

**Adam Wyszowski**

Uniwersytet w Białymstoku

---

## **TAX EXPENDITURES JAKO INSTRUMENT POLITYKI PODATKOWEJ**

---

**Streszczenie:** Politykę podatkową, jako jeden z elementów polityki fiskalnej, uważa się za ważny instrument oddziaływania państwa na obywateli. Przez kształtowanie obciążeń podatkowych (przez poszczególne podatki i ich konstrukcje) państwo wpływa na ich zachowania, zmieniając je w kierunku realizacji pożądaných celów polityki gospodarczej. Jednym z instrumentów polityki podatkowej, są konstrukcje określane jako *tax expenditures*. Przyjmuje się, że stanowią one alternatywę dla bezpośrednich wydatków budżetowych jako narzędzie wspierania określonych grup beneficjentów lub rodzajów działalności. Nadmierne stosowanie tych konstrukcji sprawia, że system podatkowy staje się nieczytelny oraz mało efektywny. Konieczne jest zatem identyfikowanie i szacowanie tak określonego wsparcia w celu rozpoznania całkowitego oddziaływania państwa przez budżet.

**Słowa kluczowe:** polityka podatkowa, *tax expenditures*, preferencje podatkowe.

### **1. Wstęp**

System podatkowy jest nieodzownym elementem prawie każdego współcześnie funkcjonującego państwa. Stanowi on jeden z najważniejszych filarów państwowości. Cynceron pisał, że podatki są sprężyną państwa. Nie ma zatem państwa bez podatków, ale i nie ma podatków bez państwa. Ponieważ państwo samo nic nie wytwarza i nie ma swych dochodów, chcąc sfinansować dostarczanie tzw. dóbr publicznych, jest zmuszone sięgać po środki finansowe będące w dyspozycji społeczeństwa i przedsiębiorstw. Następuje to w drodze nakładania na te podmioty podatków.

Zostały one wprowadzone przede wszystkim jako narzędzie pozyskiwania dochodów. Jednak stosunkowo szybko zauważono, że nałożenie podatku wywołuje określone zmiany w zachowaniach podatników, co sprawiło, iż zaczęto widzieć w nich narzędzie aktywnej polityki gospodarczej. Początkowo wykorzystywano różnego rodzaju proste konstrukcje podatkowe, na które nakładane były zewnętrzne znamiona definiujące zdolność podatkową (pogłównne, podymne, akcyza na wybrane dobra itp.). Obecnie aktywne oddziaływanie państwa przez podatki znajduje wyraz przede wszystkim w określonych preferencjach podatkowych w ramach konstrukcji poszczególnych podatków. Dotyczy to stosowania różnego rodzaju ulg, zwolnień

czy też wyłączeń w ramach elementów prawnej konstrukcji podatku, tj. podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania<sup>1</sup>.

Okres ostatnich kilkudziesięciu lat charakteryzował się szczególnie znaczącą aktywnością poszczególnych rządów we wkomponowywaniu wspomnianych elementów w konstrukcje podatków. Skala tych działań była na tyle duża, że w podatkach zaczęto niekiedy upatrywać instrumentu o charakterze wydatkowym, a nie dochodowym. Mnogość stosowanych preferencji podatkowych zaczęła przyczyniać się do spadku wpływów podatkowych, wzrostu liczby nie w pełni identyfikowanych beneficjentów systemu podatkowego, a także obniżenia skuteczności czy też po prostu efektywności funkcjonowania tegoż systemu.

Negatywne skutki stosowania analizowanych konstrukcji przyczyniły się do „rozmydlenia” realizacji celów stawianych przed systemem podatkowym. Swego rodzaju punktem zwrotnym w analizie tego typu rozwiązań było zaprezentowanie w 1968 r. w Stanach Zjednoczonych<sup>2</sup> przez pracowników Departamentu Skarbu (Tresury Departament) koncepcji *tax expenditures*<sup>3</sup>. Miała ona na celu ukazanie, jak wiele jest instrumentów w ramach systemu podatkowego, poprzez które państwo niejako dotuje określone rodzaje aktywności bądź określone kategorie podatników, ale nie przez realizowanie bezpośrednich wydatków, lecz przez obniżanie nakładanych zobowiązań podatkowych. Konstrukcje te zastępowały bezpośrednie wydatki państwa w realizowaniu żądanych celów polityki gospodarczej i społecznej.

W artykule przedstawiono koncepcję *tax expenditures* jako instrumentu polityki podatkowej państwa. Jest to szczególnie ważne w procesie identyfikowania wszystkich beneficjentów budżetu państwa, a także w analizie porównawczej tego instrumentu z bezpośrednimi wydatkami publicznymi. Omówiono również trudności na etapie definiowania *tax expenditures*, które przekładają się na kłopoty w aplikowaniu tej koncepcji. Na zakończenie rozważań zaprezentowane zostały dane OECD dotyczące szacowanych wielkości *tax expenditures* w wybranych krajach.

Realizacja przyjętego celu wymagała przeprowadzenia analizy literatury przedmiotu oraz danych empirycznych. Zaprezentowane dane liczbowe pochodzą z dokumentów publikowanych przez OECD, Bank Światowy oraz Ministerstwo Finansów.

## 2. Polityka podatkowa i jej cele

Przy definiowaniu pojęcia polityki podatkowej w literaturze przedmiotu można zauważyć kilka niejasności interpretacyjnych oraz odmiennych podejść. Autorzy często stosują zamiennie takie pojęcia, jak: polityka podatkowa, polityka fiskalna czy też polityka budżetowa.

---

<sup>1</sup> F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004, s. 53.

<sup>2</sup> Chronologiczne przedstawienie etapów prac nad koncepcją *tax expenditures* w Stanach Zjednoczonych przedstawiono w: H. Polackova Bixi, Ch.M.A. Valenduc, Z. Li Swift, *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington D.C. 2004, s. 156.

<sup>3</sup> S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.

Istnieją także próby indywidualnego precyzowania pojęcia samej polityki fiskalnej<sup>4</sup>, a także usystematyzowania jej w hierarchii polityki gospodarczej państwa jako całości. Na przykład M. Pietrewicz przez politykę fiskalną uznaje „politykę państwa, do realizacji której wykorzystywane są narzędzia gromadzenia dochodów publicznych”<sup>5</sup>. Jednak jak sam zauważa, takie ujęcie może być dyskusyjne. Wynika to z odmienności tego podejścia w stosunku do współczesnej literatury anglosaskiej czy też europejskiej. Pierwsza politykę fiskalną ujmuje bardzo szeroko – jako politykę realizowaną przez finanse publiczne<sup>6</sup>. W drugim zaś przypadku jest to podejście węższe, związane z utożsamianiem polityki fiskalnej z polityką podatkową<sup>7</sup>. S. Owsiak uzasadnia szerszy zakres pojęciowy polityki fiskalnej, twierdząc, iż zakładając węższy zakres definicyjny, oznaczałoby to, że gromadzenie dochodów budżetowych jest celem samym w sobie.

Takie ujęcie polityki fiskalnej według S. Owsiaka wpływa na stawiane przez niego cele tej polityce<sup>8</sup>:

- zaspokojenie popytu władz publicznych na dochody,
- realizację statutowych zadań władz publicznych za pomocą zgromadzonych środków pieniężnych,
- realizację pozafiskalnych celów państwa, ale przy wykorzystaniu instrumentów polityki fiskalnej.

Nieco inne cele polityce fiskalnej przypisują P.A. Samuelson i W.D. Nordhouse. Według nich polityka ta – rozumiana jako proces kształtowania podatków i wydatków publicznych – powinna pomagać w łagodzeniu wahań koniunkturalnych i przyczyniać się do utrzymania wzrostowych tendencji gospodarki o wysokim zatrudnieniu, a także wolnej od wysokiej i zmiennej inflacji<sup>9</sup>.

Z kolei Z. Fedorowicz przez pojęcie to rozumie „dobór źródeł i metod gromadzenia dochodów publicznych, jak też kierunków i sposobów realizacji wydatków

---

<sup>4</sup> Polityka fiskalna jest najczęściej używanym pojęciem w analizie ekonomicznej finansów publicznych, budżetu państwa czy też systemu podatkowego. Wynika to zapewne z faktu, iż stanowi ona drugi, obok polityki pieniężnej, element tzw. *policy-mix*, czyli ogólnie określanej polityki gospodarczej państwa. „Polityka fiskalna i pieniężna łącznie tworzą [...] zestaw narzędzi i instrumentów polityki państwa w warunkach gospodarki rynkowej”, J. Żyżyński, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 10.

<sup>5</sup> M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltex, Warszawa 1996, s. 7.

<sup>6</sup> J.D. Gwartney i R.L. Stroup politykę fiskalną traktują jako pewną sumę polityki podatkowej i wydatkowej, której stosowanie ma zapewnić osiągnięcie celów makroekonomicznych, J.D. Gwartney, R.L. Stroup, *Macroeconomics. Private and Public Choice*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, Orlando 1987, s. 176. Podobne stanowisko przyjmują angielscy autorzy S. James i Ch. Nobes, którzy politykę fiskalną ujmują jako politykę, w której zawierają się dwa zakresy działalności rządu – zarówno ta dochodowa, jak i wydatkowa, S. James, Ch. Nobes, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe, 1987, s. 114 (por. także P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 143 i 266-267).

<sup>7</sup> M. Pietrewicz, wyd. cyt., s. 7.

<sup>8</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 282.

<sup>9</sup> P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, wyd. cyt., s. 279.

publicznych dla osiągnięcia celów społecznych i gospodarczych, ustalonych przez właściwe organy publiczne<sup>10</sup>.

Zasygnalizowany problem ze zdefiniowaniem polityki fiskalnej można sprawdzić do odpowiedzi na następujące pytanie: w jakim zakresie różnią się od siebie pojęcia: polityka budżetowa, polityka fiskalna i polityka podatkowa?

Powyższa kolejność nie jest przypadkowa. Na potrzeby opracowania przyjęto następujący zakres przedmiotowy poszczególnych polityk. W przypadku polityki budżetowej mamy do czynienia z wykorzystywaniem przez państwo narzędzi zarówno dochodowych, jak i wydatkowych. Podobnie jest w odniesieniu do polityki fiskalnej, z tym że w drugim przypadku w ramach narzędzi dochodowych operujemy jedynie obciążeniami publiczno-prawnymi, czyli najczęściej podatkami. Polityka podatkowa jest w tym ujęciu częścią polityki fiskalnej, polegającą na celowym stosowaniu instrumentów fiskalnych, jakimi są podatki. Zatem przyjmując taką systematykę i zakres pojęciowy, można stwierdzić, iż głównym zainteresowaniem autora jest polityka podatkowa – czyli działania rządu dzięki wykorzystaniu instrumentów podatkowych, których istotą jest zdefiniowanie celów, dla których pobierane są podatki<sup>11</sup>. Jak twierdzi A. Gomulowicz, „polityka podatkowa wymaga rozstrzygnięcia przede wszystkim problemów podatkowych, które decydują o jej treści i kierunkach<sup>12</sup>”.

Za podstawowe cele tak zdefiniowanej polityki podatkowej można uznać<sup>13</sup>:

- sprawność w realizacji funkcji dochodowej,
- stabilizacja i wzrost gospodarczy,
- sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych,
- niskie koszty realizacji podatków.

Powyższe cele realizowane są zatem przez system podatkowy, w ramach którego można wyróżnić dwie podstawowe grupy narzędzi polityki podatkowej, tj.:

- różnego rodzaju podatki (np. do innych celów wykorzystywane będą podatki dochodowe, a do innych podatki pośrednie),
- określone rozwiązania w ramach poszczególnych konstrukcji podatkowych (np. odwieczny „konflikt” pomiędzy skalą progresywną a liniową, szerokim a wąskim zakresem stosowaniu ulg i zwolnień itp.).

Analizowana koncepcja *tax expenditures* zawiera się zatem w drugiej grupie wymienionych narzędzi, czyli dotyczy poszczególnych elementów prawnej konstrukcji podatku. Ich stosowanie ma zapewnić, w myśl ustawodawcy, zrealizowanie celów stawianych przed polityką podatkową, czy też szerzej polityką gospodarczą państwa.

<sup>10</sup> Z. Fedorowicz, *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1998, s. 7.

<sup>11</sup> M. Gasz, *Progresja podatkowa jako determinanta fiskalizmu systemu podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy polityki ekonomicznej*, red. Z. Przybyła, J. Sokołowski, Wyd. Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2004.

<sup>12</sup> A. Gomulowicz, *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 5.

<sup>13</sup> Tamże.

### 3. Koncepcja *tax expenditures*

Jak już wspomniano, przez *tax expenditures* należy rozumieć faworyzowanie określonych grup podatników lub określonych działalności przez redukcję obciążeń fiskalnych na nie nakładanych, a nie przez określone płatności z budżetu<sup>14</sup>. Pomoc ta jest zatem nieformalnym subwencjonowaniem określonych podmiotów lub przedmiotów opodatkowania przez wykorzystanie różnego rodzaju instrumentów służących obniżce należnego podatku. Konstrukcje te są: dla rządu – utraconymi dochodami budżetowymi, dla podatników zaś – obniżeniem należnego obciążenia podatkowego.

Twórcy<sup>15</sup> tej koncepcji zakładali, iż zastosowanie *tax expenditures* sprawia, że uregulowania podatku dochodowego<sup>16</sup> składają się z dwóch odmiennych części<sup>17</sup>. Pierwsza z nich dotyczy zagadnień niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania podatku dochodowego – tzw. komponent strukturalny (*structural, baseline, benchmark tax*), takich jak: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania itp. Ministerstwo Finansów w raporcie poświęconym preferencjom podatkowym posługuje się sformułowaniem „standardu podatkowego”<sup>18</sup>. Druga odnosi się do uregulowań mających na celu usankcjonowanie określonych preferencji podatkowych, mających zastosowanie w przepisach dotyczących tego podatku – określanym mianem bodźców podatkowych (*tax incentives*) bądź subwencji podatkowych (*tax subsidies*)<sup>19</sup>.

Odmienność w podejściu do zdefiniowania tych dwóch części systemu podatkowego sprawiło, że w praktyce wykształciły się trzy podstawowe koncepcje w tym zakresie<sup>20</sup>:

- *Conceptual approach* – jest to podejście polegające na powiązaniu wspomnianego „standardu podatkowego” z normatywną konstrukcją danego podatku. Autorzy stwierdzają, że niektóre kraje za normatywną konstrukcję podatku dochodo-

<sup>14</sup> S. James, Ch. Nobes, wyd. cyt., s. 307.

<sup>15</sup> Po raz pierwszy szersze rozważania dotyczące *tax expenditures* zostały przeprowadzone przez S.S. Surrey: *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973.

<sup>16</sup> Generalnie koncepcja *tax expenditures* związana jest z podatkami dochodowymi. Nie należy jednak wyciągać wniosków, iż są to jedyne podatki mogące zawierać w sobie takie konstrukcje. Można spotkać się także i z pracami poświęconymi rozpatrywaniu pod tym względem innych podatków, B. Davie, *Tax expenditure in the federal excise tax system*, „National Tax Journal”, March 1994, vol. 47, no. 1.

<sup>17</sup> L.E. Burman, *Is the tax expenditure concept still relevant?*, „National Tax Journal”, September 2003, vol. 56, no. 3.

<sup>18</sup> *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, 2010, s. 11.

<sup>19</sup> Podział ten, a dokładnie trudności w zdefiniowaniu w praktyce poszczególnych części, stanowi największą barierę w aplikowaniu konstrukcji *tax expenditures* oraz przeprowadzaniu międzynarodowej analizy porównawczej, tamże, s. 16.

<sup>20</sup> L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt, *Tax Expenditures Budget. Concept and Challenges for Implementation*, IDB Working Paper Series, Inter-American Development Bank, 2010, No IDB-WP-131, s. 23.

wego przyjmują koncepcję dochodu wg Haig-Simonsa<sup>21</sup>. Wynika z tego, że każde odejście od tej koncepcji w konstrukcji tego podatku będzie powodowało zaistnienie *tax expenditures*.

- *Legal approach* – podejście polegające na przyjęciu za punkt odniesienia aktualnie obowiązujących przepisów podatkowych jako *benchmark tax*.
- *Analogous approach* – w tym przypadku za *tax expenditures* uważa się jedynie te konstrukcje, które są analogiczne do bezpośrednich wydatków budżetowych.

Niezależnie jednak od sposobu definiowania, zastosowanie takich instrumentów w systemie podatkowym najczęściej powoduje wzrost obciążeń fiskalnych pozostałej części podatników lub spadek sumy wydatków publicznych. Należy podkreślić, iż jednym z celów identyfikowania i szacowania pozycji *tax expenditures* jest możliwość ich porównania z bezpośrednimi wydatkami z budżetu. Wynika to z faktu, iż konstrukcje zaliczane do *tax expenditures* stanowią alternatywę bezpośrednich wydatków w realizacji celów polityki fiskalnej (w tym miejscu zasadne jest użycie pojęcia polityki fiskalnej, ponieważ porównywaniu podlegają dwie jej części, tj. dochodowa i wydatkowa). Może się bowiem okazać, że system bezpośrednich płatności będzie bardziej efektywny aniżeli *tax expenditures*<sup>22</sup>.

Przyjmuje się, że najczęściej konstrukcje *tax expenditures* przybierają następujące formy<sup>23</sup>:

- odpisy, odliczenia, obniżki (*allowances*) – kwoty odliczane od osiągniętego dochodu brutto do opodatkowania,
- przedmiotowe zwolnienia podatkowe (*exemptions*) – przez wyłączenie niektórych kategorii dochodów z zakresu przedmiotowego (*tax base*),
- ulgi podatkowe (*rate reliefs*) – polegające na redukcji stawki podatku mającej zastosowanie do określonych podatników lub działalności (źródeł przychodów),
- odroczenia podatku (*tax deferrals*) – ulga polegająca na odroczeniu terminu płatności podatku,
- kredyty podatkowe (*credits*) – kwoty obniżające obowiązek podatkowy. W tym przypadku można mówić o dwóch kategoriach tych konstrukcji, tj. *wasteable* i *non-wasteable*. W pierwszym wypadku, jeżeli kwoty kredytu podatkowego przekraczają granicę zobowiązania podatkowego nie są wypłacane na rzecz podatnika. W drugim zaś, gdy kredyty te są wyższe od tej sumy, są dokonywane płatności na rzecz podatnika<sup>24</sup>.

Należy wyraźnie podkreślić, iż w literaturze nie ma jednoznacznej definicji *tax expenditures*. Wynika to przede wszystkim z mnogości rozwiązań stosowanych w różnych krajach, odmiennego podejścia poszczególnych instytucji do tego zagadnienia,

<sup>21</sup> Szerzej S. Surrey, P.R. McDaniel, wyd. cyt., s. 5 lub H. Polackova Brixli, Ch.M.A. Valenduc, Z. Li Swift, wyd. cyt., s. 53.

<sup>22</sup> S. James, Ch. Nobes, wyd. cyt., s. 43.

<sup>23</sup> *Tax Expenditures...*, s. 12.

<sup>24</sup> W pewnym sensie można tę konstrukcję traktować jako podatek ujemny.

a także różnego zakresu konstrukcji zaliczanych do rozwiązań *tax expenditures* (najprawdopodobniej największe trudności sprawia podział obowiązujących przepisów podatkowych na wspomniane dwie części, tj. część strukturalną i niestructuralną).

W celu ujednoczenia pojęcia *tax expenditures* w 1987 r. w Holandii<sup>25</sup> podjęto próbę zdefiniowania kryteriów, na podstawie których można byłoby zaliczać poszczególne rozwiązania prawa podatkowego do *tax expenditures*. Niestety, mimo podjętych prób nie udało się tego dokonać. Poprzestano na stwierdzeniu, że rozwiązaniami zaliczanymi do analizowanej grupy będą konstrukcje spełniające następujące (dość ogólne) kryteria<sup>26</sup>:

- powodują redukcję wpływów budżetowych,
- astępuje odejście od bazowej konstrukcji podatku (czyli tzw. strukturalnej części).

Jak podają autorzy raportu OECD *Tax Expenditures in OECD Countries*, pewnym uzupełnieniem powyższych kryteriów mogą być następujące cechy rozwiązań *tax expenditures*<sup>27</sup>:

- powodują utratę dochodów budżetowych,
- są wymienne na bezpośrednie wydatki budżetowe,
- dotyczą określonej, limitowanej grupy beneficjentów.

Mimo powyższych niejasności część krajów zdecydowała się na sporządzenie raportów, w których następuje identyfikowanie i szacowanie konstrukcji zaliczanych do *tax expenditures*. Jest to szczególnie pomocne w identyfikowaniu właściwych beneficjentów systemu podatkowego oraz całkowitego zakresu oddziaływania państwa. Wewnętrzną istotę analizowanych rozwiązań, brak identyfikacji i trudność szacowania ich wielkości oraz stosunkowo dużą skalę ich stosowania, autorzy publikacji próbują eksponować w tytułach swych publikacji, np. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System* czy *Tax Expenditures – Spending Money without Expenditures*, *Tax Expenditures: Spending By Another Name*, czy też *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*.

Dla przejrzystości systemu podatkowego warto rozszerzyć na inne kraje obowiązek podobny do stosowanego od 1970 r. w Kanadzie i od 1974 w USA, dotyczący publikowania budżetów *tax expenditures*<sup>28</sup>. Wówczas enumeratywnie wymienione byłyby wszelkie wydatki budżetowe, tzn. nie tylko te, które są zawarte w ustawie budżetowej, ale także i te, które są dokonywane w sposób pośredni. Dobrym krokiem w kierunku oszacowania tych wielkości było przedstawienie przez Ministerstwo Finansów pierwszego raportu – *Preferencje podatkowe w Polsce*<sup>29</sup>, w którym podjęto próbę identyfikacji, a także oszacowania preferencji podatkowych funkcjo-

<sup>25</sup> *Tax Expenditures...*, s. 15.

<sup>26</sup> Tamże, s. 16.

<sup>27</sup> Tamże.

<sup>28</sup> S. Surrey, P.R. McDaniel, wyd. cyt., s. 3.

<sup>29</sup> Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa 2010.

nujących w polskim systemie podatkowym. Autorzy raportu w sposób następujący zdefiniowali jego cele<sup>30</sup>:

- określenie istoty standardu podatkowego i preferencji podatkowej,
- identyfikacja preferencji podatkowych,
- klasyfikacja tych preferencji według obszarów wsparcia,
- wskazanie celu ich wdrożenia,
- przedstawienie mechanizmu ich działania,
- oszacowanie wartości preferencji.

Wydanie tego raportu świadczy o tym, że Ministerstwo Finansów w Polsce także zauważyło problem braku identyfikacji tego typu „wydatków” budżetowych. Jego sporządzenie będzie zapewne traktowane jako wstęp do pogłębionej analizy funkcjonujących preferencji podatkowych, mającej uszczelnić system finansów publicznych, zwłaszcza w okresie pogłębiającego się deficytu budżetowego, który wymusza dynamiczny wzrost zadłużania się państwa.

Należy stwierdzić, iż pomysł publikowania już nie tylko jako pojedynczego raportu, lecz jako załącznika do ustaw budżetowych, kalkulacji *tax expenditures* jest godny uwagi. Subwencjonowanie pewnych grup podmiotów nie może odbywać się poza budżetem bez określenia sum, jakie są potencjalnie tracone. Ujęcie wszystkich tych pozycji w większym stopniu ukazałoby kierunki wydatkowania środków publicznych, a także beneficjentów tak skonstruowanej pomocy państwa. Brak ujmowania tych kwot w ogólnych statystykach w pewien sposób wypacza przedstawiane dane dotyczące finansów państwa i nie pozostaje bez wpływu na konstruowanie budżetów na przyszłe lata. Także badanie efektywności systemu podatkowego nie może być kompletne bez poznania wielkości kwot, które „omijają” tenże system.

#### 4. Rozmiary *tax expenditures* w krajach OECD

Niejednoznaczność przyjmowanych definicji *tax expenditures* sprawia, że rozmiary tak zdefiniowanej pomocy państwa są podawane w przybliżeniu. Trudności w ich wyliczeniu wynikają generalnie z tych samych przyczyn, które utrudniają obliczenie kosztów funkcjonowania systemu podatkowego. Twórcy analizowanej koncepcji kalkulują, że tak zdefiniowane wydatki rosły w stosunku do PKB, ale znacznie szybciej aniżeli suma bezpośrednich wydatków w pierwszych piętnastu latach (1967-1982), w których dokonywano prób oszacowania ich wielkości<sup>31</sup>. Szacunki te obejmują jedynie kwoty, o które obniżany jest obowiązek podatkowy, a nie uwzględniają kwot możliwych do pozyskania w przypadku całkowitego zniesienia analizowanych subwencji podatkowych.

Dokonanie analizy porównawczej jest zadaniem bardzo trudnym. Wynika to z faktu, o którym już wspomniano, tj. różnorodnego podejścia do definiowania tego

<sup>30</sup> Tamże, s. 9.

<sup>31</sup> L.E. Burman, wyd. cyt., s. 2.



pojęcia, a co za tym idzie – klasyfikowania różnych rozwiązań do grupy *tax expenditures*. Na wskazaną trudność nakładają się ponadto odmienne metody szacowania wielkości utraconych dochodów budżetu państwa.

Opublikowany w styczniu 2010 r. raport OECD *Tax Expenditures in OECD Countries* zawiera zestawienie poszczególnych pozycji preferencji podatkowych w takich krajach, jak: Kanada, Francja, Niemcy, Japonia, Korea, Holandia, Hiszpania, Szwecja, Wielka Brytania i Stany Zjednoczone. Wielkość *tax expenditures* w wybranych krajach zaprezentowano w tabeli. Na podstawie informacji tam przedstawionych można wyciągnąć wniosek, że częstotliwość i rozmiary *tax expenditures* w poszczególnych krajach są znacznie zróżnicowane. Najczęściej z analizowanych rozwiązań korzystał rząd Wielkiej Brytanii i Kanady, stosując odpowiednio 781 i 619 tego typu rozwiązań, ich udział zaś w PKB ukształtował się na poziomie 33,98 i 23,65%. Z kolei krajem, który w najmniejszym stopniu posługiwał się tym narzędziem polityki podatkowej, były Niemcy – 251 pozycji *tax expenditures* stanowiących 1,58% PKB.

**Tabela 1.** Liczba pozycji *tax expenditures* oraz ich udział w PKB w wybranych krajach

<i>Tax expenditures</i>	Kanada (2004)	Niemcy (2006)	Korea (2006)	Holandia (2006)	Hiszpania (2008)	Wielka Brytania (2006)	USA (2008)
W podatku dochodowym							
jako % PKB	5,16	0,26	1,75	1,06	1,41	4,90	5,21
liczba	141	53	134	52	68	187	153
W podatku dochodowym od zysków							
jako % PKB	5,77	0,29	1,75	1,06	1,57	7,97	5,91
liczba	148	56	135	52	70	205	160
W obciążeniach płac							
jako % PKB	5,78	0,29	1,76	1,10	2,31	8,32	5,97
liczba	149	56	136	54	75	208	164
W podatkach niedochodowych							
jako % PKB	6,94	0,74	2,48	2,00	4,55	12,79	5,97
liczba	181	86	218	100	139	181	164
Łącznie:							
jako % PKB	23,65	1,58	7,74	5,22	9,84	33,98	23,06
liczba	619	251	623	258	352	781	641

Źródło: na podstawie: *Tax Expenditures in OECD Countries...*

Na podstawie analizy preferencji podatkowych w ramach polskiego systemu podatkowego, zaprezentowanej we wspomnianym raporcie MF, można stwierdzić, że w Polsce także wykorzystywane są rozwiązania *tax expenditures* na stosunkowo szeroką skalę. I tak w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych zidentyfikowano 68 rozwiązań tego typu, w podatku dochodowym od osób prawnych – 48, w podatku

od towarów i usług (VAT) – 16, w podatku akcyzowym – 11, w podatkach lokalnych 45<sup>32</sup>. Podanie udziału tych wielkości w stosunku do PKB nie jest jednak możliwe, ponieważ większość z tych preferencji nie została dotychczas oszacowana.

## 5. Podsumowanie

Z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że nie ma kraju, w którym państwo byłoby jedynie biernym uczestnikiem życia gospodarczego i społecznego. Pełniąc aktywną rolę, poszczególne rządy zagwarantowały sobie instrumenty służące realizacji polityki gospodarczej. Zdecydowana większość tych narzędzi wykorzystywana jest w ramach prowadzonej polityki fiskalnej. Jej częścią jest natomiast polityka podatkowa, w ramach której funkcjonuje system podatkowy.

Historyczną, pierwotną funkcją tegoż systemu była funkcja dochodowa – podatki miały być po prostu źródłem dochodów państwa. Oddziaływanie tego instrumentu na sferę finansową podatników przyczyniało się i nadal przyczynia się do zmiany ich zachowania w sferze konsumpcji, inwestowania, zarobkowania czy też oszczędzania. Z tego względu przez system podatkowy rządy zaczęły kształtować poszczególne zjawiska. Miały temu służyć wprowadzane, na coraz szerszą skalę, określone preferencje podatkowe, które w anglojęzycznej literaturze określono mianem *tax expenditures*.

Stanowią one grupę rozwiązań wykorzystywanych w ramach polityki podatkowej. Jednak duża częstotliwość ich stosowania przyczyniła się do spadku efektywności funkcjonowania systemu podatkowego i konieczności poszukiwania rozwiązań mających zapobiegać temu zjawisku. Nie do końca rozpoznane skutki, a także beneficjenci oraz fakt mniejszej kontroli, tak naprawdę substytutu wydatków środków publicznych, sprawia, iż coraz częściej mówi się o konieczności zastąpienia *tax expenditures* bezpośrednimi wydatkami budżetowymi. Są one bowiem ewidencjonowane oraz poddawane kontroli. Spełnienie tego postulatu nie jest jednak możliwe bez zidentyfikowania i pogłębionej analizy tej części systemu podatkowego.

## Literatura

- Burman L.E., *Is the tax expenditures concept still relevant?*, „National Tax Journal”, September 2003, vol. 56, no. 3.
- Davie B., *Tax Expenditure in the Federal Excise Tax System*, „National Tax Journal”, March 1994, vol. 47, no. 1.
- Fedorowicz Z., *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1998.
- Gasz M., *Progresja podatkowa jako determinanta fiskalizmu systemu podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy polityki ekonomicznej*, red. Z. Przybyła, J. Sokołowski, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2004.

<sup>32</sup> Ministerstwo Finansów, *Preferencje...*, s. 5-29, załącznik B.

- Gomulowicz A., *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 5.
- Grądzalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2004.
- Gwartney J.D., Stroup R.L., *Macroeconomics. Private and Public Choice*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, Orlando 1987.
- James S., Nobes Ch., *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe, London 1987.
- McDaniel P.R., *The tax expenditure concept: Current developments and emerging issues*, „Boston College Law Review” 1979, 225.
- Ministerstwo Finansów, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa 2010.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Poltex, Warszawa 1996.
- Polackova Brixi H., Valencu Ch.M.A., Li Swift Z., *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington D.C. 2004.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Shaviro D., *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, NYU Law School, Public Law Research Paper No 72, New York University School of Law, 2009.
- Surey S.S., *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge 1973.
- Surrey S., McDaniel P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
- Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, 2010.
- Villela L., Lemgruber A., Jorratt M., *Tax Expenditures Budget. Concept and Challenges for Implementation*, IDB Working Paper Series, Inter-American Development Bank, 2010, No IDB-WP-131.
- Wyszowski A., *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 9.
- Żyżyński J., *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2009.

## TAX EXPENDITURES AS A TAX POLICY INSTRUMENT

**Summary:** Tax policy as a part of fiscal policy is an important instrument in a state activity. Taxes and other fiscal burden are used by government to change tax-payers behaviour in consumption, savings and activity. One of the tax policy instruments are tax expenditures generally understood as tax provisions that allow certain groups of people to pay less taxes. Tax expenditures substitute direct budget expenditures in fiscal policy. At a time when many government budgets have debt, there is pressure to avoid inefficient government programmes. That is why it is important to identify all expenditures and verify them using efficiency criteria. One of the goals of tax expenditures analyses is to compare them to direct expenditures and choose more effective way to subsidize benefits of state budget.