242,44	253,29	259,26	261,98
Belgia	299,87	327,54	347,17	364,15	388,13	403,73	413,25
Bułgaria	5,30	4,85	5,11	5,86	6,28	7,36	7,53
Chorwacja	15,14	17,03	20,16	23,44	26,44	28,18	32,76
Cypr	9,31	8,39	9,86	10,77	12,87	15,43	18,52
Czechy	40,01	42,82	50,45	60,19	63,90	73,23	68,15
Dania	63,76	80,55	92,99	103,47	114,45	114,00	114,10
Estonia	–	–	–	0,96	0,98	1,71	1,89
Finlandia	63,43	63,25	75,48	88,16	95,49	105,54	112,66
Francja	1 248,87	1 354,16	1 527,13	1 627,82	1 749,40	1 865,76	1 949,48
Grecja	239,99	264,62	301,00	330,29	355,95	304,69	319,13
Hiszpania	383,80	439,77	568,70	649,26	743,53	890,99	966,18
Holandia	259,88	348,13	348,86	372,63	393,87	426,15	441,04
Irlandia	47,14	79,60	104,54	144,16	190,11	210,23	215,55

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

Litwa	4,84	5,03	7,81	10,17	11,65	13,30	13,64
Luksemburg	2,57	5,42	5,59	7,73	7,86	9,38	10,67
Łotwa	1,91	4,50	6,81	8,42	8,70	9,08	8,88
Malta	3,59	3,85	4,16	4,46	4,81	4,87	5,24
Niemcy	1 592,90	1 660,24	1 778,45	2 067,44	2 095,63	2 173,64	2 159,47
Polska	145,92	143,34	165,26	193,82	190,99	215,61	222,93
Portugalia	120,09	128,19	146,69	173,06	195,69	211,78	219,23
Rumunia	14,76	17,16	27,97	37,45	44,69	50,13	54,17
Słowacja	16,83	19,22	22,96	27,62	30,48	37,62	40,18
Słowenia	7,96	8,22	12,47	13,74	17,02	19,22	25,43
Szwecja	133,50	114,55	129,31	144,20	148,03	156,19	164,42
Węgry	66,04	72,64	75,70	78,43	72,23	76,68	77,72
Wielka Brytania	879,65	822,10	1 099,36	1 384,07	1 585,33	1 741,30	1 792,80
Włochy	1 605,94	1 671,17	1 769,79	1 851,26	1 907,62	1 989,93	2 069,84
UE-28	7 455,99	7 906,35	8 931,96	10 025,48	10 715,45	11 415,00	11 786,81

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat.

Cechą zastosowanej metody jest analiza zależności między wielkością udzielanej przez państwa członkowskie pomocy publicznej w formie subsudiów podatkowych a wielkością długu sektora *general government* tych państw. Analiza została przeprowadzona w oparciu o model regresji liniowej. Zmienną objaśnianą (zmienną zależną Y) jest wielkość długu sektora *general government*, a zmienną objaśniającą (zmienną niezależną X) są subsydia podatkowe stanowiące pomoc publiczną. Zastosowano test *t* Stat, który jest testem zachodzenia liniowego związku między wielkością pomocy publicznej i wielkością długu sektora *general government*. Ten statystyczny test pozwala zweryfikować prawdziwość tzw. hipotezy zerowej, że parametr funkcji regresji I rodzaju β jest równy zero, przy hipotezie alternatywnej, że nie jest równy zero (H0: $\beta=0$; HA: $\beta\neq0$). Przyjęcie hipotezy zerowej, że parametr $\beta=0$ oznaczałoby, że wzrost wartości subsydiów podatkowych stanowiących pomoc publiczną o 1 mln euro nie spowoduje żadnych zmian w wielkości długu sektora *general government*, co oznacza brak jakiejkolwiek zależności między wielkością pomocy publicznej i wielkością długu sektora *general government*. Innymi słowy, przyjęcie hipotezy zerowej oznacza brak wpływu udzielanej przez państwa członkowskie Unii Europejskiej pomocy publicznej w postaci subsydiów podatkowych na wielkość ich długu sektora *general government*. Ze względu na podjęty w artykule temat istotne będzie odrzucenie hipotezy zerowej na rzecz hipotezy alternatywnej, że pomiędzy badanymi zjawiskami – zwolnieniami i umorzeniami podatkowymi stanowiącymi pomoc publiczną a wielkością długu sektora *general government* – występuje istotna zależność statystyczna. Z tablic wartości krytycznych t-Studenta wynika, że: $\pm t\alpha/2 = \pm2{,}5706$ dla $\alpha=0{,}05$ i $n-2=5$ stopni swobody. Hipotezę zerową będzie można odrzucić na rzecz hipotezy alternatywnej tylko wtedy, gdy $tb < t\alpha/2$ lub $tb > t\alpha/2$, czyli gdy $-tb < -2{,}5706$ lub $+tb > +2{,}5706$. Statystyki dotyczące tego testu zawiera tab. 3.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

Z perspektywy podjętego problemu badawczego podnieść należy, że dla pięciu państw zachodzi negatywny związek między analizowanymi zmiennymi. W przypadku Malty, Niemiec, Portugalii, Słowacji i Włoch współczynnik regresji przyjmuje wartości ujemne. Związek ten zachodzi także na poziomie UE-28. W konsekwencji wzrostowi subsydiów podatkowych o 1 mln euro towarzyszy spadek długu sektora *general government* – odpowiednio – o średnio 23 mln euro, 152 mln euro, 51 mln euro, 91 mln euro i 583 mln euro. Błędy oszacowań wynoszą odpowiednio 6 mln euro, 24 mln euro, 12 mln euro, 19 mln euro i 119 mln euro. Na poziomie UE-28 zwiększenie wielkości środków podatkowych o 1 mln euro przełoży się na spadek zadłużenia sektora *general government* średnio o 452 mln euro, przy błędzie oszacowania na poziomie 129 mln euro.

Analizując wartości współczynnika korelacji, należy zauważyć, że zawierają się w przedziale (0,88; 0,94), co oznacza występowanie silnej zależności ujemnej między badanymi zmiennymi. W odniesieniu do wszystkich pięciu państw członkowskich można mówić o dobrym dopasowaniu linii regresji do danych empirycznych. Współczynnik determinacji wynosi 0,78 dla Malty i Portugalii, 0,82 i 0,83 dla Słowacji i Włoch oraz 0,89 dla Niemiec. Oznacza to, że np. zmienność długu sektora *general government* Niemiec została wyjaśniona w 89% zmiennością subsydiów podatkowych stanowiących pomoc publiczną. Pozostałe 11% stanowi efekt działania czynników losowych i nielosowych (inne zmienne pozapomocowe, niedokładność dopasowania linii prostej do danych empirycznych itd.). W odniesieniu do gospodarki unijnej występuje również silna korelacja między badanymi zmiennymi (0,84), przy współczynniku determinacji 0,71.

Tab. 3. Wielkość pomocy publicznej w formie subsydiów podatkowych a wielkość długu sektora *general government* – statystyki analizy regresji

Państwa członkowskie UE	Współczynnik regresji *b*	Błąd standardowy *Sb*	*t* Stat *tb*	Wartość-*p*	Wskaźnik korelacji	Współczynnik determinacji
Austria	92,02	35,42	2,60	0,05	0,76	0,57
Belgia	-12,46	70,60	-0,18	0,87	0,08	0,01
Bułgaria	-18,48	13,29	-1,39	0,22	0,53	0,28
Chorwacja	–	–	–	–	–	–
Cypr	-844,48	700,41	-1,21	0,28	0,47	0,23
Czechy	20,39	44,27	0,46	0,66	0,20	0,04
Dania	125,79	106,11	1,19	0,29	0,47	0,22
Estonia	–	–	–	–	–	–
Finlandia	45,05	19,02	2,37	0,06	0,73	0,53
Francja	15,65	74,59	0,21	0,84	0,09	0,01
Grecja	-152,69	86,91	-1,76	0,14	0,62	0,38
Hiszpania	-356,93	176,13	-2,03	0,10	0,67	0,45
Holandia	-328,11	255,22	-1,29	0,25	0,50	0,25
Irlandia	-400,71	168,32	-2,38	0,06	0,73	0,53
Litwa	-266,15	117,31	-2,27	0,07	0,71	0,51
Luksemburg	–	–	–	–	–	–

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

Łotwa	123,70	35,33	3,50	0,02	0,84	0,71
Malta	-23,20	5,54	-4,19	0,01	0,88	0,78
Niemcy	-151,79	24,41	-6,22	0,00	0,94	0,89
Polska	-4,20	84,81	-0,05	0,96	0,02	0,00
Portugalia	-50,53	12,05	-4,19	0,01	0,88	0,78
Rumunia	82,96	24,04	3,45	0,02	0,84	0,70
Słowacja	-91,31	19,02	-4,80	0,00	0,91	0,82
Słowenia	84,74	22,43	3,78	0,01	0,86	0,74
Szwecja	-26,82	60,82	-0,44	0,68	0,19	0,04
Węgry	-12,55	10,08	-1,24	0,27	0,49	0,24
Wielka Brytania	-620,33	254,30	-2,44	0,06	0,74	0,54
Włochy	-582,59	118,73	-4,91	0,00	0,91	0,83
UE-28	-452,37	128,93	-3,51	0,02	0,84	0,71

Źródło: obliczenia własne.

Na podstawie obliczeń należy również stwierdzić, że dla czterech państw zachodzi pozytywny związek między analizowanymi zmiennymi. Dla Austrii, Łotwy, Rumunii i Słowenii współczynniki regresji przyjmują wartości dodatnie, co oznacza, że udzielanie pomocy publicznej w formie subsydiów podatkowych wpływa pozytywnie na dług sektora *general government* tych państw. Wzrostowi wydatków na pomoc publiczną o 1 mln euro towarzyszy wzrost długu sektora *general government* odpowiednio o średnio 92 mln euro, 124 mln euro, 83 mln euro i 85 mln euro. W tym przypadku błędy oszacowań wynoszą odpowiednio 35 mln euro, 35 mln euro, 24 mln euro i 22 mln euro. W odniesieniu do wszystkich czterech państw zachodzi silna korelacja między badanymi zmiennymi (0,71; 0,86).

Należy skonstatować, że prawdopodobieństwo popełnienia błędu I rodzaju (Wartość-*p*), polegającego na odrzuceniu prawdziwej hipotezy zerowej, że w przypadku dziewięciu państw członkowskich udzielanie pomocy publicznej w formie subsydiów podatkowych nie wpływa w istotny sposób na wielkość długu sektora *general government* tych państw, jest poniżej wartości przyjętego poziomu istotności, tj. 0,05. Powoduje to, że wynik badania w odniesieniu do tych państw może być uważany za istotny, a tym samym hipoteza zerowa może zostać odrzucona na rzecz hipotezy alternatywnej. Identyczny wniosek wynika z analizy regresji zastosowanej na poziomie UE-28.

Podsumowanie

Przeprowadzona analiza regresji pokazała, że wydatki na pomoc publiczną i wielkość długu sektora *general government* są liniowo zależne w odniesieniu do dziewięciu państw członkowskich, a także na poziomie UE-28. Analiza ta pokazała również, że pomiędzy wielkością udzielanych przez 16 państw członkowskich UE subsydiów podatkowych, stanowiących pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a kondycją finansów publicznych tych państw nie występuje istotna

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

zależność statystyczna. Udzielanie przez te państwa pomocy w formie środków podatkowych nie wpływa na wielkości długu sektora *general government* tych państw. Pytanie, które należy w tym miejscu postawić, to czy potencjalny brak oddziaływania pomocy publicznej w postaci środków podatkowych na wielkość długu sektora *general government* stanowi wystarczające uzasadnienie jej przyznawania. Należy pamiętać, że zasadą zgodności pomocy publicznej z mechanizmami Jednolitego Rynku Europejskiego jest udzielanie pomocy państwa na cele „pozytywne", czyli po to, żeby zachęcić beneficjentów tej pomocy do działań uważanych za pożądane z punktu widzenia wspólnego interesu europejskiego. Mając na uwadze, że cel „wspólnego zainteresowania" może mieć wymiar społeczny lub gospodarczy, pomoc publiczna – udzielana zarówno przez państwa członkowskie, dla których wykazano występowanie zależności statystycznej między środkami podatkowymi stanowiącymi pomoc państwa a wielkością długu sektora *general government*, jak i te państwa, dla których istnienia takiej zależności nie można stwierdzić – ma być kierowana na takie cele, jak ochrona środowiska, tworzenie nowych miejsc pracy, inwestycje w badania i innowacje czy wspieranie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw. Pomoc publiczna zgodna z postanowieniami Traktatu ma zachęcać do działań w większym zakresie, niż sam rynek byłby gotów zapewnić.

Bibliografia

Craig P., Búrca G. de, *EU Law. Text, Cases and Materials*, Oxford University Press, Oxford – New York 2003.

Hancher L., *The General Framework*, [w:] L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot (eds.), *E.C. State Aids*, Sweet & Maxwell, London 2006.

Obwieszczenie o zastosowaniu zasad z zakresu pomocy państwa wobec środków dotyczących bezpośredniego opodatkowania działalności gospodarczej (Dz. Urz. WE C 384, 10.12.1998).

Traktat o Unii Europejskiej i Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersje skonsolidowane (Dz. Urz. UE, C 83, 30.03.2010).

Wyrok Sądu w sprawie T-55/99 *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECR 2000.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie 173-73 *Republika Włoska przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECR 1974.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-200/97 *Ecotrade Srl przeciwko Altiforni e Ferriere di Servola SpA (AFS)*, ECR 1998.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten*, ECR 2001.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-66/02 *Republika Włoska przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECR 2005.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 03/11/2026 15:44:11

Tax Subsidies as a Form of State Aid and General Government Sector Debt

This paper discusses guidelines for implementation of art. 107–109 of the Treaty on the Functioning of the European Union, from the perspective of tax aid. This should lead to verification of the thesis that due to economic recovery plan – in response to the effects of the financial and economic crisis – implemented at EU level, the support of the public authorities in the form of tax subsidies has become the most broadly used form of State aid due to the value among all the forms of aid granted by member states of the European Union. The adoption of such a thesis raises the question of the influence of state aid on the size of the general government sector debt in the EU member states, which have provided tax aid. This analysis was carried out based on the linear regression model. The response variable (dependent variable Y) is the size of the general government sector debt, and explanatory variable (independent variable X) is the expenditure on state aid.

Subsydia podatkowe jako forma pomocy publicznej a dług sektora *general government*

W artykule omówiono wytyczne dla wdrażania art. 107–109 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z punktu widzenia pomocy podatkowej. Prowadzi to do weryfikacji tezy, że ze względu na wdrożony na szczeblu UE – w odpowiedzi na skutki kryzysu finansowego i gospodarczego – plan naprawy gospodarczej, wsparcie ze strony władz publicznych w formie subsydiów podatkowych stało się najczęściej stosowaną ze względu na wartość formą pomocy publicznej spośród wszystkich form pomocy udzielanych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Przyjęcie takiej tezy skłania do postawienia pytania o wpływ pomocy państwa na wielkość zadłużenia sektora finansów publicznych w państwach członkowskich UE, które udzielały pomocy podatkowej. Analiza ta została przeprowadzona na podstawie modelu regresji liniowej. Zmienną objaśnianą (zmienną zależną Y) jest wielkość długu sektora *general government*, a zmienną objaśniającą (zmienną niezależną X) są wydatki na pomoc państwa.