

# GOSPODARKA NARODOWA

3  
(271)  
Rok LXXXIV/XXV  
maj–czerwiec  
2014  
s. 35–62

---

Ryta I. DZIEMIANOWICZ\*  
Adam WYSZKOWSKI\*\*  
Renata BUDLEWSKA\*\*\*

## *Tax expenditures* jako ukryta forma wydatków publicznych

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie istoty *tax expenditures* jako wydatków zaliczanych do tzw. *off-budget expenditures* oraz pokazanie konsekwencji budżetowych ich stosowania w Polsce. Realizacja tak sformułowanego celu wymagała przeprowadzenia porównań z zakresu teoretycznych koncepcji *tax expenditures* oraz praktycznych rozwiązań stosowanych przez poszczególne państwa. Przedmiotowa kategoria jako element prawnej konstrukcji podatku, zaliczana jest do grupy preferencji podatkowych. Służy, przez zmniejszenie lub całkowite ograniczenie zobowiązania podatkowego, realizacji określonych celów polityki podatkowej i jest często, ze względu na możliwość ukrycia i pominięcia w procedurze budżetowej, wykorzystywana przez polityków. Skupienie uwagi na tym aspekcie podatku jest szczególnie istotne w obecnej sytuacji budżetowej, kiedy duża grupa państw, w tym także Polska, boryka się z nierównowagą finansów publicznych i wzrastającym zadłużeniem. Ogólną wartość TEs w Polsce w 2011 r. oszacowano na poziomie 24,5 mld USD. Gdy porówna się tę kwotę do deficytu sektora finansów publicznych, wynoszącego w 2011 r. 19,0 mld USD, wyraźnie widać skalę wydatków realizowanych poza procedurą budżetową. W latach 2009–2011 udział TEs w wydatkach publicznych ogółem kształtował się w przedziale od 16,65 do 19,23%, a utratę dochodów budżetowych w wyniku ich zastosowania oszacowano na poziomie od 27,7 do 29,6% dochodów z podatków państwowych. Ta nie zawsze jawna część wydatków publicznych niestety wymyka się spod kontroli i skutecznie ogranicza możliwość prowadzenia odpowiedzialnej polityki fiskalnej.

**Słowa kluczowe:** preferencje podatkowe, *tax expenditures*, ulgi, zwolnienia podatkowe

**Kody JEL:** E6, H2, H3, H5, H6

---

Artykuł nadesłany 16 grudnia 2013 r., zaakceptowany 14 maja 2014 r.

---

\* Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Katedra Skarbowości; e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

\*\* Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Katedra Skarbowości; e-mail: a.wyszowski@uwb.edu.pl

\*\*\* Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Katedra Skarbowości; e-mail: r.budlewska@uwb.edu.pl

## Wprowadzenie

Najważniejszym problemem współczesnych finansów publicznych jest pogłębiające się zadłużenie prowadzące do coraz poważniejszych konsekwencji finansowo-budżetowych (zwiększające się koszty obsługi zadłużenia, malejąca elastyczność wydatków budżetowych, konieczność poszukiwania nowych źródeł finansowania deficytów). Skłonność do nadmiernych deficytów, a przez to także do zwiększenia długu publicznego, wzrasta wraz z liczbą polityków „czerpiących” ze wspólnych zasobów, którzy na realizację polityk swoich resortów żądają wydatków przekraczających poziom optymalny dla całego społeczeństwa. Politycy jednak nie ograniczają się do korzystania z bezpośrednich dochodów podatkowych. Dodatkowo wykorzystują także możliwości tkwiące w pośrednich formach wydatków, pozwalające na ich wprowadzenie „tylnymi drzwiami”, poza budżetem i często poza jakąkolwiek kontrolą – np. przez system podatkowy. W literaturze wydatki publiczne realizowane poza procedurą budżetową określa się jako tzw. *off-budget expenditures*<sup>1</sup>. W zależności od specyfiki budżetów poszczególnych krajów, do wydatków kwalifikowanych jako pozabudżetowe zalicza się różnorodne operacje finansowe. Można je ogólnie zdefiniować jako transfery środków publicznych, które nie wynikają wprost z regulacji ustawy budżetowej i najczęściej nie mają charakteru materialnych wydatków. Za cechę wspólną wydatków typu *off-budget* przyjmuje się to, że pozostają one w sprzeczności z regułą przejrzystości i jednorodności budżetu. Do wydatków pośrednich skutecznie unikających sprawozdawczości i kontroli można zaliczyć także specjalne preferencje zawarte w systemie podatkowym, prowadzące do redukcji obciążenia podatkowego poniżej poziomu wynikającego z powszechnie obowiązujących przepisów. W literaturze przedmiotu często określane są one jako *tax expenditures* (TEs).

*Tax expenditures*, podobnie jak wydatki bezpośrednie, są równoważne ze strumieniami środków pieniężnych wydatkowanych przez rząd na rzecz społeczeństwa (w pewnym sensie są ich substytutem). Mają one jednak bardziej selektywny charakter, zazwyczaj kierowane są do wybranych podmiotów. Równocześnie, o czym należy pamiętać, TEs, zmniejszając obciążenia fiskalne wybranych podmiotów, obniżają dochody podatkowe potrzebne do sfinansowania oferowanych dóbr publicznych. W konsekwencji może to

<sup>1</sup> W literaturze przedmiotu nie ma zgodności co do jednobrzmiącego określenia danego wydatku jako wydatku zaliczanego do kategorii „pozabudżetowe”. W praktyce można spotkać opracowania wyróżniające obok wydatków *off-budget* również wydatki typu „*back-door*”, mimo że jedne i drugie można traktować jako wydatki publiczne realizowane poza budżetem. Przykładem może być metodologia przyjęta w raporcie sporządzonym przez Inter-American Development Bank, w którym enumeratywnie wskazuje się wydatki typu „*back-door*” w odróżnieniu od wydatków typu *off-budget*. W niniejszym opracowaniu przyjęto, że wydatki zaliczane do kategorii „*back-door*” stanowią część wydatków kategorii *off-budget*. Szerzej: [Kraan 2004; Jul 2006].

prowadzić do zmniejszenia puli tych dóbr lub zwiększenia obciążeń podatkowych całego społeczeństwa.

Zwolennicy stosowania preferencji w systemie podatkowym twierdzą, że jest to działanie bardziej efektywne od bezpośrednich wydatków, ponieważ TEs, wymuszając określone zachowania podatników, skuteczniej wspomagają wyznaczone przez państwo cele. Przeciwnicy kontrargumentują, że pozytywne efekty zastosowania *tax expenditures* są zbyt małe, aby mogły usprawiedliwić wprowadzenie do systemu podatkowego specjalnych ulg, zwolnień lub wyłączeń i tak go komplikować. Twierdzą ponadto, że ich oddziaływanie wprawdzie zwiększa dochód pozostający do dyspozycji podatnika, ale prawdopodobnie także zwiększa jego elastyczność, a tym samym i zbędny ciężar opodatkowania (*excess burden of taxation*) [Saez 2004, s. 2657–2684], co w konsekwencji prowadzi do zmniejszenia efektywności ekonomicznej opodatkowania i wydajności podatku.

Badając współczesne systemy podatkowe, można odnotować, że zastosowanie TEs, zarówno w ujęciu ilościowym, jak i wartościowym, rośnie. Dotyczy to wszystkich podatków, chociaż w największym stopniu podatków dochodowych. Udział TEs w PKB w poszczególnych krajach jest bardzo zróżnicowany i waha się od 12,5% PKB w Wielkiej Brytanii (2008) do 0,64% PKB w Niemczech (2008)<sup>2</sup>. Biorąc pod uwagę powyższe wartości, należy stwierdzić, że użycie *tax expenditures* w systemie podatkowym może być kosztowne. Jednocześnie ta nie zawsze jawna część wydatków publicznych wymyka się spod kontroli i zwiększa nierównowagę fiskalną. Nabiera to szczególnego znaczenia w okresie kryzysu, w warunkach ograniczonych możliwości pozyskiwania dochodów publicznych, zwiększających się deficytów oraz rosnącego długu publicznego. Celem opracowania jest przedstawienie istoty *tax expenditures* jako wydatków zaliczanych do tzw. *off-budget expenditures*, często wykorzystywanych przez polityków ze względu na możliwość ich ukrycia i pominięcia w procedurze budżetowej, oraz pokazanie konsekwencji budżetowych ich stosowania w Polsce. Analizy statystyczne przygotowano na podstawie danych OECD oraz raportów polskiego Ministerstwa Finansów. Artykuł powstał w ramach projektu finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DE-C-2011/01/B/HS4/02878<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Porównując wielkość *tax expenditures* w poszczególnych krajach, trzeba jednak pamiętać o tym, że brak jednolitej metody ich pomiaru powoduje, iż przedstawiane szacunki należy traktować jako bardzo przybliżone. Szerzej: [Tax expenditures 2010; LeBlanc 2013].

<sup>3</sup> Artykuł został przygotowany na podstawie materiałów będących przedmiotem prezentacji na konferencji The Congress on Economy, Finance and Business, Bangkok 6–8 listopada 2013.

## Definicja i formy *tax expenditures*

Za autora koncepcji *tax expenditures* uważany jest Stanley S. Surrey<sup>4</sup>, profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda, pełniący funkcję asystenta sekretarza skarbu za prezydentury Kennedy'ego (w 1960 r.). Surrey, przygotowując listę ulg i zwolnień w amerykańskim podatku dochodowym<sup>5</sup>, po raz pierwszy użył pojęcia *tax expenditures*<sup>6</sup>. Użycie tego terminu nie było przypadkowe. Intencją autora tej koncepcji było podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych do bezpośrednich wydatków budżetu realizujących określony cel społeczno-ekonomiczny lub polityczny. Odnotował on, że większość ulg i zwolnień jest stałym elementem systemów podatkowych, mają one charakter ogólny i zależą od osobistej lub gospodarczej sytuacji podatnika (np. liczby dzieci, stanu zdrowia, dochodu), a więc nie realizują żadnego konkretnego celu. Istota *tax expenditures* jest natomiast zupełnie inna. *Tax expenditures* „[...] określane jako bodźce podatkowe lub podatkowe subwencje, stanowią odstępstwo od normalnej struktury podatkowej i faworyzują poszczególne branże, rodzaje działalności czy kategorie podatników. Przybierają one wiele form, takich jak stałe wyłączenia spod opodatkowania, odroczenia zobowiązań podatkowych, kredyty podatkowe czy specjalne stawki, natomiast niezależnie od formy, te odejścia od normatywnej struktury podatku stanowią rządowe wydatki dla uprzywilejowanych działań lub grup, dokonywane przez system podatkowy, nie zaś przez bezpośrednie dotacje, pożyczki czy inne formy pomocy rządu” [Surrey i McDaniel 1985, s. 3]. Zdaniem Surreya TEs występują zatem tylko w określonych okolicznościach i stosuje się je tylko do wybranych grup podatników.

*Tax expenditures*, pomimo powiązania z konstrukcją podatku, są alternatywą dla bezpośrednich programów wydatków publicznych i mogą je zastępować. Nie można jednak zapominać o tym, że jednocześnie przyczyniają się

<sup>4</sup> Szerzej: [Surrey 1973]. Po raz pierwszy na preferencje podatkowe zwrócono uwagę nie w USA, a w Niemczech w 1954 r., chociaż w ówczesnych opracowaniach nie używano wprost terminu *tax expenditures*. Zauważono wówczas równoważność ulg i zwolnień podatkowych z bezpośrednimi wydatkami publicznymi. W literaturze niemieckiej podkreślano, że są to praktyczne instrumenty polityki fiskalnej pozwalające na realizację społeczno-ekonomicznych celów podatków. W 1959 r. niemiecki rząd przygotował pierwsze sprawozdanie dotyczące wydatków publicznych, w którym uwzględnił także te realizowane przez system podatkowy. Ten fakt nie został jednak odnotowany poza granicami Niemiec [Shaviro 2003, s. 19]. Podobne analizy można spotkać jeszcze wcześniej, np. L. Burman i M. Phaup przytaczają wypowiedzi dwóch brytyjskich polityków W. Gladstone'a i S. Northcote'a z drugiej połowy XIX w. nawiązujące do tego typu instrumentów funkcjonujących w brytyjskim systemie podatkowym, a mających znamiona bezpośrednich wydatków z budżetu [Burman i Phaup 2011].

<sup>5</sup> Surey publicznie zaprezentował swoją koncepcję w 1967 r., chociaż tą problematyką prawdopodobnie zajmował się już wcześniej. W 1953 r. opublikował artykuł *Our Schizophrenic Income Tax*, w którym krytykuje „techniczne” możliwości ucieczki od podatku dochodowego, które z jednej strony pozwalają na zmniejszenie obciążeń podatkowych najbogatszych podatników, z drugiej zaś prowadzą do niższych dochodów budżetowych.

<sup>6</sup> Synonimami pojęcia *tax expenditures* są: *tax incentives*, *tax subsidies*, *tax loopholes*.

do zmniejszenia dochodów budżetowych. Dlatego już w latach sześćdziesiątych Surrey zwracał uwagę na konieczność ich monitorowania. Wyraźnie podkreślał jednak, że nie wszystkie ulgi i zwolnienia należy kwalifikować do jednolitej grupy TEs, ponieważ część z nich tworzy podstawową konstrukcję podatku, ma powszechny charakter i nie powinna być traktowana jako pośredni wydatek publiczny realizujący określone cele społeczno-polityczne wybranych grup podatników.

Podobnie jak Surrey definiowali *tax expenditures* Willis i Hardwick. Podkreślali oni, że są to zwolnienia lub ulgi niewchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku, realizujące inny cel niż fiskalny [Collier i Luther 2003, s. 153–184]. Natomiast zdaniem Wilkinsona TEs mają, przez osiągnięcie korzyści podatkowych, zachęcić wybrane grupy podatników do określonego działania. W jego opinii motywem wprowadzania odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania są przede wszystkim cele społeczne i gospodarcze [Wilkinson 1992, s. 95 i n.]. Natomiast skutkiem ich stosowania jest zmniejszenie podstawy opodatkowania i zwiększenie dochodów po stronie podatnika. James i Nobes stwierdzają, że TEs występują wówczas, gdy konkretne grupy podatników lub wybrane aktywności objęte są fiskalnymi korzyściami. Nie mają one jednak postaci bezpośrednich subwencji, lecz funkcjonują jako instrumenty redukujące zobowiązania podatkowe [James i Nobes 1987, s. 42].

Można zatem stwierdzić, że w literaturze nie ma jednolitej definicji *tax expenditures*. Najczęściej badacze, definiując to pojęcie, odnoszą się do podejścia zaproponowanego przez Surreya, który koncepcję TEs utożsamia wprost z wydatkami realizowanymi przez system podatkowy (*spending programs*) oraz z dwiema odmiennymi częściami konstrukcyjnymi danego podatku.

Pierwsza z nich obejmuje strukturalne elementy niezbędne do jego funkcjonowania (tzw. *normative tax structure, benchmark tax*), np. definicję dochodu, zasady jego wyliczania, rodzaj oraz kształt skali podatkowej, przyjęte stawki podatku. Generalnie są to elementy prawnej konstrukcji podatku, które powinny określać kształt obowiązku podatkowego nałożonego na każdego podatnika.

Druga część konstytuuje różnego rodzaju preferencje podatkowe, które powodują odejście od normatywnej konstrukcji podatku i uprzywilejowanie ściśle określonych grup podatników czy działalności. Dlatego też TEs najczęściej definiuje się przez pryzmat tego podziału, jako instrumenty wkomponowane w konstrukcję podatku, powodujące odejście od jego normatywnej podstawy, po to by faworyzować określone działalności lub określone kategorie osób [Burman 2003, s. 2]. Jednocześnie podkreśla się, że zastosowanie TEs z założenia nie jest przypadkowe, ponieważ jest uwarunkowane realizacją celów sformułowanych przez politykę społeczno-gospodarczą<sup>7</sup>.

Podobnie *tax expenditures* określa Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i Bank Światowy, według których TEs są częścią konstrukcji

<sup>7</sup> W praktyce nie zawsze decyduje o tym realizacja określonej polityki społeczno-gospodarczej, często natomiast TEs realizują cele „czysto” polityczne.

podatku i stanowią odejście od ogólnie przyjętych zasad albo tzw. wzorca/standardu podatku, pozwalające na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, czyli odejście od tzw. „normalności”. W praktyce, ze względu na odmienny tzw. „wzorec podatku”, definicje stosowane w poszczególnych jurysdykcjach są zróżnicowane, co niestety nie ułatwia porównań międzynarodowych.

W literaturze przedmiotu występuje wiele sposobów klasyfikacji TEs, najczęściej wyodrębnia się konstrukcje redukujące podstawę opodatkowania (*a reduction of the tax base*) lub zmniejszające obowiązek podatkowy (*a reduction of tax due*) [Bratić 2006, s. 119]. Jednocześnie TEs mogą występować w różnych formach, zazwyczaj odnoszą się do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, takich jak ulgi, zwolnienia (w tym także wyłączenia), zniżki czy kredyty podatkowe. Ze względu na różnorodność funkcjonujących systemów podatkowych, w poszczególnych jurysdykcjach mogą występować inne konstrukcje, które spełniają kryteria ogólnej definicji i w związku z tym mogą być zaliczone do kategorii TEs.

### ***Tax expenditures versus bezpośrednie wydatki publiczne***

Analizując współczesne systemy podatkowe można stwierdzić, że zastosowanie TEs, zarówno w ujęciu ilościowym, jak i wartościowym, wzrasta (tab. 1). Dotyczy to wszystkich podatków, w największym stopniu jednak podatków dochodowych. Okazuje się, że jest to narzędzie często wykorzystywane przez polityków. Nasuwa się zatem pytanie o przyczyny tak dużego zainteresowania tą konstrukcją.

O powszechności stosowania *tax expenditures* decydują różnorodne czynniki o charakterze społecznym, ekonomicznym, ale także i politycznym. Przyczyny ekonomiczne i społeczne wynikają przede wszystkim z funkcji interwencyjnej państwa, realizowanej przez system podatkowy. Zastosowanie różnego rodzaju ulg, zwolnień i wyłączeń podatkowych ma głównie na celu wsparcie określonych aktywności lub eliminację niepożądanych zjawisk. W pewnym sensie ustawodawca, wprowadzając konstrukcje prowadzące do obniżenia ciężaru podatkowego, pośrednio przyznaje się do tego, że obciążenia fiskalne są za duże. Można zaobserwować, że w państwach, w których stawki podatków, ale także i ogólne obciążenia fiskalne są wysokie, zazwyczaj liczba TEs w systemie podatkowym wzrasta, i odwrotnie. Zatem uzasadnione może być stwierdzenie, że TEs są funkcją ciężarów podatkowych. Uogólniając, można stwierdzić, że ekonomiczne i społeczne przesłanki stosowania TEs są związane z realizacją określonej polityki społeczno-gospodarczej [Wyszkowski 2010, s. 78]. Często jednak to względy polityczne, a nie ekonomiczne czy społeczne determinują stosowanie *tax expenditures* w konstrukcji danego podatku. Politycy, pamiętając o tym, że „[...] poparcie członków parlamentu na rzecz uchwalania przywilejów podatkowych to źródło finansowania ich

kampanii wyborczych oraz że kampanie polityczne są finansowane przez grupy nacisku i osoby zainteresowane zdobyciem wpływów w parlamencie” [Głuchowski 2002, s. 22], uwzględniają interesy tych grup. Jest to z punktu widzenia graczy politycznych rozwiązanie zdecydowanie prostsze niż wprowadzenie do ustawy budżetowej nowej kategorii wydatków bezpośrednich, które podlegają ścisłej kontroli. Preferencje podatkowe nie wynikają bezpośrednio z ustawy budżetowej, a więc proces ich „wydatkowania” jest mniej transparentny, a w związku z tym mniej widoczny dla znacznej części społeczeństwa. Może nawet sprzyjać korupcji.

**Tabela 1. Liczba i oszacowana wartość *tax expenditures* w wybranych krajach**

Kraj	Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009
Niemcy	liczba TEs	85	86	86	
	TEs jako % PKB	0,74	0,69	0,64	
Holandia	liczba TEs	101	99	98	
	TEs jako % PKB	2,00	1,89	1,83	1,83
Hiszpania	liczba TEs			140	152
	TEs jako % PKB			4,83	5,76
Wielka Brytania	liczba TEs		389	391	
	TEs jako % PKB		17,03	16,75	
Kanada	liczba TEs	218	224		
	TEs jako % PKB	10,88	10,99	10,83	10,86
USA	liczba TEs	156	159	165	165
	TEs jako % PKB	6,51	6,19	6,17	5,80
Polska*	liczba TEs		473	489	
	TEs jako % PKB		4,48	4,75	4,72

\* Dane dla lat 2009, 2010, 2011 wraz z podatkami lokalnymi.

Źródło: Opracowanie na podstawie [Tax Expenditures... 2010; Preferencje... 2011].

Koncepcja *tax expenditures* opiera się na prostym założeniu, że z punktu widzenia podatnika nie ma generalnie różnicy między bezpośrednim wydatkowaniem środków publicznych a wydawaniem ich poprzez system specjalnych ulg i zwolnień podatkowych. *Tax expenditures* jako różnego rodzaju instrumenty prowadzące do obniżenia ciężaru podatkowego są rodzajem nieformalnego subwencjonowania określonych podmiotów lub przedmiotów opodatkowania. Wybrane cele społeczno-gospodarcze mogą więc być osiągnięte przez bezpośrednie wydatki publiczne w ramach realizowanych programów rządowych, finansowanych np. z dochodów podatkowych lub przez wprowadzenie do systemu podatkowego specjalnych preferencji (por. tab. 2).

Tabela 2. Klasyfikacja wydatków publicznych

Wyszczególnienie	Definicja	Transparentność	Sprawozdawczość
Wydatki bezpośrednie	Tradycyjny sposób dokonywania wydatków publicznych, bezpośredni transfer z budżetu do beneficjentów.	Wartość transferów ujęta w ustawie budżetowej, wydatkowanie środków realizowane jest przy zachowaniu rygorystycznych przepisów ustaw.	Wartość transferów ujęta w ustawie budżetowej i sprawozdaniu z wykonania budżetu z wykorzystaniem klasyfikacji budżetowej.
<i>Tax expenditures</i>	Preferencyjne, specjalne konstrukcje podatkowe, które ograniczają obowiązek podatkowy wybranych podatników i realizują określone cele społeczno-gospodarcze.	Zdefiniowane pośrednio w ustawach podatkowych, ujawniane w rocznych raportach, jeżeli są publikowane (tylko w wybranych jurysdykcjach), zazwyczaj brak ustawowego obowiązku publikowania raportów.	Kompleksowo, brak wymogu ewidencjonowania, brak także wymogu szacowania.

Źródło: Opracowanie własne.

Wspierając np. edukację, rząd może dofinansować studentów, przekazując im np. bony edukacyjne (wydatki bezpośrednie) lub pozwolić studentom (ewentualnie ich rodzicom) na odliczenie części wydatków związanych z kształceniem od podstawy opodatkowania lub podatku (TEs). W obu przypadkach występuje transfer publicznych środków finansowych, ostateczny zaś efekt ich wydatkowania, w sposób bezpośredni lub pośredni, dla danego beneficjenta jest podobny, chociaż w przypadku TEs korzyści fiskalne mogą być uzależnione od konstrukcji podatku (np. w przypadku zastosowania skali progresywnej większe korzyści mogą uzyskiwać podatnicy o wyższych dochodach; ostateczny efekt fiskalny może zależeć także od konstrukcji ulgi – np. możliwość pełnego odliczenia od podatku może być uzależniona od wysokości dochodów podlegających opodatkowaniu) [Dziemianowicz 2013, s. 60].

Nie można jednak z góry założyć, że stosowanie *tax expenditures* jako alternatywy wydatków bezpośrednich jest niepożądane. W niektórych okolicznościach TEs mogą stanowić skuteczny mechanizm realizacji programów publicznych, czasami nawet tańszy. Należy jednak pamiętać, że mogą one również wywołać szereg skutków negatywnych. Na przykład TEs mogą niekorzystnie oddziaływać na [Dziemianowicz 2013, s. 60–61]:

- integralność i prostotę systemu podatkowego (TEs komplikują system podatkowy),
- redystrybucję dochodów poprzez podatki (zazwyczaj największe korzyści z TEs osiągają osoby uzyskujące wyższe dochody, jednocześnie nie mogą z nich korzystać osoby nieosiągające dochodów do opodatkowania),
- efektywność wydatkowania środków publicznych (często TEs są wprowadzane do konstrukcji podatku pod wpływem nacisków różnych grup inte-



resu, nie zawsze uwzględnia się wówczas koszty ich stosowania w relacji do bezpośrednich wydatków),

– transparentność i odpowiedzialność polityki fiskalnej.

Jeżeli zakłada się, że *tax expenditures* i bezpośrednie wydatki publiczne są równoważne, oznacza to, że zarówno jedne, jak i drugie powinny podlegać takiej samej procedurze budżetowej oraz kontroli i ocenie, który sposób wydatkowania jest bardziej efektywny i lepiej realizuje założone cele społeczno-gospodarcze. Żeby jednak TEs mogły być poddane jakiegokolwiek recenzji, powinny przede wszystkim być zidentyfikowane i jawne. Budżet powinien ujmować wszystkie wydatki publiczne, bez względu na ich formę, która nie zawsze ma charakter bezpośredni. Tylko wówczas możliwa jest pełna identyfikacja, monitorowanie i kontrola wszystkich wydatków, w tym TEs, która ułatwia przeprowadzenie analizy dotyczącej stanu finansów publicznych oraz ocenę polityki fiskalnej. Jednym z pierwszych działań podejmowanych w tym zakresie są publikowane przez rządy raporty stanowiące załącznik do budżetu lub dokumentację ośrodbudżetową.

Na konieczność ujawniania i monitorowania TEs w ramach procedury budżetowej zwraca uwagę Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) w opracowanym w 1998 r. *Kodeksie dobrych praktyk w zakresie przejrzystości polityki fiskalnej*<sup>8</sup> [IMF 2007]. Zgodnie z definicją zawartą w kodeksie transparentność polityki fiskalnej oznacza, że informacja na temat bieżących działań i przyszłych zamierzeń rządu jest ogólnie dostępna i pozwala na rozpoznanie procesów zachodzących w obszarze konstrukcji budżetu oraz kontrolę jego wykonania. Zasada przejrzystości normuje zatem także jawność w zakresie publikowania struktury dochodów i wydatków sektora publicznego, w tym także pozabudżetowych. Wszystkie programy wydatków publicznych powinny więc podlegać takim samym procedurom kontrolnym, bez względu na sposób ich finansowania. Monitorowanie wydatków publicznych, także tych pośrednich, np. realizowanych przez podatki (TEs), umożliwi nie tylko ich kontrolę, ale także poprzez porównanie kosztów poszczególnych programów wydatków pozwoli na zastosowanie tych bardziej efektywnych. Dzięki temu będzie możliwe uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy wydatki spełniające cele danej polityki dokonywane bezpośrednio z budżetu państwa nie byłyby bardziej skuteczne niż wydatki realizowane poprzez specjalny system zwolnień, ulg i odliczeń. Oczywiście można założyć także sytuację odwrotną<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Kodeks stanowi swoisty zbiór zasad w zakresie transparentnej polityki fiskalnej. Jest odzwierciedleniem praktyk stosowanych w wielu krajach, ma zachęcać do publicznej debaty na temat polityki fiskalnej i publicznej odpowiedzialności rządu w tym zakresie. Jego zmienioną wersję opublikowano w 2007 r. MFW nie jest jedyną instytucją zwracającą uwagę na transparentność fiskalną. W 2001 r. OECD opublikowała dokument *Best Practices for Budget Transparency*, w którym stwierdza się, że przejrzystość (transparentność) w obszarze polityki fiskalnej jest kluczowym elementem zarządzania finansami publicznymi. Szerzej: [OECD 2002].

<sup>9</sup> Szerzej: [Dziemianowicz 2013].

Sam fakt ujęcia zidentyfikowanych preferencji w raporcie nie zapewni jednak pełnej porównywalności tych konstrukcji z wydatkami bezpośrednimi. Jednym z fundamentalnych etapów analizy *tax expenditures* jest oszacowanie wartości preferencji podatkowych. Bez tej wyceny nie jest możliwa ocena właściwej alokacji środków publicznych oraz efektywności TEs. Dotychczas nie opracowano jednak metody pozwalającej na jednoznaczną wycenę zastosowanych w danym systemie przywilejów podatkowych. W praktyce stosuje się pomiar *tax expenditures* w oparciu o metodę kasową – ocena *ex post*, lub metodę memoriałową – ocena *ex ante* [Polackova et al. 2004, s. 7]. Najczęściej szacowany jest [Kraan 2004, s. 136–138]:

- utracony dochód skarbowy – utracone wpływy podatkowe (*initial revenue loss – gain*); pomiar *ex post* korzyści otrzymanych przez podmioty gospodarcze, a więc w rezultacie prezentuje rzeczywiste koszty istniejących instrumentów;
- potencjalny wzrost dochodu skarbowego (*final revenue loss – gain*); pomiar *ex ante* wielkości przychodów uzyskanych w sytuacji, gdy instrumenty TEs zostałyby wyeliminowane;
- ekwiwalentny koszt wydatków (*outlay equivalence*); pomiar wielkości nakładów wymaganych do zastąpienia istniejącego wydatku podatkowego innym instrumentem.

Utracony dochód skarbowy obliczany metodą *ex post* odzwierciedla rzeczywiste straty budżetu będące wynikiem wprowadzenia odstępstw od obowiązujących reguł podatkowych. Jest to najprostsza i najczęściej stosowana metoda pomiaru *tax expenditures*. Szacunek w tym przypadku nie pokazuje zmian potencjalnych zachowań podatników (np. zwiększenia popytu na dobro „subsydiowane” przez podatek, ale także i spadku popytu w przypadku rezygnacji z „subsydiowania”), ale rzeczywisty, występujący w danym momencie, efekt zastosowania szczególnych rozwiązań podatkowych. Ta metoda nie uwzględnia także wpływu zastosowanych rozwiązań podatkowych na rozwój poszczególnych sektorów gospodarki. Natomiast oszacowanie potencjalnego wzrostu dochodu skarbowego następuje zazwyczaj metodą *ex ante*. Jego celem jest obliczenie, o ile wzrosłyby dochody budżetu państwa, gdyby zrezygnowano ze specjalnych reguł podatkowych. Przy jej zastosowaniu powinno się uwzględnić zmiany zachowania podatników wynikające z użycia w systemie poszczególnych konstrukcji podatkowych zaliczanych do przywilejów podatkowych lub rezygnacji z nich oraz wpływ tych zmian na poszczególne gałęzie gospodarki. Zastosowanie tej metody nie jest proste i wymaga wielu dodatkowych badań.

Oszacowanie ekwiwalentnych kosztów wydatków wymaga obliczenia kosztów wydatków, które przyniosłyby podatnikom podobne korzyści jak zastosowane rozwiązania podatkowe. Inaczej rzecz ujmując, na ile należałoby oszacować transfer z budżetu, aby finansowo podatnik był w tej samej sytuacji. W tej metodzie przyjmuje się, że kwota preferencji podatkowych jest równoważna z wysokością wydatków budżetowych, dzięki którym sytuacja podatnika przed wprowadzeniem tej preferencji będzie taka sama, jak po jej wprowadzeniu.

Szacując skutki budżetowe zastosowanych TEs metodą ekwiwalentnych kosztów wydatków publicznych, powinno się uwzględnić także ewentualne opodatkowanie bezpośrednich transferów budżetowych, zastępujących specjalne konstrukcje podatkowe.

Z trzech wymienionych metod w praktyce budżetowej najczęściej stosuje się pierwszą, tj. wartość preferencji podatkowych szacuje się jako wielkość utraconych wpływów budżetowych – ze względu na jej prostotę. Według danych OECD prawie wszystkie kraje, które dokonują estymacji *tax expenditures*, stosują właśnie tę metodę [OECD 2010]. Na przestrzeni lat nie zaobserwowano znaczącej zmiany w tym zakresie, już w pierwszych raportach OECD dotyczących analizy zakresu stosowania TEs, opublikowanych w latach 1994 i 1996, była to najczęściej wykorzystywana metoda estymacji. Należy jednak podkreślić, iż niektóre państwa (np. USA, Kanada, Australia) dokonują estymacji metodą, która wydaje się najwłaściwsza, tj. potencjalnego wzrostu dochodu skarbowego. Daje ona pełniejszy obraz skutków funkcjonowania poszczególnych kategorii preferencji podatkowych.

Niestety, w praktyce część wydatków publicznych o charakterze pośrednim nie znajduje odzwierciedlenia w zestawieniach budżetowych wielu państw, nie jest też publikowana w innych dokumentach okołobudżetowych. Z punktu widzenia polityków jest to rozwiązanie wygodne, które w pewnym sensie pozwala na prowadzenie kreatywnej księgowości, pokazującej niekoniecznie rzeczywisty stan finansów publicznych. Nie można także zapominać o tym, że głównymi dochodami publicznymi są podatki, a TEs stanowią ich potencjalne straty.

Rządy Niemiec (1967) i USA (1968) jako pierwsze zauważyły, że preferencyjne traktowanie podatników może być równie skuteczną formą wydatków publicznych, jak wydatki bezpośrednie, równocześnie jednak może przyczynić się do istotnego zmniejszenia dochodów podatkowych. W latach 70. i 80. obowiązek raportowania TEs wprowadziły także inne kraje, między innymi Austria (1978), Kanada i Francja (1979), Australia (1982), Nowa Zelandia (1984)<sup>10</sup>.

**Tabela 3. Konsekwencje fiskalne *tax expenditures* w wybranych państwach**

Wyszczególnienie	Kanada (2004)	Niemcy (2006)	W. Brytania (2006)	USA (2008)
TEs jako % dochodów podatkowych ogółem	44,37	8,48	35,17	33,65
TEs jako % dochodów z:				
PIT	52,97	7,71	22,86	51,10
CIT	6,32	1,10	14,35	6,86
VAT lub inne konsumpcyjne	59,36	1,54	54,66	–

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [*Tax Expenditures...* 2010, s. 225–228].

<sup>10</sup> Nowa Zelandia rozpoczęła publikowanie raportów na temat TEs w 1984 r., szybko jednak z tego zrezygnowała. W 2010 r. ponownie podjęto działania związane z przygotowaniem raportów dotyczących preferencji podatkowych.

Metodologie i częstotliwość przygotowywania sprawozdań na temat TEs w poszczególnych krajach różnią się, podobnie jak ich związek z dokumentacją budżetową. Wśród 14 państw OECD przygotowujących pełne raporty na temat TEs tylko w siedmiu (Austria, Niemcy, Belgia, Francja, Portugalia, Hiszpania i USA) rząd ma ustawowy obowiązek sporządzania takich raportów. W większości krajów monitorujących TEs raporty przygotowywane są raz w roku, wyjątek stanowią Niemcy (gdzie raporty przygotowywane są raz na dwa lata) i Włochy (raporty sporządzane są sporadycznie). W Australii, Belgii, Finlandii, Francji, Portugalii i Hiszpanii raporty są bezpośrednio związane z procedurą budżetową. W USA raport TEs powstaje w ramach budżetu federalnego, ale nie jest integralną częścią procedury budżetowej.

### **Zastosowanie *tax expenditures* w polskim systemie podatkowym**

W 2010 r. Polska dołączyła do grupy państw identyfikujących oraz szacujących wartość *tax expenditures*. W pierwszym polskim raporcie *Preferencje podatkowe w Polsce*, opublikowanym w 2010 r. a dotyczącym stanu prawnego obowiązującego w 2009 r. Ministerstwo Finansów, nie przyjęło jednej, ściśle określonej definicji tego typu konstrukcji zawartych w systemie podatkowym. Posłużono się zbiorem pewnych cech, według których TEs [*Preferencje... 2010*]:

- występują najczęściej jako odliczenia, zwolnienia, obniżone stawki, zaniechania w poborze podatku lub jako łączne opodatkowanie dochodów podatników;
- prowadzą do obniżenia wielkości zobowiązania podatkowego, co skutkuje uszczupleniem wpływów budżetowych;
- są substytutem wydatków budżetowych;
- są zapisane w ustawie<sup>11</sup>.

Natomiast w raporcie opublikowanym w 2011 r. (dotyczącym stanu prawnego obowiązującego w 2010 r.) zdecydowano się dodatkowo na przyjęcie definicji wzorowanej na prezentowanej przez OECD, zgodnie z którą *tax expenditures* jest to transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia zobowiązania podatkowego w relacji do przyjętego standardu podatkowego [*Preferencje... 2011*]. Podobną definicję zastosowano w raporcie dotyczącym stanu prawnego z 2011 r., opublikowanym w marcu 2013 r.

Zastosowane podejście nie różni się zasadniczo od powszechnie obowiązujących w innych krajach OECD. W raporcie zasygnalizowano ograniczenia występujące w kwalifikowaniu poszczególnych rozwiązań prawa podatkowego do grupy *tax expenditures*. Szczególną uwagę poświęcono zdefiniowaniu

---

<sup>11</sup> Uznano, że *tax expenditures* mają charakter abstrakcyjny i generalny, tj. skierowane są do nieokreślonej liczby podatników. Warunek taki spełnią preferencje (zwolnienia, odliczenia itp.) wynikające z ustaw podatkowych czy np. zaniechanie poboru podatku w drodze rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów. Nie spełni go natomiast np. indywidualna, przyznawana przez urząd skarbowy konkretnemu podatnikowi ulga w spłacie zobowiązań podatkowych.

(najważniejszego, jak się wydaje) podstawowego elementu analizy TEs, tj. wzorca systemu podatkowego, który jest niezbędnym narzędziem identyfikacji TEs. Jako wzorcowy system podatkowy przyjęto w raporcie system oparty na zasadach powszechności, zupełności i równości [*Preferencje...* 2010, s. 12]. Przyjęcie zasad podatkowych jako podstawy standardu podatkowego może jednak powodować pewne problemy interpretacyjne. Zwłaszcza wówczas, gdy autorzy raportu nie zdefiniują dokładnie poszczególnych pojęć (np. zasada równości i traktowanie części wyłączeń z opodatkowania jako standardu podatkowego, części zaś jako TEs).

Ponadto do standardu podatkowego w polskiej analizie *tax expenditures* zaliczono także wyłączenia, których celem – według autorów raportu – jest doprecyzowanie zakresu podmiotowego i przedmiotowego danego podatku, podstawowe stawki podatkowe, przyjęte zasady amortyzacji, możliwość odliczania obowiązkowych płatności, a także preferencyjne konstrukcje, które wynikają bezpośrednio z podpisanych umów międzynarodowych. Niektóre jednak wyłączenia nie stanowią w Polsce elementu standardu podatkowego – np. wyłączenie z opodatkowania dochodów z działalności rolniczej, przede wszystkim z uwagi na fakt, że nie są opodatkowane innym podatkiem dochodowym [*Preferencje...* 2010, s. 12]. Założenie takie jest jednak co najmniej dyskusyjne. Wyłączenie rolnictwa z opodatkowania dochodów jest niewątpliwie preferowaniem określonej grupy podatników, jest transferem środków publicznych do tej grupy beneficjentów. Natomiast z drugiej strony prowadzi do obniżenia dochodów budżetowych, wypełnia zatem wszystkie kryteria przyjętej w Polsce definicji TEs. Dlaczego więc polskie Ministerstwo Finansów wyłączyło tę konstrukcję z katalogu *tax expenditures*?

Na potrzeby identyfikacji preferencji podatkowych autorzy polskiego raportu doprecyzowali standard podatkowy oddzielnie dla podatków dochodowych, konsumpcyjnych i majątkowych. W pierwszej grupie dokonano tego przez dołączenie dodatkowych zasad podatkowych, czyli:

- zupełności opodatkowania – opodatkowanie każdego przychodu/dochodu bez względu na źródło dochodu, kategorię podatnika i przeznaczenie dochodu;
- opodatkowania rzeczywistego dochodu – opodatkowanie dochodu, który może być przeznaczony na konsumpcję lub powiększenie majątku;
- opodatkowania jednostki – opodatkowanie wyłącznie osoby/podatnika, która osiąga dochód, bez możliwości łączenia tego dochodu z osiąganymi przez inne podmioty;
- roczności opodatkowania;
- opodatkowania podmiotu wg danej stawki (PIT i CIT) oraz skali progresywnej (PIT).

Przy tak ustalonych kryteriach rozwiązania podatkowe zastosowane w podatkach dochodowych, które spełniają wyżej określone warunki, są uznane za standard podatkowy i stanowią punkt odniesienia do identyfikacji *tax expenditures*. W związku z tym do standardu zalicza się: koszty uzyskania przychodów,

z uwzględnieniem jednak pewnych wyjątków dotyczących zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów, wszelkie rozwiązania zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu, tj. zwolnienie dywidend oraz stosowanie metod pozwalających na unikanie podwójnego opodatkowania, a wynikających z umów międzynarodowych. Ze względu na przesłankę, że podstawę opodatkowania stanowi z założenia rzeczywisty dochód, standardem podatkowym są także wszelkie zwolnienia stosowane w odniesieniu do zwrotów wcześniej poniesionych wydatków, wkładów, udziałów, dopłat itp. [*Preferencje...* 2010, s. 12].

W przypadku podatków konsumpcyjnych za podstawę analizy przyjęto obligatoryjne dla państw członkowskich Unii Europejskiej zasady wynikające z ustawodawstwa unijnego. Wszystkie rozwiązania fakultatywne, które państwo może, ale nie musi stosować, są kryterium wyodrębnienia *tax expenditures* funkcjonujących w polskich podatkach. W związku z tym standardem podatkowym jest np. podstawowa stawka podatkowa VAT, natomiast stawki niższe stanowią odstępstwo od przyjętych zasad [*Preferencje...* 2010, s. 14].

W podatkach majątkowych za normę uznano przede wszystkim zasadę powszechności opodatkowania. Zgodnie z założeniami, funkcjonujące w tych podatkach wyłączenia przyjęto jako doprecyzowanie zakresu przedmiotowego i podmiotowego opodatkowania. Natomiast ulgi zapisane w ustawach regulujących te podatki stanowią odstępstwo od przyjętego wzorca, a więc uznano je za *tax expenditures* [*Preferencje...* 2010, s. 15].

Na podstawie tak ustalonych kryteriów polskie Ministerstwo Finansów wyodrębniło w 2010 r.<sup>12</sup> łącznie 489 preferencji podatkowych (w 2009 r. – 473), w tym 416 w podatkach państwowych i 73 w podatkach lokalnych. W podatkach dochodowych wyodrębniono 205 preferencji, większość dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych (145). W podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym było to odpowiednio 195 i 16.

**Tabela 4. Liczba *tax expenditures* w polskim systemie podatkowym w latach 2009–2010**

Rodzaj podatku	Liczba preferencji	
	2009	2010
Podatki państwowe, w tym:	402	416
PIT i CIT	192	205
VAT	195	195
akcyza	15	16
Podatki lokalne	71	73
Ogółem	473	489

Źródło: [*Preferencje...* 2011, s. 18–19].

<sup>12</sup> W raporcie dotyczącym 2011 r. autorzy nie podali liczby TEs funkcjonujących w polskim systemie podatkowym.

Analizując raporty dotyczące *tax expenditures* w innych krajach OECD, można zauważyć, że liczba TEs funkcjonujących w polskim systemie podatkowym znacznie przekracza ich odpowiedniki w innych jurysdykcjach. Przykładowo w 2008 r. w W. Brytanii zidentyfikowano 391 TEs, w Hiszpanii – 140, w Holandii – 98, w Niemczech – tylko 86 [*Tax Expenditures...*, 2010]. Oczywiście bez szczegółowej analizy standardowego wzorca podatkowego, który posłużył do identyfikacji przywilejów podatkowych w wyżej wymienionych krajach oraz konstrukcji poszczególnych podatków, trudno jest jednoznacznie stwierdzić, czy dane te są porównywalne. Jednakże tak duża liczba TEs funkcjonujących w Polsce niewątpliwie świadczy o skomplikowanym charakterze polskich przepisów podatkowych. Nie tylko nie sprzyja to wzrostowi bieżącej efektywności fiskalnej podatków, ale także efektywności ekonomicznej, kształtującej przyszłe dochody budżetu państwa.

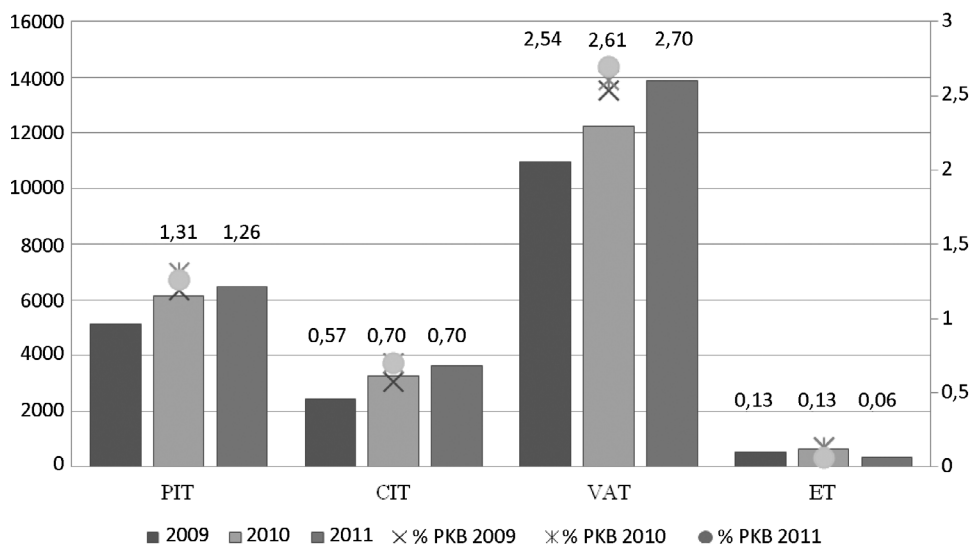
W zakresie przyjętej metody estymacji polskie Ministerstwo Finansów przyjęło najczęściej stosowaną metodę, tj. metodę utraconych dochodów. Oszacowania wartości TEs dokonano zatem bez uwzględniania zmian zachowań podatników spowodowanych ewentualną likwidacją rozpatrywanych konstrukcji podatkowych. Obliczenia opierały się przede wszystkim na danych zawartych w zeznaniach i innych formularzach podatkowych zgromadzonych w Ministerstwie Finansów, danych GUS oraz w niektórych przypadkach na informacjach zgromadzonych przez inne instytucje. Ze względu jednak na występujący często brak danych nie wszystkie preferencje zostały oszacowane. I tak np. za rok 2011 nie oszacowano 86 pozycji (ponad 17% zidentyfikowanych preferencji podatkowych nie uwzględniono w szacunkach). Ograniczona liczba danych rzeczywistych uniemożliwiła także przeprowadzenie mikrosymulacji na potrzeby oszacowania wartości wszystkich zidentyfikowanych w polskim systemie podatkowym TEs.

Wartość wszystkich *tax expenditures* funkcjonujących w Polsce w 2011 r. oszacowano na kwotę 26,7 mld USD, co stanowiło – podobnie jak w 2010 r. – 5,2% PKB (w 2010 r. kwota ta wynosiła 24,5 mld USD, w 2009 r. – 22,4 mld USD, tj. 4,9% PKB). W podatkach państwowych wartość TEs wynosiła 24,3 mld USD, tj. 4,7% PKB, czyli 29,6% wszystkich dochodów podatkowych w 2011 r. (w 2010 r. było to 22,3 mld USD, tj. 4,8% PKB i 26,5% dochodów podatkowych ogółem, w 2009 r. zaś – 19,1 mld USD, tj. 4,4% PKB i 24,1% dochodów podatkowych ogółem). Najwyższa wartość TEs dotyczyła podatku VAT i stanowiła ok. 34% dochodów budżetowych z tego podatku, w przypadku podatku CIT odsetek ten wyniósł odpowiednio 43,2%. Wartość TEs w podatku PIT, stanowiących ponad jedną czwartą wszystkich *tax expenditures* w 2011 r. (tj. 26,7%), przekroczyła połowę dochodów podatkowych budżetu (tj. 50,5%). Najniższy odsetek TEs dotyczył podatku akcyzowego, i wyniósł 1,7%. Wartość preferencji w stosunku do 2010 r. wzrosła o 9% (o 2,2 mld USD). Największy wzrost – o 13,4% – wystąpił w podatku VAT (1,6 mld USD), w podatku dochodowym od firm – o 10,5% (0,3 mld USD) i w podatku od dochodów osobistych – o 5,5% (0,3 mld USD).

Tabela 5. Wartość *tax expenditures* w podatkach państwowych w Polsce (mln USD)

Rodzaj podatku	2009	2010	2011
PIT	5 136	6 147	6 483
CIT	2 444	3 276	3 621
VAT	10 965	12 228	13 872
Akcyza	542	630	333

Źródło: [Preferencje... 2010, 2011, 2013].

Rysunek 1. Wysokość *tax expenditures* w podatkach państwowych w Polsce w latach 2009–2011 (mln USD, % PKB)

Źródło: Opracowanie na podstawie raportów Ministerstwa Finansów.

W raporcie wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia<sup>13</sup> przez system podatkowy. Głównym obszarem wsparcia w 2011 r., podobnie jak w 2009 i 2010 r., była rodzina i pomoc społeczna – ok. 49,7% wszystkich zidentyfikowanych w polskim systemie podatkowym *tax expenditures* (w 2010 r. – 48% i w 2009 r. – 44,4%). W tym przypadku, według wyliczeń autorów raportu, wsparcie wynosiło ok. 12,1 mld USD (tj. 2,3% PKB). Większość preferencji zaliczanych do tego obszaru dotyczyło podatku od dochodów osobistych (ok. 3,9 mld USD). Były to przede wszystkim ulgi na dzieci, wspólne opodatkowanie małżonków, zwolnienia z opodatkowania świadczeń społecznych (tab. 7). Większość z tych pośrednich transferów z powodzeniem mogłaby zostać zastąpiona przez bezpośrednie programy publiczne, które powinny być bardziej ukie-

<sup>13</sup> Gospodarkę; rolnictwo; zatrudnienie; edukację, kulturę i sport; organizacje pożytku publicznego, kościoły; zdrowie; rodzinę i pomoc socjalną; transport i ochronę środowiska; inne.



runkowane i powiązane z wysokością dochodów, a w związku z tym powinny dotyczyć grup podatników z niższych przedziałów dochodowych. Niewątpliwie takie działania mogłyby znacznie ograniczyć efekt tzw. „dziurawego wiadra”, wynikający z pozarynkowej redystrybucji, ale także zwiększyć efektywność wydatków publicznych. Badania L. Morawskiego [Horacio 2009, s. 91–114] wskazują na przykład, że wprowadzenie w 2007 r. ulgi na dzieci poprawiło wprawdzie sytuację dochodową wielu rodzin, ale nie wpłynęło w istotny sposób na zwiększenie dochodów rodzin najuboższych, które w ograniczonym stopniu korzystają z tej ulgi ze względu na jej konstrukcję. Ulga ma charakter nierefundowany (*non-refundable*), oznacza to, że należny podatek określa maksymalną wartość ulgi, w związku z tym wprowadzenie ulgi nie wpływa na poprawę sytuacji finansowej osób, których dochód jest na tyle niski, że płacą niewielki podatek dochodowy lub nie płacą go wcale. Praktyka funkcjonowania tej ulgi wskazuje, że w pełnej wysokości korzystają z niej podatnicy osiągający relatywnie wysokie dochody. Pozostali podatnicy nie mają możliwości wykorzystania pełnej kwoty ulgi, co w konsekwencji prowadzi do wykluczenia z podatkowego subwencjonowania osób osiągających niskie dochody, płacących niewielkie podatki, do których przede wszystkim ulga na dzieci była kierowana.

Zdaniem L. Morawskiego alternatywne rozwiązania prorodzinne, przy tych samych kosztach budżetu, mogłyby być bardziej efektywne. Potwierdzają to także badania R.M. Blank [Blank 2002, s. 25–26], według której pomoc publiczna kierowana do wyselekcjonowanych grup społecznych oraz stosowanie odpowiednich indywidualnych programów transferów nie tylko pozwala ograniczyć straty w efektywności tych wydatków, ale także wymusza określone zachowanie ich odbiorców, może więc w większym zakresie przyczynić się do realizacji zamierzonych celów. Dzięki takim działaniom można również zminimalizować koszty procesu fiskalnego oraz zwiększyć wydajność fiskalną i zasoby potrzebne do sfinansowania bezpośrednich wydatków publicznych, które pozwolą dodatkowo poprawić sytuację osób o niskich dochodach.

W dużym zakresie w 2011 r. z przywilejów podatkowych korzystała także gospodarka (ok. 4,1 mld USD) i rolnictwo (ok. 2,1 mld USD). Niestety raport nie odpowiada na pytanie, czy wydatki poniesione na wsparcie tych obszarów były efektywne i realizowały zamierzone cele. Jednocześnie należy zauważyć, że wsparcie rolnictwa poprzez konstrukcje zaliczane do TEs jest prawdopodobnie znacznie większe, niż wynika to z danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów – ze względu na brak informacji uniemożliwiający oszacowanie tych wartości, nie wzięto bowiem pod uwagę wyłączenia rolnictwa z opodatkowania podatkiem dochodowym. Jest to ewidentne naruszenie zasady powszechności opodatkowania, która była podstawą identyfikacji i wyodrębnienia przywilejów podatkowych w Polsce. Jednocześnie w wyniku takich działań rolnictwo otrzymuje dodatkowe wsparcie, które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, rzadko też podlega formalnej kontroli. Można zatem stwierdzić, że są to rozwiązania bardzo korzystne z punktu widzenia polityki rolnej realizowanej na szczeblu krajowym. Obowiązująca w Unii

Tabela 6. *Tax expenditures* w Polsce według obszarów wsparcia za 2011 r. (mln USD, % PKB)

Obszary wsparcia	PIT		CIT		VAT		Akcyza		Ogółem (mln USD)
	mln USD	% PKB	mln USD	% PKB	mln USD	% PKB	mln USD	% PKB	
Gospodarka	203	0,04	2 875	0,56	1 058	0,21	6	0,00	4 143
Rolnictwo	812	0,16	38	0,01	1 269	0,24	–	–	2 119
Zatrudnienie	35	0,00	–	–	–	–	–	–	35
Edukacja, nauka, kultura, sport	12	0,00	61	0,01	867	0,17	–	–	940
OPP, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie	54	0,01	488	0,09	–	–	–	–	542
Zdrowie	414	0,08	–	–	3	0,36	22	0,00	2 241
Rodzina i socjalne	3 964	0,77	0	0,00	2	1,58	–	–	12 072
Transport i ochrona środowiska	–	–	–	–	0	0,14	224	0,04	975
Inne	989	0,19	159	0,03	0	0,00	81	0,02	1 242
Razem	6 483	1,26	3 621	0,70	24	2,70	333	0,06	24 309

Źródło: [Preferencje... 2013].

Tabela 7. Wartość wybranych *tax expenditures* w podatku od dochodów osobistych w Polsce w latach 2009–2011

Wyszczególnienie	Wartość TEs (mln USD)			Udział w całkowitej wartości TEs w danym podatku (%)			Odsetek wpływów z danego tytułu (%)			% PKB		
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
Ulga na dzieci	1 807	1 883	1 937	35,17	30,6	29,9	8,98	9,10	8,50	0,42	0,40	0,38
Łączne opodatkowanie małżonków	864	954	1 005	16,80	15,5	15,5	4,29	4,61	4,41	0,20	0,20	0,20
Dopłaty do rolnictwa	624	665	788	12,60	10,8	12,1	3,1	3,21	3,46	0,14	0,14	0,15
Zwolnienia z opodatkowania świadczeń rodzinnych itp.	474	516	548	9,23	8,4	8,5	2,36	2,49	2,41	0,11	0,11	0,11
Świadczenia o charakterze pomocy społecznej	–	272	274	–	4,4	4,2	–	1,31	1,20	–	0,06	0,05

Źródło: Opracowanie na podstawie raportów Ministerstwa Finansów.

Europejskiej wspólna polityka rolna nie pozwala na dodatkowe bezpośrednie dotowanie rolnictwa na tym poziomie, dlatego też odpowiednia konstrukcja podatków umożliwi ominięcie obowiązujących przepisów i, pośrednio, dodatkowe

krajowe wsparcie rolnictwa. Oficjalne dotowanie unijnego rolnictwa i pomoc publiczna podlega ścisłej kontroli, natomiast dzięki *tax expenditures*, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce dotyczącej dofinansowania tego sektora, możliwe jest dodatkowe wsparcie i jednocześnie wzmocnienie konkurencyjności rolnictwa w kraju stosującym takie rozwiązania.

Ze względu na specyfikę poszczególnych podatków i cele, które realizować mają wydatki poprzez system podatkowy, zastosowane w konstrukcjach poszczególnych podatków rozwiązania w znacznym stopniu się różnią. W podatku od dochodów osobistych (PIT) największe preferencje wynikają z wykorzystania ulgi na dzieci. Ulga skierowana jest do rodzin z dziećmi bez względu na status materialny czy dochodowy rodziny. W 2009 r. wydatki wynikające z realizacji tej ulgi wyniosły 1,8 mld USD, co stanowiło ok. 35% wszystkich preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych. W 2010 r. oszacowana wartość wzrosła o 76 mln USD, co czyniło ulgę trzecim największym wydatkiem publicznym realizowanym poprzez system podatkowy w Polsce (ok. 0,4% PKB). W 2011 r. wartość wydatków wynikających z realizacji ulgi wzrosła o kolejne 54 mln USD i wyniosła 1,9 mld USD, co stanowi ok. 8% wartości wszystkich preferencji w systemie podatkowym w tym roku. Kolejną najwyższą preferencją są wydatki wynikające z łącznego opodatkowania małżonków. Podobnie jak w przypadku ulgi na dzieci, nie ustalono żadnego kryterium dochodowego, by z tego przywileju skorzystać. Stąd też duże zainteresowanie ulgą. W 2009 r. skorzystało z niej prawie 10 mln podatników (tj. 40% podatników opodatkowanych wg skali podatkowej). Efektem łącznego opodatkowania małżonków było zmniejszenie wpływów budżetowych w 2011 r. o 1 mld USD (w 2010 r. ok. 0,95 mld USD i w 2009 r. – 0,9 mld USD). Wraz z kolejnym instrumentem wsparcia rodziny, tj. zwolnieniem z opodatkowania świadczeń rodzinnych, wymienione preferencje podatkowe w podatku od dochodów osobistych stanowią ok. 4,6% dochodów podatkowych w Polsce (w 2010 i 2009 r. odpowiednio 4,5% oraz 4,4%).

Interesującym przykładem *tax expenditures* w podatku od dochodów osobistych, skierowanym do przedsiębiorców mających problemy z płynnością finansową, jest możliwość spłaty podatku za dany rok w ratach w ciągu 5 następnych lat (tzw. kredyt podatkowy). Ze względu na obwarowanie możliwości skorzystania z kredytu podatkowego wieloma restrykcyjnymi warunkami (np. utrzymanie wskaźnika zatrudnienia na poziomie 5 etatów czy średniomiesięcznego przychodu w wysokości nie niższej niż 1 tys. EUR, tj. ok. 1,4 tys. USD), według danych publikowanych przez Ministerstwo Finansów, w latach 2009–2011 z tej preferencji nie skorzystał żaden podmiot. Prawdopodobnie kryteria umożliwiające wykorzystanie tej ulgi są zbyt wysokie. Nasuwa się więc pytanie, w jakim celu ustawodawca utrzymuje ją w konstrukcji PIT. Podobna sytuacja występuje w przypadku tzw. ulgi na nabycie nowych technologii. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w roku 2011 w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych z ulgi tej skorzystało 42 podatników w skali kraju [*Informacja...* 2013, s. 24].

W preferencjach podatkowych w zakresie CIT przeważają wydatki, które oddziałują na kondycję finansową podmiotów gospodarczych. Najwyższe wydatki z budżetu państwa w 2009 i w 2010 r. trafiły do podmiotów odliczających straty z lat poprzednich (odpowiednio 0,4 i 0,7 mld USD). W 2011 r. pomimo poprawy kondycji finansowej przedsiębiorstw, odzwierciedlającej się m.in. w wyraźnym wzroście dochodów budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (w porównaniu z rokiem 2010 wyższe o 14,2%), przedsiębiorcy odliczyli o ponad 30% więcej strat w stosunku do roku poprzedniego, co uszczupliło budżet państwa o ok. 0,9 mld USD. Zwolnienie od opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, jako kolejna kosztowna preferencja, wygenerowało w 2011 r. stratę dochodów budżetu państwa rządu 601 mln USD (odpowiednio 480 mln USD w 2010 r. oraz 376 mld USD w 2009 r.).

Najwyższe wydatki realizowane przez system podatkowy w Polsce wynikają jednak z rozwiązań zastosowanych w podatkach konsumpcyjnych, w tym w podatku od towarów i usług (VAT). Łączna wartość preferencji w tym zakresie wyniosła w 2011 r. 14,2 mld USD (co stanowiło 2,76% PKB), wobec 12,9 mld USD w 2010 r. (tj. 2,74% PKB) oraz 11,5 mld USD w 2009 r. (tj. 2,67% PKB). Wydatki te wynikają przede wszystkim ze stosowania preferencyjnych (obniżonych) stawek VAT w stosunku do stawki podstawowej 23%. I tak, w największym stopniu uszczuplenie dochodów budżetowych nastąpiło w wyniku preferencyjnego opodatkowania usług związanych z budownictwem mieszkaniowym (m.in. roboty budowlano-montażowe, remonty i roboty konserwacyjne). Ministerstwo Finansów szacuje, iż w 2011 r. wydatki te wyniosły 3,7 mld USD (w latach 2009 i 2010 odpowiednio 3,3 i 2,8 mld USD), co stanowi około 15,3% ogółu *tax expenditures* funkcjonujących w Polsce. Jeśli dodamy do tego preferencyjne opodatkowanie m.in. produktów leczniczych (1,5 mld USD w 2011 r.), produktów mięsnych i mleczarskich (1,6 mld USD), wydatki ponoszone z tego tytułu przekraczają 6,8 mld PLN, a więc stanowią blisko jedną trzecią preferencji zidentyfikowanych w VAT ogółem. Stanowi to uszczuplenie dochodów budżetu państwa w wysokości 1,33% rocznego PKB.

Drugi z podatków konsumpcyjnych, podatek akcyzowy, generował *tax expenditures* w znacznie mniejszym stopniu niż pozostałe podatki (odpowiednio 0,5, 0,6 i 1,0 mld USD w latach 2009, 2010 i 2011). Preferencje dla podatników wynikały przede wszystkim z obniżonych stawek akcyzy na paliwa z zawartością biokomponentów, w mniejszym zaś stopniu ze wsparcia odnawialnych źródeł energii oraz kogeneracji. Ze względu na niską wrażliwość producentów i konsumentów na zastosowane preferencje, w obszarze „ochrona środowiska” planowane jest całkowite zaniechanie wsparcia przez system podatkowy w zakresie podatku akcyzowego.

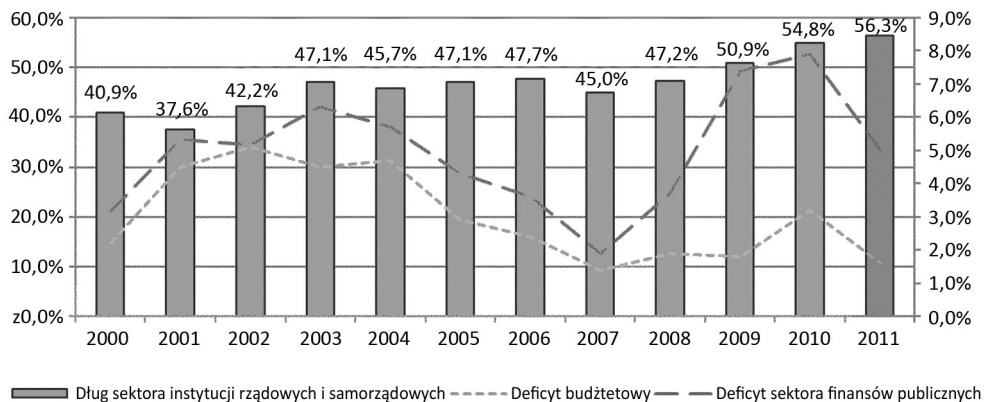
Raport dotyczący preferencji podatkowych w Polsce poza wydatkami dokonywanymi w ramach podatków centralnych identyfikuje też preferencje w podatkach lokalnych (podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu). Preferencyjne stawki czy ulgi i zwolnienia wynikają tutaj nie tylko z ustaw podatkowych uchwalanych na szczeblu państwowym, ale mogą być ustalane również w drodze uchwał podejmowanych przez organy gminy (dysponującej w pewnym stopniu autonomią w polityce podatkowej). Ogólna wartość preferencji w podatkach lokalnych wyniosła w 2011 r. 2,4 mld USD (co stanowiło 0,5% PKB) wobec 2,2 mld USD w 2010 r. i 2,0 mld USD w 2009 r.). Decyzją uchwał rad gminy poprzez zastosowane zwolnienia przedmiotowe dochody podatkowe w 2011 r. były niższe o 0,2 mld USD. Skutki dla budżetów jednostek samorządów terytorialnych w znacznym stopniu dotyczyły obszaru rolnictwa i stosowane były głównie przez preferencje w podatku od nieruchomości (np. 0,14% PKB w 2011 r.). Wśród najwyższych kwotowo preferencji wymienić należy m.in. zwolnienie dla budynków gospodarczych służących wyłącznie działalności rolniczej (np. 0,6 mld USD w 2011 r.), zwolnienie dla nieużytków oraz dla gruntów zadrzewionych i zakrzewionych (np. 0,7 mld USD w 2011 r.), które łącznie stanowiły 53% preferencji w podatkach lokalnych w 2011 r.

### **Konsekwencje budżetowe stosowania *tax expenditures* w Polsce**

W warunkach kryzysu w wielu krajach, w tym także Unii Europejskiej, nastąpił gwałtowny wzrost deficytu sektora *general government* (GG) i długu publicznego. W latach 2007–2012 średni dług publiczny w stosunku do PKB w strefie euro wzrósł z poziomu 66,3% do 90,6%, natomiast w UE-27 odpowiednio z 59,0% do 85,2%<sup>14</sup>. Jego źródłem niewątpliwie była zbyt ekspansywna polityka fiskalna, a zwłaszcza skłonność rządzących do „nadmiernego deficytu” (*deficit bias*). Wprowadzie średni deficyt sektora finansów publicznych w UE-27 w 2012 r. obniżył się do poziomu 3,9% PKB (4,4% PKB w 2011 r., 6,5% PKB w 2010 r.), a w strefie euro do 3,7% PKB (4,2% PKB w 2011 r., 6,2% PKB w 2010 r.), ale nadal w wielu państwach Unii Europejskiej był wyższy od wartości referencyjnej wynoszącej 3%. Wzrost deficytu sektora *general government*, a w związku z tym także długu publicznego nie ominął również Polski. W latach 2007–2011 dług publiczny w Polsce w stosunku do PKB wzrósł z poziomu 45% do 56,3% i niebezpiecznie zbliżył się do poziomu granicznego, tj. 60% PKB, reguły fiskalnej zapisanej w konstytucji. Natomiast deficyt sektora *general government* w 2011 r. wynosił 5% PKB.

<sup>14</sup> Na podstawie danych Eurostatu.

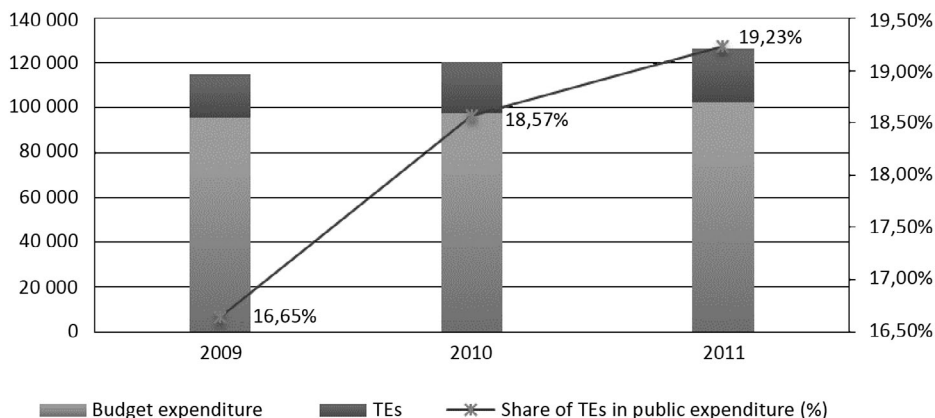
Rysunek 2. Wysokość deficytu sektora *general government*, deficytu budżetowego i długu publicznego w Polsce w latach 2000–2011 (w relacji do PKB, ceny bieżące)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu i Ministerstwa Finansów.

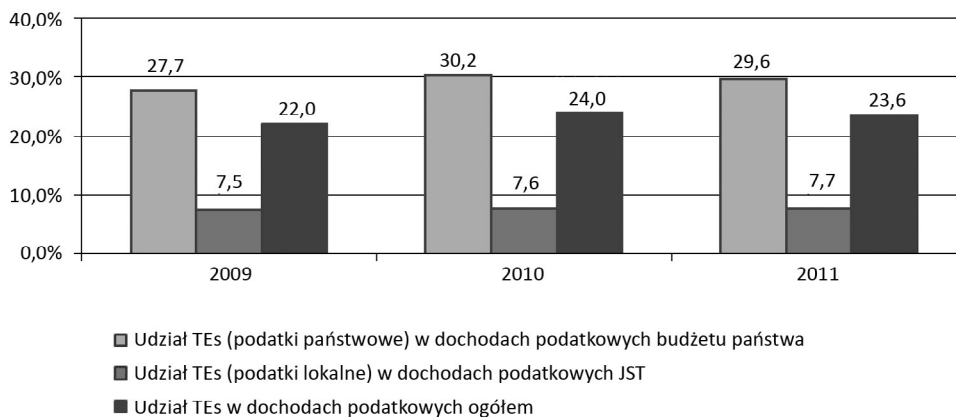
Należy podkreślić, że o ile wzrost deficytu sektora w czasie kryzysu jest zjawiskiem raczej naturalnym, to jednak jego wysoki poziom także w latach poprzedzających kryzys wskazuje, że nierównowaga finansów publicznych w Polsce ma charakter strukturalny. Historyczne kształtowanie się salda sektora *general government* ukazuje systematycznie nadmierny poziom deficytu. Należy zauważyć, że w okresie bardzo silnego wzrostu gospodarczego deficyt GG wyniósł ok. 2% PKB. Natomiast od połowy lat 90. deficyt sektora kształtował się przeciętnie na poziomie 4,7% PKB, tj. o 3,7 punktu procentowego powyżej średniookresowego celu budżetowego (MTO), ustalonego dla Polski na poziomie -1% PKB [Raport... 2012, s. 13]. Wydatki publiczne znacznie przekraczają w Polsce poziom dochodów publicznych. Tym bardziej konieczna jest ich szczegółowa analiza, i to nie tylko w odniesieniu do wydatków bezpośrednich, ale także i tych realizowanych przez system podatkowy, które subwencjonują wybranych podatników, ale jednocześnie wpływają na obniżenie dochodów z podatków.

Udział *tax expenditures* w wydatkach publicznych ogółem (bezpośrednich i tych realizowanych przez system podatkowy łącznie) jest w Polsce istotny (rys. 3). W latach 2009–2011 kształtował się w przedziale od 16,65% do 19,23%. Oznacza to, że ponad 19% wydatków nie było widocznych w budżecie państwa. Ta nie zawsze jawna część wydatków publicznych niestety wymyka się spod kontroli i zwiększa nierównowagę fiskalną. Jednocześnie Ministerstwo Finansów nie dysponuje szczegółowymi informacjami na temat beneficjentów wykorzystujących te konstrukcje i nie wie, czy założone cele polityki społeczno-gospodarczej są w tym przypadku realizowane. Może jednak tańszym i jednocześnie bardziej efektywnym rozwiązaniem z punktu widzenia realizacji celów tej polityki byłoby zastąpienie TE wydatkami bezpośrednimi? Niestety, nikt jak dotychczas nie bada efektywności i zasadności stosowania poszczególnych TE w systemie podatkowym. A coroczne, od roku 2009, publikowanie raportów na ten temat nie skłania polityków do podjęcia decyzji o reformie i uproszczeniu systemu podatkowego.

**Rysunek 3. Udział TEs w wydatkach publicznych ogółem w Polsce w latach 2009–2011**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Z drugiej natomiast strony zastosowanie w konstrukcji podatków *tax expenditures* wpływa na wysokość dochodów podatkowych w Polsce, wyraźnie je obniżając (rys. 4). TEs stanowiły w 2011 r. 29,6% dochodów podatkowych z tzw. podatków państwowych, stanowiących główne źródło dochodów budżetu państwa, oraz 7,7% dochodów podatkowych z tzw. podatków lokalnych, stanowiących dochody własne samorządów. Udział TEs w poszczególnych podatkach prezentuje tabela 8. Największe straty w konsekwencji zastosowania TEs w konstrukcji podatku wystąpiły w PIT (TEs stanowiły ponad 50% dochodów z tego podatku), CIT (odpowiednio ponad 43%) oraz VAT (34%). Na podstawie analizy danych statystycznych można stwierdzić, że utrata dochodów podatkowych w wyniku zastosowania w konstrukcji poszczególnych podatków TEs może mieć w Polsce istotny wpływ na poziom nierównowagi fiskalnej.

**Rysunek 4. Udział *tax expenditures* w dochodach podatkowych w latach 2009–2011**

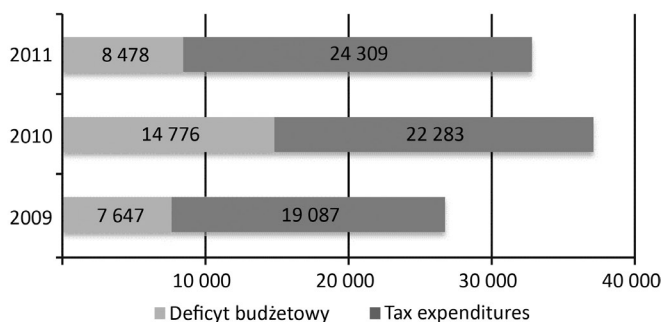
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

**Tabela 8. Udział *tax expenditures* w dochodach podatkowych wg kategorii podatku w latach 2009–2011**

Podatek	Kategoria	2009	2010	2011
PIT	Dochody podatkowe	11 470	11 794	12 848
	TEs	5 136	6 147	6 483
	Udział TEs w dochodach podatkowych	44,8%	52,1%	50,5%
CIT	Dochody podatkowe	7 747	7 214	8 389
	TEs	2 444	3 276	3 621
	Udział TEs w dochodach podatkowych	31,5%	45,4%	43,2%
VAT	Dochody podatkowe	31 896	35 747	40 772
	TEs	10 965	12 228	13 872
	Udział TEs w dochodach podatkowych	34,4%	34,2%	34,0%
Podatek akcyzowy	Dochody podatkowe	17 295	18 451	19 559
	TEs	542	630	333
	Udział TEs w dochodach podatkowych	3,1%	3,4%	1,7%
Podatki państwowe	Dochody podatkowe	68 912	73 745	82 066
	TEs	19 087	22 283	24 309
	Udział TEs w dochodach podatkowych	27,7%	30,2%	29,6%
Podatki lokalne	Dochody podatkowe	27 207	28 015	31 109
	TEs	2 032	2 140	2 393
	Udział TEs w dochodach podatkowych	7,5%	7,6%	7,7%
Ogółem	Dochody podatkowe	96 119	101 760	113 175
	TEs	21 120	24 422	26 702
	Udział TEs w dochodach podatkowych	22,0%	24,0%	23,6%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

**Rysunek 5. Wysokość deficytu budżetowego i *tax expenditures* w Polsce w latach 2009–2011 (mln USD)<sup>15</sup>**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

<sup>15</sup> Kategoria *tax expenditures* obejmuje wartość preferencji w podatkach państwowych.



Oszacowane przez polskie Ministerstwo Finansów wartości *tax expenditures* w latach 2009–2011 znacznie przekroczyły wartości deficytu budżetu centralnego (rys. 5), np. w roku 2011 były prawie trzykrotnie wyższe niż deficyt budżetowy. Nie oznacza to oczywiście, że gdyby zniesiono konstrukcje zaliczane do *tax expenditures*, dochody budżetu centralnego czy też budżetów lokalnych wzrosłyby o takie właśnie kwoty, a niedobory dochodów niezbędnych do sfinansowania wydatków publicznych przestałyby w Polsce być problemem. Jak już wcześniej podkreślono, metoda szacowania oparta na tzw. utraconym dochodzie skarbowym nie uwzględnia zmiany zachowania podatników i jest z góry obciążona błędem<sup>16</sup>. Niemniej jednak skala wielkości zidentyfikowanych w polskich podatkach preferencji podatkowych, zarówno w ujęciu ilościowym, jak i wartościowym oznacza, że niezwłocznie powinny być rozpoczęte badania, które pozwolą odpowiedzieć na pytanie, czy wydatki dokonywane bezpośrednio z budżetu państwa, spełniające cele danej polityki, nie byłyby bardziej skuteczne niż wydatki realizowane przez stosowany w kraju specjalny system zwolnień, ulg i odliczeń podatkowych. Niezbędne jest także niezwłoczne podjęcie prac nad reformą systemu podatkowego i jego uproszczeniem, co jednocześnie może doprowadzić do obniżenia stawek poszczególnych podatków dla wszystkich podatników, a nie tylko wybranych grup beneficjentów przywilejów podatkowych.

## Podsumowanie

Przedmiotem niniejszego artykułu była analiza jednego z wielu instrumentów wykorzystywanych do realizacji celów polityki podatkowej, tj. *tax expenditures*. Specyfika tej kategorii związana jest z jej „ukrytym” (nieidentyfikowanym, nieszacowanym, niesprawozdawanym) oddziaływaniem na sferę budżetową, zatem należy uznać, iż niezbędnym elementem realizacji przejrzystej polityki fiskalnej, umożliwiającej nie tylko kontrolę wszystkich wydatków publicznych, ale także wyższą efektywność finansów publicznych jest wkomponowanie tzw. analizy *tax expenditures* w procedurę budżetową. Z przeprowadzonych badań wynika, że w Polsce ich oszacowanie i ocena nie są częścią takiego procesu. Biorąc pod uwagę zasady zawarte w *Kodeksie dobrych praktyk fiskalnych* MFW, ale także i zalecenia OECD dotyczące sporządzania transparentnego budżetu, warto zastanowić się, czy te procedury nie powinny być jednak zmienione. W idealnym systemie wszystkie przywileje podatkowe powinny być odpowiednio „wyważone” (w aspekcie ich efektywności ekonomicznej i skuteczności realizacji celów) w procesie przygotowywania budżetu i porównane z alternatywnymi bezpośrednimi rozwiązaniami. Pełna integracja TEs z budżetem pozwoli niewątpliwie na zwiększenie dyscypliny fiskalnej i poszukiwanie

<sup>16</sup> Jak już zauważono wcześniej, niektóre państwa dokonują szacunku metodami bardziej złożonymi aniżeli utraconych dochodów, które w przypadku jednych preferencji podatkowych dają większe kwoty, w przypadku innych – mniejsze, por. [Wyszowski 2013].

programów bardziej efektywnych, co przy ograniczonych środkach publicznych ma istotne znaczenie.

Pierwszym krokiem pozwalającym na pewną transparentność polityki fiskalnej w tym zakresie są niewątpliwie przygotowywane przez polskie Ministerstwo Finansów od trzech lat raporty dotyczące wykorzystania TEs, które pokazują skalę tego zjawiska. Użycie *tax expenditures* w polskim systemie podatkowym jest kosztowne. Ogólna wartość TEs w Polsce w 2011 r. wynosiła ok. 26,7 mld USD, ok 24% wszystkich dochodów z podatków (państwowych i lokalnych) i 5,2% PKB. TEs stanowiły ponad 19% łącznych wydatków publicznych, wydatków ukrytych i skutecznie unikających społecznej kontroli. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że publikowanie raportów to tylko pierwszy krok do wprowadzenia zasad transparentnej polityki fiskalnej i poprawy finansów publicznych w Polsce. Wprawdzie pozwalają one dostrzec ukrytą część wydatków publicznych, ale sama publikacja raportu nie prowadzi od razu do równowagi fiskalnej. Potrzebne są także inne działania, które przyczynią się do poprawy efektywności tych wydatków, a w konsekwencji także do reformy systemu podatkowego.

## Bibliografia

- Ayuso-i-Casals J. [2012], *National Expenditure Rules – Why, How and When*, „European Economy – Economic Papers” nr 473, Bruksela.
- Best Practices for Budget Transparency* [2002], OECD, Paris.
- Blank R.M. [2002], *Can Equity and Efficiency Complement Each Other?*, „NBER Working Paper” No. 8820, Cambridge.
- Bračić V. [2006], *Tax expenditures: a theoretical review*, „Financial Theory and Practice” No. 2, Zagreb.
- Burman L.E. [2003], *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, „National Tax Journal” Vol. 56, No. 3, Washington.
- Burman L.E., Phaup M. [2011], *Tax Expenditures, The Size and Efficiency of Government and Implications for Budget Reform*, „NBER Working Paper” No. 17268, Cambridge.
- Code of Good Practices on Fiscal Transparency* [2007], IMF, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf> (dostęp: 15.08.2013).
- Collier P., Luther R. [2003], *The Use of Tax Expenditures by the Thatcher* *The Use of Tax Expenditures by the Thatcher*, „Financial Accountability & Management” Vol. 19, Malden.
- Dziemianowicz R. [2013], *Raport tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej*, „Zarządzanie i Finanse. Journal of Management and Finance” nr 2 część 3, Sopot.
- Finanse publiczne w Polsce w okresie kryzysu* [2012], Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Fookes C. [2009], *Spending through the Tax System: Tax Expenditures*, New Zealand Treasury, Wellington.
- Głuchowski J. [2002], *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.

- Horacio L., Morawski L., Myck M. [2009], *Alternatywne rozwiązania podatkowo-zasiłkowe wspierające rodziny z dziećmi*, „Bank i Kredyt” nr 40(4), Warszawa.
- James S., Nobes Ch. [1987], *The Economics of Taxation*, Prentice Hall, New York.
- Jul A.M. [2006], *Off-budget Expenditures. Report*, Inter-American Development Bank, Santiago.
- Kraan D.J. [2004], *Off-budget and Tax Expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” Vol. 4, No. 1, Paris.
- LeBlanc P. [2013], *Tax Expenditures: An OECD-Wide Perspective*, artykuł zaprezentowany na ECOFIN Taxation Workshop nt. „The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation” 23 października 2013, Bruksela.
- Polackova B.H. et al. [2004], *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington.
- Preferencje podatkowe* [2010], Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Preferencje podatkowe. Raport nr 2* [2011], Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Preferencje podatkowe, Raport nr 3* [2013], Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Saez E. [2004], *The optimal treatment of tax expenditures*, „Journal of Public Economics” No. 88, Philadelphia.
- Shaviro D.N. [2003], *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, „Public Law Research Paper” No. 72, New York.
- Surrey S.S. [1973], *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
- Surrey S.S., McDaniel P.R. [1985], *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
- Tax Expenditures in OECD Countries* [2010], OECD, Paris.
- Wilkinson M. [1992], *Taxation*, MacMillan, London.
- Wyszowski A. [2010], *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” nr 9, Warszawa.
- Wyszowski A. [2013], *Metody estymacji tax expenditures w wybranych krajach*, „Zarządzanie i Finance. Journal of Management and Finance” nr 2, część 3, Sopot.

## **TAX EXPENDITURES AS A HIDDEN FORM OF GOVERNMENT SPENDING**

### **Summary**

The article looks at tax expenditures as a type of government spending classified as off-budget expenditures. The authors examine the influence of this form of government spending on the Polish budget.

Tax expenditure is the revenue that a government foregoes through special tax credits, deductions, exclusions, exemptions, deferrals, and preferential tax rates. Tax expenditures reduce the tax burden in order to achieve specific tax policy goals. The focus on preferential tax structures is especially important now that many countries are struggling with imbalances in their public finance sectors and are grappling with growing public debts, the authors say.

The overall estimated value of tax expenditures in Poland in 2011 amounted to \$24.5 billion, according to the authors, while the general government deficit that year was \$19 billion. This illustrates the scale of off-budget public spending, the authors say. In 2009–2011, tax expenditures accounted for 16.65% to 19.23% of total public spending, according to the authors, and the loss of government revenue was estimated at between 27.7% and 29.6% of state tax revenue. However, this part of public spending is not always transparent, the authors say. It evades public control and effectively limits the possibility of pursuing a responsible fiscal policy.

**Keywords:** tax preferences, tax expenditures, tax allowances, tax exemptions

**JEL classification codes:** E6, H2, H3, H5, H6

---