

Wacław JARMOŁOWICZ*
Łukasz ZIĘBAKOWSKI**

KOSZTY PRACY I ICH UWARUNKOWANIA W POLSCE I UNII EUROPEJSKIEJ – PERSPEKTYWA PORÓWNAWCZA

(Streszczenie)

Celem niniejszego opracowania jest analiza i ocena kształtowania się poziomu i struktury kosztów pracy oraz klina podatkowego w Polsce na tle państw Unii Europejskiej. W artykule zaprezentowano najpierw teoretyczne aspekty kosztów pracy, a następnie dokonano porównań kosztów płacowych i pozapłacowych oraz klina podatkowego przy wykorzystaniu danych statystycznych obejmujących lata 2004–2016. Wnioski przeprowadzonego badania skłaniają do konkluzji, że koszty pracy w Polsce są nadal wyraźnie niższe niż średnia unijna, chociaż i wyższe w porównaniu z Bułgarią, Rumunią, Litwą i Łotwą. Tym samym podejmowanie i prowadzenie działalności produkcyjnej i usługowej w Polsce pozostaje wciąż – pod względem konkurencyjności – atrakcyjnym przedsięwzięciem dla zagranicznych inwestorów.

Słowa kluczowe: koszty pracy; klin podatkowy; opodatkowanie pracy; rynek pracy

Klasyfikacja JEL: J31, J32, H23, H24

1. Wstęp

Istotną społeczną i ekonomiczną zmienną, rozpatrywaną w kontekście procesów globalizacji i integracji oraz wpływającą na decyzje odnośnie do zakresu i lokalizacji prowadzenia działalności gospodarczej, jest wysokość i dynamika kosztów pracy. Kategorię tychże kosztów wykorzystuje się przy tym zarówno w analizach makro-, jak i mikroekonomicznych. Poziom, struktura i tendencje

* Prof. dr hab., Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu, Instytut Finansów; e-mail: waclaw.jarmolowicz@wsb.poznan.pl

** Doktorant, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii; e-mail: ziebakowski.lukasz@gmail.com

zachodzących w nich zmian są zarazem stałym przedmiotem obserwacji i badań, ponieważ są ważnym czynnikiem kształtującym ogólną sytuację na rynku pracy, wpływającym na stan i efektywność wykorzystania zasobów pracy oraz międzynarodową konkurencyjność gospodarek.

W podejmowanych dyskusjach i rozważaniach odnośnie do kosztów pracy spotkać się można w Polsce z dwiema często przeciwstawnymi opiniami, zarówno co do tak podstawowej kwestii, jaką jest ich wysokość, jak też i co do ich skutków. I tak np. wśród wielu przedstawicieli związków zawodowych, a także uznanych ekonomistów z kręgów krajowych i międzynarodowych, wyrażane są niekiedy poglądy, że w Polsce koszty pracy, a w tym i obciążenia wynikające z opodatkowania pracy są jednymi z niższych w Europie. Natomiast wśród pracodawców dominuje przekonanie, że koszty pracy są wysokie i stanowią poważną barierę w konkurencyjnym zarządzaniu przedsiębiorstwem oraz znacząco ograniczają możliwości zatrudnienia nowych pracowników.

Niemal od początku istnienia Unii Europejskiej (UE) kraje członkowskie starały się wypracować szereg wspólnych założeń i zasad odnoszących się do tak priorytetowej kwestii, jaką jest funkcjonowanie rynku pracy. Stąd też jednym z kluczowych zagadnień o znaczeniu tak teoretycznym, jak i praktycznym są ponoszone koszty pracy w organizacjach gospodarczych w poszczególnych państwach.

W prezentowanym więc dalej opracowaniu przedstawiono najpierw aspekt ekonomiczny kosztów pracy, a zwłaszcza ich pojęcie i składniki. Następnie przeprowadzono analizę porównawczą wysokości i struktury kosztów pracy w Polsce w zestawieniu z innymi krajami UE. Objasniono także pojęcie klina podatkowego, wskazano jego skalę w Polsce i relację do innych krajów UE.

2. Koszty pracy oraz ich składniki jako przedmiot badań ekonomicznych

Kategorią kosztów pracy oraz próbą bliższego ich określenia i zdefiniowania zajmują się ekonomiści na całym świecie od wielu lat. Na gruncie literatury ekonomicznej jedno z pierwszych objaśnień pojęcia kosztów pracy pojawia się w 1925 r. za sprawą niemieckiego przedstawiciela nauki o ekonomice przedsiębiorstwa – Friedricha Leitnera. Stwierdził on m.in., że w rachunku ekonomicznym pracodawców decyzyjnym elementem nakładów nie są wyłącznie płace. Oprócz nich przedsiębiorcy ponoszą bowiem wiele innych nakładów związanych z pozyskiwaniem i wykorzystywaniem zasobów pracy. Dokonał on również podziału strukturalnego tychże kosztów na dwie grupy¹:

¹ K. Kolegowicz, B. Kulisa, A. Nehring, *Aspekty ekonomiczno-prawne kosztów pracy w Polsce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2004, s. 8; A. Furmańska-Maruszak,

- wynagrodzenia za wykonywaną pracę,
- koszty dodatkowe (ubezpieczenia wypadkowe i chorobowe, wartość odzieży roboczej, premie, dodatki rodzinne, szkolenie uczniów i pracowników itp.).

W polskiej literaturze przedmiotu problematykę kosztów pracy uwzględnił bliżej – w roku 1961 – Henryk Halama, który zdefiniował je jako ogół kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo przemysłowe w związku z zatrudnianiem pracowników fizycznych i umysłowych². Zakres merytoryczny tego pojęcia pozostał jednak nadal zbyt ogólny. Przede wszystkim nie przedstawiało ono bliżej struktury kosztów pracy, a samo rozróżnienie pracowników fizycznych i umysłowych we współczesnych realiach stało się bezzasadne³. Stąd też – z upływem lat oraz rozwojem ekonomii – pojmowanie kosztów pracy ewoluowało, uwzględniając jego szerszy kontekst, a w literaturze przedmiotu spotkać też można obecnie wiele zbliżonych ich ujęć.

I tak np. Stanisław Sudoł określa koszty pracy jako wszelkie nakłady przedsiębiorstwa związane z zatrudnianiem pracowników. Jednocześnie zauważa, że koszty pracy są złożoną kategorią ekonomiczną, bowiem odnoszą się nie tylko do samych zatrudnionych, ale także do potencjalnego (przyszłego) stanu zatrudnienia, w tym także do osób niezwiązanych z przedsiębiorstwem mocą stosunku pracy (umowy o dzieło, prace zlecone), jak również do byłych pracowników i członków ich rodzin. W ujęciu S. Sudoła klasyfikację kosztów pracy można przedstawić następująco⁴:

- koszty wynagrodzenia za pracę,
- koszty ubezpieczeń społecznych,
- koszty opodatkowania funduszu płac,
- koszty doskonalenia i szkolenia kadr,
- koszty działalności socjalno-bytowej,
- koszty dojazdu pracowników do pracy.

Koszty pracy a zatrudnienie. Współczesne koncepcje a rzeczywistość, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2008, s. 23–24; **Z. Jacukowicz**, *Koszty pracy w Polsce*, Polityka Społeczna 2002/5–6, s. 1.

² **Z. Jacukowicz**, *Album wynagrodzeń w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Raport IPISS, Zeszyt nr 23, Warszawa 2003, s. 57.

³ **H. Halama**, *Koszty pracy ludzkiej w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1962, cyt. za: **J. Stasiak**, *Koszty pracy w Polsce w latach 1993–2004*, w: **A. Krajewska** (red.), *Koszty i produktywność pracy w Polsce w kontekście integracji z Unią Europejską*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 7–8.

⁴ **S. Sudoł**, *Metody analizy kosztów pracy w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1976, cyt. za: **S. Nahotko**, *Zarządzanie kosztami pracy w przedsiębiorstwie działającym w otoczeniu bezrobocia*, Scientific Publishing Group, Gdańsk 2005, s. 36.

Z kolei Stanisław Chomątowski i Kazimierz Górka uzupełnili powyższą klasyfikację o nakłady finansowe związane z⁵:

- bezpieczeństwem i higieną pracy,
- wypłatami z funduszu nagród rocznych,
- kosztami werbunku do pracy.

Podziału kosztów pracy na dwie podstawowe i zasadniczo odrębne grupy, tj. koszty płacowe i pozapłacowe, dokonał także Jan W. Wiktor. Według niego więc koszty pracy stanowią kategorię ekonomiczną wyrażającą sumę płac i pozapłacowych kosztów, związanych z pozyskiwaniem, utrzymywaniem, doskonaleniem i wykorzystaniem zasobów pracy, występujących w rachunku kosztów i wyników przedsiębiorstwa. Podstawą tego podziału są nakłady ponoszone przez podmiot gospodarczy⁶.

Zofia Lonc natomiast – w roku 1993 – zdefiniowała koszty pracy jako sumę wynagrodzeń wypłacanych zatrudnionym za rzeczywiście (bezpośrednio) wykonaną pracę i kosztów (korzyści) niezwiązanych bezpośrednio z pracą, ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracobiorcy w formie pieniężnej i niepieniężnej. Na podstawie zaś wytycznych XI Międzynarodowej Konferencji Statystyków Pracy w Genewie autorka ta wprowadziła po raz pierwszy w Polsce ankietę do pomiarów kosztów pracy w przedsiębiorstwach⁷. Można też przyjąć, że właśnie od tego momentu koszty pracy stały się również przedmiotem bliższych badań prowadzonych przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) i związanych z tym prezentacji. W dokonywanych analizach i ocenach przyjmuje się zatem, że koszty pracy stanowią sumę wynagrodzeń brutto (łącznie z zaliczkami na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych i ze składkami na obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe płaconymi przez ubezpieczonego pracownika) oraz pozapłacowych wydatków poniesionych w celu pozyskania, utrzymania, przekwalifikowania i doskonalenia kadr. Koszty pracy obejmują więc w klasyfikacjach GUS następujące składniki:

- wynagrodzenia osobowe;
- dodatkowe wynagrodzenia roczne dla pracowników jednostek sfery budżetowej;
- wynagrodzenia z tytułu umowy zlecenia lub umowy o dzieło;
- honoraria;

⁵ K. Kolegowicz, B. Kulisa, A. Nehring, *Aspekty...*, s. 10.

⁶ J.W. Wiktor, *Koszty pracy w przedsiębiorstwach*, Studia i Materiały, IPiSS, Warszawa 1991, s. 21.

⁷ Z. Lonc, *Jak się liczy koszty pracy*, Z Prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych, Zakład Badań Statystyczno-Ekonomicznych GUS i PAN, Warszawa 1993, s. 14.

- wydatki na doskonalenie, kształcenie i przekwalifikowanie kadr;
- wydatki na delegacje służbowe;
- wydatki związane z bezpieczeństwem i higieną pracy;
- składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe opłacone przez pracodawcę, łącznie ze składkami na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i składkami na Fundusz Pracy;
- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych;
- świadczenia o charakterze rzeczowym;
- pozostałe wydatki, m.in. wydatki przeznaczone na werbunek, rekrutację i nabór kadr, wydatki na dojazdy do pracy pracowników, wydatki poniesione przez pracodawcę na ubezpieczenia pracowników w trzecim filarze, jeżeli są wliczane w koszty działalności jednostki sprawozdawczej;
- wypłaty z tytułu udziału w zysku do podziału lub z nadwyżki bilansowej w spółdzielniach.

Przyjęcie do rejestracji i analizy powyższych składników kosztów pracy jest też zgodne z przyjętą przez Europejski Urząd Statystyczny (Eurostat) metodyką badań kosztów zatrudnienia w Unii Europejskiej. Koniecznym stało się zarazem dysponowanie przez UE niezbędnymi danymi w powyższym zakresie, m.in. w celu dokonywania ocen rozwoju i polityki spójności społeczno-gospodarczej pomiędzy regionami i państwami członkowskimi. Harmonizowanie statystyk kosztów pracy oraz docelowo standaryzowanie składników kosztów pracy, ich wymiaru ekonomicznego oraz metodyki precyzowania ich poziomu i struktury ma m.in. na uwadze działanie na rzecz zapewnienia zrównoważonego rozwoju gospodarczego oraz realizacji fundamentalnych celów UE, a zwłaszcza w zakresie dobrobytu⁸.

3. Kształtowanie się poziomu i struktury kosztów pracy oraz ich uwarunkowania w Polsce i w krajach Unii Europejskiej

Poziom i struktura kosztów pracy warunkowane są – najogólniej – tak przez czynniki wewnętrzne, jak i zewnętrzne. W organizacjach gospodarczych wśród tych pierwszych uwzględniane są m.in. strategie personalne, poziom i struktura działalności gospodarczej, organizacja czasu pracy i stosowanie elastycznych form zatrudnienia. Z kolei do zewnętrznych czynników zaliczyć można m.in. politykę rynku pracy, politykę społeczną oraz regulacje prawne w zakresie opo-

⁸ A. Furmańska-Maruszak, *Koszty...*, s. 47.

datkowania pracy. Znaczna część pozapłacowych kosztów pracy jest podmiotem gospodarczym narzucana odgórnie i wynika z obowiązujących przepisów prawnych. Zatem organizacje gospodarcze zarządzać mogą głównie czynnikami wewnętrznymi⁹.

W statystyce kosztów pracy wykorzystuje się zarazem wskaźniki, dzięki którym możliwe jest dokonywanie analiz porównawczych pomiędzy jednostkami o różnym rodzaju i zakresie działalności czy też działającymi w zróżnicowanych formach własności. Do wskaźników tych zaliczamy¹⁰:

- przeciętny miesięczny koszt pracy na 1 zatrudnionego, który jest obliczany jako stosunek kosztów pracy poniesionych w danym okresie do przeciętnego zatrudnienia w danym okresie w przeliczeniu na 1 miesiąc;
- koszt pracy na 1 godzinę opłaconą, który określa stosunek kosztów pracy w danym okresie do liczby godzin opłaconych w tym samym okresie;
- koszt pracy na 1 godzinę przepracowaną, który jest obliczany jako stosunek kosztów pracy w danym okresie do liczby godzin przepracowanych w danym okresie.

Punktem wyjścia prowadzonej dalej analizy porównawczej kosztów pracy będzie zaprezentowanie najpierw kształtowania się ich poziomu i dynamiki w Polsce. I tak, dane tabeli 1 przedstawiają wysokość kosztów pracy w Polsce w latach 2004–2016. W okresie tym zarówno przeciętne miesięczne koszty na 1 zatrudnionego pracownika, jak i średnie godzinowe koszty pracy wykazywały tendencję wzrostową. I tak np. w 2004 r. przeciętne miesięczne koszty jednego zatrudnionego pracownika wynosiły 3111,60 zł, natomiast w 2016 r. kształtowały się na poziomie 5353,40 zł. Oznaczało to ich wzrost o 72% w stosunku do bazowego okresu. Jeśli zaś chodzi o koszty pracy na jedną przepracowaną godzinę, to ich wzrost – odpowiednio – wyniósł 69,8%, czyli wzrosły one z 22,20 zł/h w roku 2004 do 37,70 zł/h w roku 2016. Wśród przyczyn wzrostu kosztów pracy w Polsce wyróżnić można wzrastające koszty zatrudnienia, procesy sprzyjające mobilności wykwalifikowanej siły roboczej oraz przepływy kapitału i technologii, a także zwiększenie się nakładów finansowych na szkolenia pracowników w celu podwyższenia kwalifikacji. Zauważalny jest też ciągły wzrost płacy minimalnej oraz wynagrodzeń pracowników ze względu na

⁹ R. Walkowiak, *Formy zatrudnienia a koszty pracy*, w: A. Organiściak-Krzykowska, M. Cicha-Nazarczuk (red.), *Przemiany rynku pracy w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych w Warszawie, Warszawa–Olsztyn 2015, s. 67–68.

¹⁰ *Koszty pracy w gospodarce narodowej w 2012 r.*, GUS, Warszawa 2013, s. 14, http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/pw_koszty_pracy_w_gospodarce_narodowej_2012.pdf; stan na 29.04.2017 r.

ich rosnące aspiracje, a także rosnącą skuteczność kontroli warunków pracy przez Państwową Inspekcję Pracy¹¹. Czynnikiem generującym wzrost kosztów zatrudnienia jest również spadek lub stagnacja produktywności pracy przy jednoczesnym wzroście wynagrodzeń¹². Związane jest to także ze zwiększaniem się inwestycji modernizacyjnych oraz innowacji w przedsiębiorstwach, jak również rozwojem systemów motywacji pracowników (m.in. poprzez podwyżki płac i premii), mających przyczynić się do wzrostu efektywności, polepszenia konkurencyjności firmy, a także utrzymania i pozyskania jak najlepszych pracowników¹³.

TABELA 1: Poziom i dynamika zmian kosztów pracy w Polsce (w latach 2004–2016)

Poziom kosztów pracy	2004	2008	2012	2013	2014	2015	2016	Dynamika zmian 2016/2004	Dynamika zmian 2016/2015
Przeciętne miesięczne koszty na 1 zatrudnionego (zł)	3111,60	3987,00	4759,00	4986,00	5149,00	5348,80	5353,40	72,0%	0,1%
Koszty pracy na 1 przepracowaną godzinę (zł/h)	22,20	28,00	34,00	35,00	36,00	37,50	37,70	69,8%	0,5%

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Roczników statystycznych Rzeczypospolitej Polskiej 2004–2016*, <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/>; stan na 29.04.2017 r.

¹¹ *O skuteczności działań PIP przez przyzmat kar*, <https://www.portalbhp.pl/aktualnosci/o-skuteczności-działan-pip-przez-pryzmat-kar-7086.html>; stan na 29.04.2017 r.

¹² **W. Jarmolowicz, M. Knapińska**, *Koszty i produktywność pracy w Polsce i Unii Europejskiej – elementy analizy porównawczej*, Studia Ekonomiczne, nr 196, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014, s. 19–20.

¹³ **A. Baszyński**, *Teoretyczne podstawy motywowania do pracy*, w: **W. Jarmolowicz** (red.), *Gospodarowanie pracą we współczesnym przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Forum Naukowe, Poznań 2007, s. 86–88, 99.

Poziom kosztów pracy w Polsce można – i należy – też oceniać przez porównanie ich wśród poszczególnych krajów członkowskich UE. Dla tych celów posłużono się tu wskaźnikiem godzinowych kosztów pracy na jednego zatrudnionego pracownika, co zobrazowano danymi zawartymi w tabeli 2. Wynika z nich, że w latach 2004–2016 wysokość tych kosztów była zróżnicowana. I tak różnice pomiędzy wielkościami godzinowych kosztów pracy wahały się od 4,4 euro do 42 euro. Poziom kosztów pracy w Polsce jest przy tym – i w badanym okresie – znacznie niższy niż w większości krajów Unii Europejskiej. Na uwagę zasługuje też fakt, że niższe koszty pracy występują w krajach przyjętych w poczet UE po 2004 r. Jednakże bliższa analiza tych danych wskazuje zarazem, że w państwach nowo przyjętych do UE (również w Polsce) i w badanym okresie nastąpił jednocześnie znaczący wzrost tychże kosztów w ogóle. Najbardziej przy tym gwałtowny ich wzrost (ponad dwukrotny) odnotowano w Rumunii, Bułgarii, Estonii, Słowacji i na Łotwie, podczas gdy średni wskaźnik w UE wzrósł w tym czasie o 28,28%. W 2016 r. jednostkowe koszty pracy w Polsce wyniosły 8,6 euro za godzinę przy średniej unijnej wynoszącej 25,4 euro. Najwyższe zaś koszty pracy odnotowano w Danii (42 euro/h), Belgii (39,2 euro/h). Były one więc prawie pięciokrotnie wyższe niż w Polsce. Zauważyć można ponadto, że koszty pracy w państwach członkowskich UE w ostatnich latach wyróżniały się dodatnią dynamiką. Jedynym przy tym krajem, w którym mimo kryzysu gospodarczego systematycznie obniżały się koszty pracy jest Grecja (spadek w 2016 r. o 7,19% w stosunku do roku 2004). Ponadto – w 2016 r. i w stosunku do roku poprzedniego – koszty pracy obniżyły się także we Włoszech (o 1,07%) oraz w Wielkiej Brytanii (o 10,10%).

Istotną kwestią pozostaje przy tym ustalenie, jaką część kosztów pracy stanowiły w przeprowadzonym badaniu wynagrodzenia za pracę, a jaką koszty pozapłacowe ponoszone przez pracodawców w związku z zatrudnianiem pracowników. Z danych tabeli 3 wynika więc, że struktura kosztów pracy w krajach UE w podziale na koszty płacowe i pozapłacowe również jest bardzo zróżnicowana. I tak w Polsce – w roku 2016 – udział wynagrodzeń w kosztach pracy ogółem kształtował się na poziomie 81,40% i był wyższy od średniej unijnej, która wynosiła 75,98%. Ogólniej wypada skonstatować, że wyższy wskaźnik udziału płacowych kosztów pracy w kosztach ogółem miało w 2016 r. 9 państw, w tym: Słowenia, Wielka Brytania, Chorwacja, Irlandia i Dania. Na Malcie zaś wynagrodzenia stanowiły aż 93,94% sumy ogółu kosztów pracy i jest to najwyższa wartość tego współczynnika w UE. Natomiast najniższy udział płacowych kosztów pracy zanotowano we Francji (66,85%), w Szwecji (67,63%) i Belgii (72,45%). Państwa te, jak wiadomo, charakteryzują się prowadzeniem

TABELA 2: Godzinowe koszty pracy w Unii Europejskiej (w latach 2004–2016)

Kraj	Godzinowe koszty pracy (euro/h)								Dynamika zmian 2016/2015		Dynamika zmian 2016/2004		
	2004	2008	2012	2013	2014	2015	2016						
Średnia Unijna	19,8	21,5	23,9	24,2	24,5	25,0	25,4			↑	128,28%	↑	101,60%
Austria	25,2	26,4	29,7	30,6	31,4	32,4	32,7			↑	129,76%	↑	100,93%
Belgia	29,2	32,9	38,0	38,8	39,0	39,1	39,2			↑	134,25%	↑	100,26%
Bułgaria	1,6	2,6	3,4	3,6,0	3,8	4,1	4,4			↑	275,00%	↑	107,32%
Chorwacja	6,9	9,2	9,5	9,5	9,4	9,6	10,0			↑	144,93%	↑	104,17%
Cypr	12,6	16,7	16,8	16,3	15,8	15,7	15,8			↑	125,40%	↑	100,64%
Czechy	5,8	9,2	10,0	9,7	9,4	9,8	10,2			↑	175,86%	↑	104,08%
Dania	29,6	34,6	39,4	39,9	40,6	41,2	42,0			↑	141,89%	↑	101,94%
Estonia	4,3	7,8	8,6	9,2	9,8	10,3	10,9			↑	253,49%	↑	105,83%
Finlandia	24,4	27,1	31,3	32,0	32,5	33,0	33,2			↑	136,07%	↑	100,61%
Francja	28,2	31,2	34,3	34,4	34,7	35,1	35,6			↑	126,24%	↑	101,42%
Grecja	15,3	16,7	15,7	14,5	14,5	14,1	14,2			↓	92,81%	↓	100,71%
Hiszpania	16,5	19,4	21,1	21,2	21,1	21,2	21,3			↑	129,09%	↑	100,47%
Holandia	27,3	29,8	32,5	33,2	33,2	33,2	33,3			↑	121,98%	↑	100,30%
Irlandia	25,5	28,9	29,8	29,8	29,8	30,0	30,4			↑	119,22%	↑	101,33%
Litwa	3,2	5,9	5,9	6,2	6,5	6,8	7,3			↑	228,13%	↑	107,35%
Luksemburg	30,3	31,0	33,9	35,1	36,2	36,3	36,6			↑	120,79%	↑	100,83%

Kraj	Godzinowe koszty pracy (euro/h)										Dynamika zmian 2016/2004		Dynamika zmian 2016/2015	
	2004	2008	2012	2013	2014	2015	2016							
Łotwa	2,7	6,0	5,9	6,2	6,6	7,1	7,5			277,78%		↑ 105,63%		
Malta	9,6	11,4	11,8	12,3	12,8	13,2	13,2			137,50%		↑ 0,00%		
Niemcy	26,8	27,9	30,5	30,9	31,4	32,2	33,0			123,13%		↑ 102,48%		
Polska	4,7	7,6	7,9	8,1	8,3	8,6	8,6			182,98%		↑ 0,00%		
Portugalia	11,3	12,2	13,3	13,3	13,2	13,4	13,7			121,24%		↑ 102,24%		
Rumunia	1,9	4,2	4,1	4,4	4,6	4,9	5,5			289,47%		↑ 112,24%		
Słowacja	4,1	7,3	8,9	9,2	9,7	10,0	10,4			253,66%		↑ 104,00%		
Słowenia	11,2	13,9	15,6	15,3	15,6	15,8	16,2			144,64%		↑ 102,53%		
Szwecja	29,0	31,6	37,3	38,2	37,3	37,4	38,0			131,03%		↑ 101,60%		
Węgry	5,9	7,8	7,4	7,7	7,7	7,9	8,3			140,68%		↑ 105,06%		
Wielka Brytania	21,5	20,9	25,0	24,1	25,8	29,7	26,7			124,19%		↑ 89,90%		
Włochy	22,4	25,2	27,7	28,1	28,0	28,1	27,8			124,11%		↑ 98,93%		

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu, *Labour cost levels*, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lc_lci_lev&lang=en; stan na 29.04.2017 r.

TABELA 3: *Struktura kosztów pracy w państwach Unii Europejskiej (w 2016 r.)*

Kraj	Koszty pracy (euro/h)	Koszt płacowe (wynagrodzeń) (euro/h)	Udział płac (wynagrodzeń) w kosztach pracy	Pozapłacowe koszty pracy (euro/h)	Udział pozapłacowych kosztów w kosztach pracy ogółem
	1	2	2:1	3	3:1
Średnia Unijna	25,4	19,3	75,98%	6,1	24,02%
Austria	32,7	24,1	73,70%	8,6	26,30%
Belgia	39,2	28,4	72,45%	10,8	27,55%
Bułgaria	4,4	3,7	84,09%	0,7	15,91%
Chorwacja	10,0	8,5	85,00%	1,5	15,00%
Cypr	15,8	13,1	82,91%	2,7	17,09%
Czechy	10,2	7,4	72,55%	2,8	27,45%
Dania	42,0	36,2	86,19%	5,8	13,81%
Estonia	10,9	8,0	73,39%	2,9	26,61%
Finlandia	33,2	25,9	78,01%	7,3	21,99%
Francja	35,6	23,8	66,85%	11,8	33,15%
Grecja	14,2	10,8	76,06%	3,4	23,94%
Hiszpania	21,3	15,9	74,65%	5,4	25,35%
Holandia	33,3	26,2	78,68%	7,1	21,32%
Irlandia	30,4	26,2	86,18%	4,2	13,82%
Litwa	7,3	5,3	72,60%	2,0	27,40%
Luksemburg	36,6	31,7	86,61%	4,9	13,39%
Łotwa	7,5	6,0	80,00%	1,5	20,00%
Malta	13,2	12,4	93,94%	0,8	6,06%
Niemcy	33,0	25,6	77,58%	7,4	22,42%
Polska	8,6	7,0	81,40%	1,6	18,60%
Portugalia	13,7	10,9	79,56%	2,8	20,44%
Rumunia	5,5	4,4	80,00%	1,1	20,00%
Słowacja	10,4	7,7	74,04%	2,7	25,96%
Słowenia	16,2	13,5	83,33%	2,7	16,67%
Szwecja	38,0	25,7	67,63%	12,3	32,37%
Węgry	8,3	6,3	75,90%	2,0	24,10%
Wielka Brytania	26,7	22,3	83,52%	4,4	16,48%
Włochy	27,8	20,2	72,66%	7,6	27,34%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu, *Labour cost levels*, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lc_lei_lev&lang=en; stan na 29.04.2017 r.

polityki społeczno-gospodarczej ukierunkowanej na realizację celów bardziej o charakterze socjalnym i w większym stopniu gwarantującym zabezpieczenie bytu ogółu społeczeństwa. Stąd też w tych krajach daje się zaobserwować wyższy udział pozapłacowych kosztów pracy. Z kolei wysoki udział składek ubezpieczeniowych i ich systematyczny wzrost w państwach UE wynikać może także z utrzymywania się niekorzystnych relacji pomiędzy liczbą zatrudnionych a liczbą beneficjentów świadczeń społecznych, ze względu na procesy starzenia się społeczeństw i wysoką stopę bezrobocia¹⁴. Pewnym wyjątkiem jest tu Dania, która chociaż jest zaliczana do grupy państw opiekuńczych¹⁵, to jednak utrzymuje się w niej niski udział pozapłacowych kosztów pracy i wysoki współczynnik wynagrodzeń. Zaś udział pozapłacowych kosztów pracy w strukturze kosztów ogółem w Polsce wynosił w 2016 r. 18,60% i był niższy niż w: Rumunii, Holandii, Niemczech, Hiszpanii, Litwie i Czechach. Zatem Polska należy do krajów o stosunkowo niskim udziale pozapłacowych kosztów pracy w UE. Polskę od najniższych kosztów pozapłacowych występujących na Maltcie dzieli zarazem aż 12,54 p.p.

4. Skala klina podatkowego w Polsce i w państwach UE

Mając świadomość, jak istotny wpływ na kształtowanie się sytuacji na rynku pracy wywierają koszty pracy, zasadne jest odwołanie się także do pojęcia klina podatkowego. Stanowi on różnicę pomiędzy całkowitymi kosztami pracy ponoszonymi przez pracodawcę w związku z wynagradzaniem za pracę zatrudnionego pracownika a wynagrodzeniem netto, jakie on otrzymuje. Klin podatkowy jest zatem sumą danin płaconych na rzecz państwa przez pracodawcę i pracownika z tytułu umowy o pracę¹⁶. Inna jeszcze definicja określa klin podatkowy jako stosunek wszystkich obciążeń podatkowych pracy do całkowitych kosztów ponoszonych przez pracodawcę. Tak czy inaczej, klin podatkowy uznawany jest współcześnie za najpowszechniejszy miernik poziomu opodatkowania pracy

¹⁴ M. Maier, *System zabezpieczenia emerytalnego a starzenie się społeczeństwa w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2016/451, s. 232–236.

¹⁵ E. Rollnik-Sadowska, *System welfare state w Danii – główne założenia*, *Ekonomia i Zarządzanie* 2013/2, s. 17–19.

¹⁶ A. Skórska, *Rynek pracy. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 55; K. Polarczyk, *Klin podatkowy a bezrobocie*, *Infos* nr 17, Wydawnictwo Sejmowe dla Biura Analiz Sejmowych Warszawa 2007, s. 1; J.M. Szaban, *Rynek pracy w Polsce i w Unii Europejskiej*, Difin SA, Warszawa 2016, s. 255.

i jest zarazem jednym z najistotniejszych czynników determinujących decyzje zatrudnieniowe organizacji gospodarczych¹⁷.

Jako podstawę do wyznaczenia wysokości i struktury klina podatkowego w Polsce przyjęto, w przedstawianym tu opracowaniu, profil (model) pracownika o zarobkach równych przeciętnemu miesięcznemu wynagrodzeniu w gospodarce narodowej w roku 2016 w wysokości 4047,21 zł brutto. Ponadto przyjęto, że podatnik jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę, pracuje w miejscu zamieszkania, rozlicza się samodzielnie, nie korzysta z ulgi prorodzinnej, a jego wynagrodzenie jest stałe w ciągu roku. Wobec tak określonego modelu pracownika dane tabeli 4 przedstawiają wartości składek oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (PDOF), które pokrywa sam pracownik. Prezentowane dane posłużyły do obliczenia jego wynagrodzenia netto, udziału w całkowitych kosztach pracy, a następnie do wyznaczenia wielkości i struktury klina podatkowego. W tabeli 4 przedstawiono więc także dane o obciążeniach, które dotyczą wynagrodzenia (brutto) owego modelowego pracownika. Przy obliczeniu podatku dochodowego uwzględniono: miejscowe koszty uzyskania przychodu, kwotę wolną od opodatkowania i składkę na powszechne ubezpieczenie zdrowotne (do wysokości 7,75% z opłaconych 9% podstawy wymiaru składki).

TABELA 4: Modelowe wynagrodzenia i ich obciążenia (w zł) przypadające na 1 zatrudnionego w Polsce (w 2016 r.)

Wynagrodzenie brutto	Ubezpieczenie				Zaliczka na PDOF	Wynagrodzenie netto
	emerytalne 9,76%	rentowe 1,50%	chorobowe 2,45%	zdrowotne 9,00%		
4 047,21	395,01	60,71	99,16	314,31	292,00	2 886,02

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 1998 r., nr 137, poz. 887) i Ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2004 r., nr 99, poz. 1001).

W tabeli 5 zaprezentowano z kolei dane o wszelkich wydatkach, które musi ponieść pracodawca w związku z zatrudnieniem pracownika. Całkowita wysokość kosztów pracodawcy to przy tym – poza wynagrodzeniami brutto – suma składek na ubezpieczenia i na fundusz pracy (FP) oraz na fundusz gwarantowa-

¹⁷ J. Wąsowicz, *Klin podatkowy i stopień regulacji rynku pracy – implikacje dla sytuacji na rynku pracy*, w: D. Kotlorz (red.), *Deregulacja rynku pracy jako determinanty wzrostu zatrudnienia*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2009, s. 36–37.

nych świadczeń pracowniczych (FGŚP). Zatem, aby wskazać łączny koszt wynagrodzenia przypadającego na 1 zatrudnionego, należy do kwoty tego wynagrodzenia dodać pozostałe koszty pracodawcy. Stąd uzyskany całkowity koszt zatrudnienia pracownika wynosi 4881,35 zł.

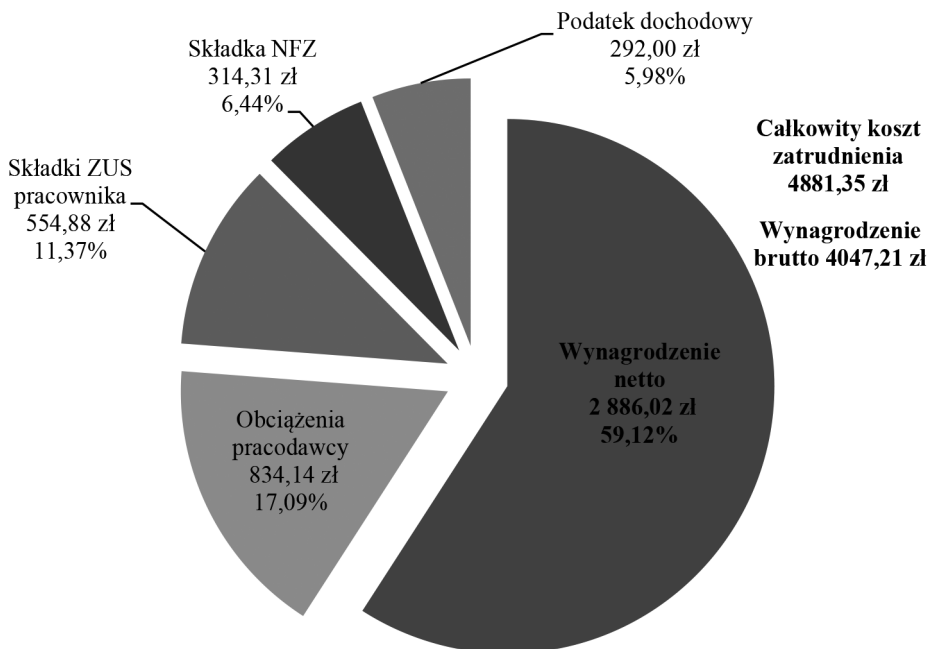
TABELA 5: Modelowe wynagrodzenia i obciążenia (koszty pracy) pracodawcy w związku z zatrudnieniem 1 pracownika (w zł)

Wynagrodzenie brutto	Ubezpieczenie			Składka na		Obciążenia pracodawcy	Całkowite koszty zatrudnienia
	emerytalne 9,76%	rentowe 6,50%	wypadkowe 1,80%	FP 2,45%	FGŚP 0,10%		
4 047,21	395,01	263,07	72,85	99,16	4,05	834,14	4881,35

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 1998 r., nr 137, poz. 887) i Ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2004 r., nr 99, poz. 1001).

Wykres 1 przedstawia natomiast dane dotyczące udziału (kwotowego i procentowego) kosztów pracy w relacji do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia (brutto i netto) w Polsce w 2016 r. I tak, kwota netto wynagrodzenia otrzymywanego („na rękę”) przez pracownika stanowi niespełna 59,12% wszystkich kosztów pracy. Pozostałe 40,88% to właśnie klin podatkowy, który wyraża się jako procentowy udział podatku dochodowego od dochodów osobistych i składek na ubezpieczenia społeczne, ponoszonych przez zatrudnionego i pracodawcę w relacji do całkowitych kosztów pracy. Pozapłacowe koszty pracy są przy tym w większej mierze opłacane przez pracownika (23,79%) aniżeli przez pracodawcę (17,09%). Najważniejszym wszakże elementem struktury kosztów pracy są składki na ubezpieczenia społeczne. Składki na ubezpieczenie zdrowotne, choć są odliczane od podatku, również są znaczącym obciążeniem płacy i muszą być zatem ujęte jako jeden z liczących się składników wynagrodzenia brutto. Natomiast faktyczny udział podatku dochodowego w kosztach pracy ogółem jest dość niski i wynosi w analizowanym przypadku 5,98%.

Stosunek całkowitego kosztu pracy do wynagrodzenia netto określa przy tym to, ile pracodawca jest zobowiązany zapłacić za zatrudnienie 1 pracownika (równanie 1). Z obliczeń wynika, że koszty pracy w badanym przypadku stanowią 169,14% wynagrodzenia netto. Oznacza to, że pracodawca do każdego 1 zł wynagrodzenia netto otrzymywanego przez pracownika za pracę musi dopłacić 69 groszy.

WYKRES 1: *Struktura kosztów pracy w Polsce dla modelowego zatrudnionego pracownika (w 2016 r.)*

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 4 i 5.

RÓWNANIE 1: *Stosunek całkowitego kosztu pracy do wynagrodzenia netto*

$$\frac{\text{Całkowity koszt pracy}}{\text{Wynagrodzenie netto}} = \frac{4\,881,35 \text{ zł}}{2\,886,02 \text{ zł}} \times 100\% = 169,14\%$$

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 1 i 2.

Różnorodność poszczególnych składników kosztów pracy w państwach członkowskich UE powoduje, że klin podatkowy jest w każdym z nich bardzo zróżnicowany. Stanowi on stały przedmiot zainteresowania ze strony przedsiębiorców oraz ekonomistów. Porównanie wysokości klina podatkowego w Polsce na tle wybranych krajów UE w latach 2004–2015 zobrazowano w tabeli 6, którą opracowano na podstawie danych statystycznych Eurostatu. I tak, w 2015 r. najniższą wartość klina podatkowego zanotowano na Maltcie (19,0%) oraz w Irlandii (21,6%). Najwyższy zaś klin podatkowy występował w: Belgii (49,5%),

na Węgrzech (49%), w Niemczech i Austrii (około 45%), Francji (43,7%) oraz we Włoszech (42%). Pod względem wielkości klina podatkowego, w ujęciu relatywnym, Polska zajmuje 20 miejsce wśród wszystkich 28 państw członkowskich UE. Tak więc w 2015 r. relatywna wartość klina podatkowego w Polsce wyniosła 33,7% i była o 4,7 p.p. niższa od średniej unijnej. Znaczący zaś spadek klina podatkowego w Polsce w 2007 r. był efektem redukcji składki rentowej z 13% do 6%¹⁸. Redukcja ta przyniosła oczekiwane skutki, jakimi było zmniejszenie kosztów zatrudnienia pracownika i zmniejszenie skali opodatkowania pracy. Klin podatkowy w Polsce zmniejszył się wówczas o około 3,5 p.p., podczas gdy w pozostałych krajach utrzymywał się na względnie stałym poziomie. W roku 2015 w porównaniu z Polską niższe opodatkowanie pracy występowało jedynie w Bułgarii, Luksemburgu, Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii i Malcie.

TABELA 6: Poziom klina podatkowego (w %) w Unii Europejskiej (w latach 2004–2015)¹⁹

Kraj	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Średnia Unijna	40,0	40,5	40,0	39,9	39,5	39,2	39,4	39,7	39,9	39,3	38,9	38,4
Austria	44,0	43,3	43,7	44,2	44,5	43,2	43,5	43,9	44,2	44,6	44,9	45,0
Belgia	49,0	49,3	49,4	49,6	50,2	49,9	50,4	50,6	50,5	50,0	49,9	49,5
Bułgaria	35,8	36,3	31,5	32,3	35,1	33,8	32,5	33,6	33,6	33,6	33,6	33,6
Chorwacja	–	–	–	–	–	–	–	–	–	34,9	36,1	35,3
Cypr	18,6	11,9	11,9	11,9	bd	bd	bd	bd	bd	bd	bd	bd
Czechy	41,9	42,0	40,0	40,5	40,1	38,7	39,0	39,7	39,4	39,4	39,6	39,9
Dania	38,9	38,9	38,9	38,9	38,5	38,0	36,7	36,9	37,0	34,2	34,1	34,3
Estonia	39,6	38,1	37,3	37,6	37,0	37,7	38,7	39,0	39,2	38,8	39,0	38,0
Finlandia	39,4	39,5	38,8	38,6	38,6	37,1	36,8	36,8	36,8	37,6	38,2	38,3
Francja	46,2	46,4	46,0	46,3	46,4	46,4	46,8	47,0	47,0	45,6	45,1	43,7

¹⁸ J. Tomkiewicz, *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*, LEX Wolter Kluwer Business, Warszawa 2011, s. 98.

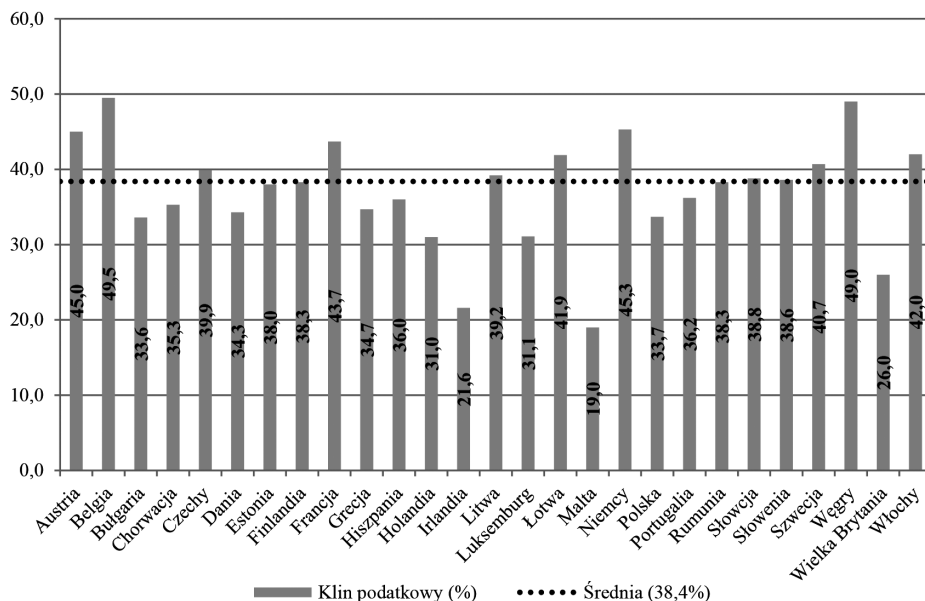
¹⁹ Dane dotyczą pracowników nisko i średnio uposażonych.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Grecja	36,1	35,4	36,4	36,0	35,5	35,6	35,8	40,0	39,8	37,0	35,8	34,7
Hiszpania	35,3	35,7	35,9	35,7	34,0	34,3	36,5	36,8	37,2	37,2	37,3	36,0
Holandia	40,8	41,6	33,2	33,2	34,0	33,3	33,6	33,5	33,6	32,2	31,4	31,0
Irlandia	19,5	16,8	16,1	14,9	15,0	16,2	16,8	20,0	20,1	21,8	22,0	21,6
Litwa	41,6	42,6	40,6	41,2	40,3	38,9	8,8	38,9	39,2	39,5	38,9	39,2
Luksemburg	28,1	28,7	29,1	29,9	28,2	27,4	27,7	29,5	29,2	30,1	30,5	31,1
Łotwa	41,9	41,8	41,8	41,2	39,9	41,5	43,5	43,5	43,6	43,1	42,3	41,9
Malta	17,6	17,9	18,4	17,9	17,9	17,7	18,1	18,6	18,9	19,2	18,8	19,0
Niemcy	46,9	47,3	47,4	47,0	46,6	46,0	44,9	45,6	45,5	45,1	45,1	45,3
Polska	37,2	37,5	37,8	37,1	33,6	33,1	33,3	33,4	34,7	33,5	33,6	33,7
Portugalia	32,8	32,1	32,8	32,5	32,1	31,8	32,2	32,3	32,6	35,2	34,9	36,2
Rumunia	42,9	42,4	42,2	41,8	40,9	43,1	43,4	43,4	43,4	40,8	41,0	38,3
Słowacja	39,2	34,8	35,2	35,5	36,0	34,4	34,7	36,1	36,9	38,5	38,7	38,8
Słowenia	43,6	41,8	41,3	40,9	40,3	39,7	38,6	38,7	38,6	38,5	38,6	38,6
Szwecja	47,2	46,6	45,9	43,3	42,5	41,3	40,7	40,7	40,8	40,9	40,5	40,7
Węgry	44,8	43,1	43,3	46,0	46,7	46,2	43,8	45,2	47,9	49,0	49,0	49,0
Wielka Brytania	30,5	30,5	30,6	30,8	29,7	29,1	29,4	28,5	27,9	26,8	26,2	26,0
Włochy	42,2	42,5	42,7	42,8	43,2	43,5	44,0	44,5	44,7	44,9	42,3	42,0

Źródło: *Tax wedge on labour costs*, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_nt_taxwedge&lang=en; stan na 29.04.2017 r.

Graficznym odzwierciedleniem kształtowania się klina podatkowego w UE w 2015 r. jest wykres 2, z którego jednoznacznie wynika, że tenże klin jest w Polsce relatywnie niższy w porównaniu do innych krajów członkowskich UE. Wśród państw Unii wyraźnie i jeszcze niższe obciążenia miały miejsce m.in. w: Irlandii, Wielkiej Brytanii i na Malcie. Zdecydowana zaś większość badanych krajów UE charakteryzowała się występowaniem wielkości klina podatkowego na zbliżonym lub wyższym poziomie w porównaniu do Polski.

WYKRES 2: Wysokość klina podatkowego w państwach członkowskich Unii Europejskiej w 2015 r. (w %) ²⁰



Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 6.

5. Następstwa poziomu klina podatkowego w Polsce dla gospodarowania zasobami pracy

Pomimo to, iż jak wskazano wyżej, wysokość klina podatkowego w Polsce na tle innych państw UE nie jest wysoka, to jednak wciąż niekorzystnie oddziałuje ona na rynek pracy oraz ochronę pracy, zwłaszcza wśród osób najmniej uposażonych. Dość powszechnie uznaje się go zatem za poważną barierę w prowadzeniu i rozwoju polskiej przedsiębiorczości.

Niewątpliwie bowiem klin podatkowy – w obecnym kształcie i na obecnym poziomie – ma szereg negatywnych następstw dla rynku pracy, a w szczególności przy zatrudnianiu osób słabo wykwalifikowanych, bez doświadczenia i o niskiej produktywności. Ponadto przyczynia się on do jawnego omijania prawa pracy przez pracodawców poprzez wykorzystywanie najróżniejszych luk prawnych i poprzez zatrudnianie pracowników za granicą, na umowy cywilno-

²⁰ Dane dotyczą pracowników nisko i średnio uposażonych.

prawne lub wypychanie najmniej zarabiających do szarej strefy²¹. Co więcej, pracownicy z reguły są zmuszani do tego, aby wybierać narzucane im formy zatrudnienia. Zdarza się również, że nisko uposażeni pracownicy nie chcą w ogóle pracować w oparciu o umowę o pracę, i to nawet wówczas, gdy przepisy gwarantują im zarobki na poziomie płacy minimalnej. Taka sytuacja, związana z rozwojem szarej strefy powoduje, że do budżetu państwa i Funduszu Ubezpieczeń Społecznych wpływa mniej środków finansowych. Gdyby np. pracujący na umowach cywilnoprawnych płacili składki w ten sam sposób, jak w przypadku innych umów o pracę, to dochody sektora finansów publicznych z tytułu opodatkowania pracy mogłyby wzrosnąć.

Reasumując – w literaturze ekonomicznej podkreśla się często, że wysokość klina podatkowego ma istotny związek ze zjawiskami zachodzącymi na rynku pracy oraz rozwojem gospodarki. Wysokie koszty pracy powodują bowiem, że staje się ona droższa, a przez to jej znaczenie w procesie produkcji rośnie. Bywa to jednak również czynnikiem demotyującym przedsiębiorców do formalnego (opartego na stałym i legalnym sposobie) zatrudniania pracowników²². W opinii wielu pracodawców wysokie koszty pracy ograniczają też liczbę nowo tworzonych miejsc pracy. Przekonanie to znajduje też swoje pewne uzasadnienie w neoklasycznej teorii popytu na pracę. W myśl tej doktryny bowiem decyzje zatrudnieniowe pracodawców zależą od relacji stawek płac do krańcowej produktywności pracy. Relacja ta wpływa na położenie ekonomiczne podmiotów gospodarczych, a to przekłada się z kolei na przedsięwzięcia inwestycyjne i produkcyjne, których rezultatem są odpowiednie rozmiary popytu na pracę²³. Wypada tu jednak zauważyć, że sytuacja na rynku pracy nie zależy bezwzględnie i wyłącznie od wysokości kosztów pracy, gdyż są one tylko jednym z wielu czynników na niego wpływających.

Stąd też klin podatkowy w Polsce przyczyniać się może do niższego zatrudnienia, wyższej stopy bezrobocia, do zaniżania oficjalnych pensji czy też zatrudniania na części etatu. Klin podatkowy wskazywany jest też często jako przyczyna tzw. pułapki bezrobocia. Powstaje ona w wyniku zmniejszonych oczekiwań co do dochodu z tytułu pracy na skutek opodatkowania pracy

²¹ **B. Woźniak-Jęchorek**, *Instytucjonalne uwarunkowania polskiego rynku pracy. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2016, s. 204–205.

²² **M. Zieliński**, *Rynek pracy w teoriach ekonomicznych*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 103–104.

²³ **E. Kryńska, E. Kwiatkowski**, *Podstawy wiedzy o rynku pracy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 98–100.

w porównaniu z uzyskiwanym przez bezrobotnych dochodem pozapłacowym²⁴. Osłabia to intensywność poszukiwania pracy, a w konsekwencji może utrwalać istniejące bezrobocie, jak też zwiększać jego rozmiary.

Ponadto zwrócić należy uwagę na spotykane jeszcze przekonanie, że w krajach o niższych kosztach pracy łatwiej prowadzi się działalność gospodarczą oraz że takie gospodarki stają się tym samym bardziej atrakcyjne dla inwestorów z zagranicy. Przekonanie to traci jednak na swym znaczeniu w sytuacji, gdy inne – niż tylko koszty pracy – czynniki wzrostu konkurencyjności nabierają swej większej wagi.

6. Zakończenie

Przeprowadzone badania wykazały, że koszty pracy w Polsce wcale nie są tak wysokie i nadal są wyraźnie niższe niż średnia unijna. Z analiz można wywnioskować, że zarówno poziom, jak i ich struktura w poszczególnych krajach członkowskich UE są zróżnicowane. Poważnym elementem struktury kosztów pracy w Polsce jest wysoki udział składek ubezpieczeniowych płaconych przez pracownika i pracodawcę. Pozycja gospodarcza Polski w UE oraz potrzeba zachowania konkurencyjności polskich firm sprawia, że problem kosztów zatrudnienia posiadał i nadal posiada szczególne znaczenie. Stąd też zasadniczym celem strategii działalności organizacji gospodarczych powinno być stałe wprowadzanie racjonalnych zasad gospodarowania zasobami ludzkimi oraz optymalizowanie ponoszonych kosztów pracy. Przypuszczalnie koszty pracy na 1 zatrudnionego związane z postępującymi procesami integracyjnymi, konwergencją polskiej gospodarki i pozostałych krajów UE, postępem technologicznym i ciągłym wzrostem kwalifikacji zatrudnionych będą rosły.

Z przeprowadzonej analizy klina podatkowego wynika, że w porównaniu z pozostałymi krajami Unii Europejskiej w Polsce nie jest problemem jego wysokość. Jednakże i z racji wysokiego udziału obciążeń podatkowych stosowanych wobec pracowników i pracodawców w relacji do poziomu wynagrodzeń, w Polsce nabrzmiewa – w powyższym kontekście – kwestia wyboru form i wielkości zatrudniania w oparciu o umowy o pracę bądź też umowy cywilnoprawne. Pracodawcy, mając ograniczony wpływ na otoczenie zewnętrzne przedsiębiorstw, próbują w następstwie optymalizować koszty pracy poprzez stosowanie nie zawsze uzasadnionych istniejącymi warunkami pracy elastycz-

²⁴ Jest to tzw. stopa zastąpienia, czyli relacja zasiłku do zarobków. Wskaźnik ten uznawany jest za „miernik hojności systemu zasiłkowego”.

nych form zatrudnienia oraz wykorzystywanie *outsourcingu* w wybranych zakresach swojej działalności.

Ponadto klin podatkowy w obecnym kształcie i na obecnym poziomie przyczyniać się może do pogłębiania się zjawiska szarej strefy rozumianej jako zatrudnienie niezgodne z przepisami prawa. Potencjalna reforma klina podatkowego mogłaby zatem wpłynąć na działania pracodawców prowadzące do zwiększenia zatrudnienia oraz obniżenia bezrobocia. Jednak istotą tej reformy musi być racjonalna konstrukcja systemu podatkowo-składkowego. Chodzi tutaj m.in. o zwiększenie liczby zatrudnionych na formalne umowy, co w konsekwencji mogłoby doprowadzić także do zwiększenia wpływów z tytułu podatku dochodowego i składek na ubezpieczenie społeczne oraz uszczelnienia ich ściągalności do budżetu. Przeprowadzenie takiej reformy w najbliższym czasie jest wysoce ograniczone ze względu na niekorzystną relację między liczbą osób zatrudnionych a liczbą beneficjentów świadczeń społecznych.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 1998 r., nr 137, poz. 887).

Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2004 r., nr 99, poz. 1001).

Opracowania

Baszyński Adam, *Teoretyczne podstawy motywowania do pracy*, w: Waław Jarmołowicz (red.), *Gospodarowanie pracą we współczesnym przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Forum Naukowe, Poznań 2007, s. 86–88, 99.

Furmańska-Maruszak Agnieszka, *Koszty pracy a zatrudnienie. Współczesne koncepcje a rzeczywistość*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2008.

Halama Henryk, *Koszty pracy ludzkiej w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1962, cyt. za: Stasiak Jacek, *Koszty pracy w Polsce w latach 1993–2004*, w: Anna Krajewska (red.), *Koszty i produktywność pracy w Polsce w kontekście integracji z Unią Europejską*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 7–8.

Jacukowicz Zofia, *Album wynagrodzeń w krajach Unii Europejskiej i w Polsce*, Raport IPiSS, Zeszyt nr 23, Warszawa 2003, s. 57.

Jacukowicz Zofia, *Koszty pracy w Polsce*, Polityka Społeczna 2002/5–6, s. 1.

Jarmołowicz Waław, Knapieńska Magdalena, *Koszty i produktywność pracy w Polsce i Unii Europejskiej – elementy analizy porównawczej*, Studia Ekonomiczne, nr 196, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2014, s. 19–20.

Kolegowicz Konrad, Kulisa Beata, Nehring Anna, *Aspekty ekonomiczne-prawne kosztów pracy w Polsce*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2004.

- Kryńska Elżbieta, Kwiatkowski Eugeniusz**, *Podstawy wiedzy o rynku pracy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
- Lonc Zofia**, *Jak się liczy koszty pracy*, Z Prac Zakładu Badań Statystyczno-Ekonomicznych, Zakład Badań Statystyczno-Ekonomicznych GUS i PAN, Warszawa 1993, s. 14.
- Maier Marta**, *System zabezpieczenia emerytalnego a starzenie się społeczeństwa w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2016/451, s. 232–236.
- Polarczyk Kazimierz**, *Klin podatkowy a bezrobocie*, Infos nr 17, Wydawnictwo Sejmowe dla Biura Analiz Sejmowych Warszawa 2007, s. 1.
- Rollnik-Sadowska Ewa**, *System welfare state w Danii – główne założenia*, *Ekonomia i Zarządzanie* 2013/2, s. 17–19.
- Skórska Anna**, *Rynek pracy. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016.
- Sudol Stanisław**, *Metody analizy kosztów pracy w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1976, cyt. za: Nahotko Sławomir, *Zarządzanie kosztami pracy w przedsiębiorstwie działającym w otoczeniu bezrobocia*, Scientific Publishing Group, Gdańsk 2005.
- Szaban Jolanta M.**, *Rynek pracy w Polsce i w Unii Europejskiej*, Difin SA, Warszawa 2016.
- Tomkiewicz Jacek**, *Redukcja deficytu w kontekście krajowej i międzynarodowej sytuacji makroekonomicznej*, w: Jolanta Szolno-Koguc, Alicja Pomorska (red.), *Ekonomiczne i prawne uwarunkowania i bariery redukcji deficytu i długu publicznego*, LEX Wolter Kluwer Business, Warszawa 2011, s. 98.
- Walkowiak Ryszard**, *Formy zatrudnienia a koszty pracy*, w: Anna Organiściak-Krzykowska, Marlena Cicha-Nazarczuk (red.), *Przemiany rynku pracy w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych w Warszawie, Warszawa–Olsztyn 2015, s. 67–68.
- Wąsowicz Jarosław**, *Klin podatkowy i stopień regulacji rynku pracy – implikacje dla sytuacji na rynku pracy*, w: Dorota Kotlorz (red.), *Derugulacja rynku pracy jako determinanty wzrostu zatrudnienia*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2009, s. 36–37.
- Wiktor Jan W.**, *Koszty pracy w przedsiębiorstwach*, Studia i Materiały IPiSS, Warszawa 1991.
- Woźniak-Jęchorek Beata**, *Instytucjonalne uwarunkowania polskiego rynku pracy. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2016.
- Zieliński Mariusz**, *Rynek pracy w teoriach ekonomicznych*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2012.

Strony internetowe

- Koszty pracy w gospodarce narodowej w 2012 r.*, GUS, Warszawa 2013, s. 14, http://stat.gov.pl/cps/rde/xbr/gus/pw_koszty_pracy_w_gospodarce_narodowej_2012.pdf; stan na 29.04.2017 r.
- Labour cost levels*, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=lc_lci_lev&lang=en; stan na 29.04.2017 r.
- O skuteczności działań PIP przez pryzmat kar*, <https://www.portalbhp.pl/aktualnosci/o-skuteczności-działan-pip-przez-pryzmat-kar-7086.html>; stan na 29.04.2017 r.
- Roczniki statystyczne Rzeczypospolitej Polskiej 2004–2016*, <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/roczniki-statystyczne/roczniki-statystyczne/>; stan na 29.04.2017 r.
- Tax wedge on labour costs*, http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_nt_tax_wedge&lang=en; stan na 29.04.2017 r.

Wacław JARMOŁOWICZ

Łukasz ZIĘBAKOWSKI

LABOR COSTS AND THEIR CONDITIONS IN POLAND AND THE EUROPEAN UNION – COMPARATIVE PERSPECTIVE

(S u m m a r y)

The purpose of this study is the analysis and evaluation of development of level and structure of labor costs and tax wedge in Poland in comparison with other European Union countries. Firstly, the theoretical aspects of cost structure are presented. Secondly, a comparison is made of wage and non-wage labor costs and tax wedge using statistical data covering the period 2004–2016. The conclusions from the study indicate that labor costs in Poland are still clearly lower than the European Union's average, although higher as compared to Bulgaria, Romania, Lithuania and Latvia. Thus, undertaking and conducting production and service activities in Poland remain an attractive venture for foreign investors.

Keywords: labor costs; tax wedge; labor taxes; labor market