

Edyta Małecka-Ziemińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

WYDATKI PODATKOWE W POLSCE I W INNYCH WYBRANYCH PAŃSTWACH OECD

Streszczenie: Wydatki podatkowe są instrumentem, który władza publiczna wykorzystuje do osiągnięcia celów gospodarczych i społecznych. Stanowią one alternatywę dla dedykowanych wydatków bezpośrednich. Zmniejszają one jednak transparentność systemu podatkowego, gdyż nie są przedmiotem takiej samej autoryzacji i kontroli jak wydatki bezpośrednie. W opracowaniu przedstawiono dylematy związane ze zdefiniowaniem wydatków podatkowych oraz standardu podatkowego, a także różne metody szacowania ich wartości. Ze względu na odmienne rozwiązania w tym zakresie przyjmowane przez poszczególne państwa wskazano ograniczenia w porównaniach międzynarodowych. Scharakteryzowano także liczbę oraz skutki finansowe wydatków podatkowych w wybranych państwach OECD, w tym w Polsce.

Słowa kluczowe: wydatki (preferencje) podatkowe, ulgi, zwolnienia.

1. Wstęp

Wydatki podatkowe są instrumentem, który władza publiczna (rząd) wykorzystuje na rzecz określonych grup podatników (osób fizycznych lub prawnych bądź całych sektorów gospodarki) czy też w celu zachęcenia do podjęcia działalności gospodarczej. W takim przypadku władza publiczna świadomie zgadza się na ograniczenie swoich dochodów dla osiągnięcia założonych celów. Ten sam efekt można osiągnąć, gromadząc podatki, a następnie przyznając uprzywilejowanym grupom dotacje bezpośrednie lub świadcząc na ich rzecz określone usługi. Wydatki podatkowe stanowią w pewnym sensie alternatywę w stosunku do dedykowanych wydatków bezpośrednich. Charakteryzuje je jednak zazwyczaj mniejsza publiczna odpowiedzialność w stosunku do wydatków bezpośrednich, gdyż te ostatnie – jako pozycja rocznego budżetu – podlegają całemu procesowi budżetowemu. Zmniejszają też transparentność systemu podatkowego i finansów publicznych jako całości, gdyż nie są przedmiotem takiej samej autoryzacji i kontroli jak wydatki bezpośrednie. Ponadto utrudniają ocenę rzeczywistych rozmiarów władzy publicznej, zarówno w czasie, jak i w porównaniu do innych jurysdykcji. Wydatki podatkowe zmniejszają bowiem zarówno dochody podatkowe, jak i wydatki bezpośrednie. W rezultacie przy realiza-

cji tej samej polityki (tych samych celów) za pomocą wydatków podatkowych rząd wydaje mniej, niż gdyby realizował ją za pomocą wydatków bezpośrednich¹.

Wydatki podatkowe są powszechnie stosowane przez rządy różnych państw, co więcej, ich znaczenie się zwiększa [*Tax Expenditures in OECD...* 2010, s. 3]. W warunkach trudnej sytuacji finansów publicznych i poszukiwania oszczędności wydatki podatkowe – jako alternatywa dla zwiększania bezpośrednich wydatków – mogą zachęcać do obejścia przyjętych rozwiązań ostrożnościowych i sanacyjnych.

Wskazane przesłanki uzasadniają analizę w tym zakresie. Celem opracowania jest przedstawienie skali wydatków podatkowych w Polsce na tle wybranych państw OECD. W opracowaniu najpierw przedstawiono pojęcie i metody szacowania wydatków podatkowych, a następnie scharakteryzowano ich liczbę oraz skutki finansowe w wybranych państwach OECD.

Dobór państw został zdeterminowany dostępnością danych i obejmuje – oprócz Polski – również Kanadę, Niemcy, Koreę Południową, Holandię, Hiszpanię, Wielką Brytanię oraz Stany Zjednoczone. Zestawienie wydatków podatkowych w wyróżnionych państwach dostarcza przeglądu trendów w tym aspekcie polityki podatkowej. Wnioski wypływające z takich analiz należy jednak formułować z dużą ostrożnością. Wynika to zarówno z rozbieżności w rozumieniu wydatków podatkowych oraz metodach ich szacowania, jak i z różnej struktury gospodarczej, społecznej oraz administracyjnej państw. Takie porównania między państwami o różnym dochodzie – ze względu na zróżnicowaną strukturę gospodarczą, ład instytucjonalny oraz trendy demograficzne – mogą prowadzić do błędnych wniosków. Międzynarodowe porównanie wydatków podatkowych powinno uwzględniać te różnice i być komplementarne w stosunku do szczegółowej analizy krajowych systemów podatkowych oraz kompozycji wydatków publicznych. Stąd też przedstawione w opracowaniu dane mają charakter poglądowy – wskazują na występujące w badanym zjawisku trendy i na jego skalę.

2. Pojęcie i metody szacowania wydatków podatkowych

Termin wydatki podatkowe (ang. *tax expenditures*) wprowadzono w USA w latach 70. XX w., a następnie przyjęto go w innych państwach OECD, choć w wielu z nich jest lepiej rozpoznawany jako ulgi, preferencje czy też subwencje podatkowe [Schick 2007, s. 10]. Zgodnie z koncepcją OECD wydatkiem podatkowym (preferencją podatkową) jest transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia lub odroczenia zobowiązania podatkowego dla stosunkowo wąskiej grupy podatników w relacji do przyjętego standardu podatkowego (ang. *benchmark tax*), czyli swego rodzaju pierwotnego (naturalnego) zakresu opodatkowania [*Tax Expenditures in OECD...* 2010, s. 12]. Dodatkowym warunkiem uznania danego rozwiązania za preferencję podatkową powinna być również jego powszechność, tj. skierowanie do

¹ Więcej na temat wad wydatków podatkowych m.in. w: [Bratić 2006, s. 114, 123-125].

nieokreślonej liczby podatników [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 13]. Wydatek podatkowy może przybierać różne postaci: zwolnienia, odliczenia, kwoty wolnej od podatku, niższej stawki podatku, odroczenia terminu zapłaty podatku [*Best Practice...* 2004, s. 10]. W praktyce zdefiniowanie wydatków podatkowych może być kłopotliwe, gdyż niektóre rozwiązania trudno jednoznacznie zakwalifikować jako standard podatkowy bądź wyjątek od niego [Whitehouse 1999, s. 28]. Nie wszystkie rozwiązania, które w sensie prawnym stanowią ulgi podatkowe, są rzeczywiście preferencją podatkową, gdyż niektóre z nich służą racjonalizacji systemu podatkowego, obniżają koszty poboru podatku bądź też wynikają ze zobowiązań międzynarodowych (unijnych) i jako takie uznawane są za standard podatkowy [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 5]. W konsekwencji różnego – obciążonego subiektywizmem – rozumienia standardu podatkowego², zaproponowana przez OECD definicja wydatków podatkowych nie zapewnia ich międzynarodowej porównywalności.

W Polsce również nie ma powszechnie akceptowanej definicji wydatku podatkowego. Nie stanowi jej bowiem wprowadzona na potrzeby ordynacji podatkowej definicja ulgi podatkowej, przez którą rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997..., art. 3 pkt 6]. Choć definicja ta nawiązuje do istoty preferencji podatkowej, nie odpowiada jednak w pełni koncepcji wydatku podatkowego. Swoim zakresem obejmuje ona również te preferencje, które mają jedynie charakter techniczny i jako takie stanowią element standardu podatkowego, jak np. prawo do odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych części składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne. Nie obejmuje ona natomiast szczególnych rozwiązań, takich jak np. łączne opodatkowanie dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci, wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z działalności rolniczej czy też 50-procentowe koszty uzyskania przychodów. Co więcej, zaliczenie niektórych rozwiązań bądź do standardu podatkowego, bądź do wydatków podatkowych jest dyskusyjne i zdeterminowane postrzeganiem roli państwa w życiu gospodarczym i społecznym.

Szacunki wydatków podatkowych dostarczają ważnej informacji na temat publicznego wsparcia dla określonych grup podatników oraz rodzajów działalności czy całych sektorów gospodarki. We wczesnych latach 70. XX w. jedynie Niemcy i USA prowadziły taką sprawozdawczość. Do 1983 r. do tej grupy dołączyły również

² W głównej mierze wynika ono z niejednoznacznego pojmowania normatywnej bazy podatkowej, przez którą można rozumieć sumę w rękach gospodarstw domowych, do której powinien mieć zastosowanie podatek, np. dochód, wartość dodana, zysk, sprzedaż. Różnice w jej rozumieniu występują nie tylko w różnych systemach podatkowych, ale także w ramach narodowego systemu podatkowego między obywatelami (podatnikami) a politykami.

Australia, Austria, Kanada, Francja i Hiszpania. Od 1996 r. większość państw OECD raportuje wydatki podatkowe, jednak przyjęte metody i zakres sprawozdawczości są zróżnicowane. Ogólnie w większości państw sporządzających takie zestawienie obejmuje ono podatki dochodowe, zarówno osobiste (PIT), jak i od działalności gospodarczej (CIT), a także VAT, tam, gdzie on występuje. Z państw OECD, które raportują wydatki podatkowe, w przynajmniej dziewięciu jest to wymóg przepisów prawa. Dotyczy to Australii³, Austrii, Belgii, Francji, Niemiec, Włoch, Portugalii, Hiszpanii⁴ i Stanów Zjednoczonych. W 2010 r. do państw raportujących wydatki podatkowe dołączyła również Polska, która po raz pierwszy sporządziła taki raport za 2009 r. Objął on preferencje podatkowe zarówno w podatkach dochodowych oraz pośrednich (VAT i akcyza), jak i lokalnych [*Preferencje podatkowe...* 2010].

Wydatki podatkowe mogą być mierzone na trzy sposoby, takie jak [Kraan 2004, s. 136, 137]:

- szacowanie utraconych dochodów (ang. *revenue forgone approach*) – miara ilości utraconego dochodu z podatków (w stosunku do wielkości referencyjnej) z powodu istnienia wydatków podatkowych; porównanie zakłada niezmienną zachowanie podatników,
- szacowanie przyrostu dochodów (ang. *revenue gain approach*) – miara zwiększenia dochodu podatkowego w wyniku zniesienia konkretnej preferencji podatkowej; metoda ta choć najbardziej adekwatna do szacunków budżetowych, jest jednak niezmiernie trudna (i arbitralna) w implementacji, gdyż precyzyjne oszacowanie tego wzrostu wymagałoby uwzględnienia skutków behawioralnych związanych z taką zmianą, a także wzajemnego oddziaływania z pozostałymi elementami systemu podatkowego,
- szacowanie ekwiwalentnego wydatku (ang. *outlay equivalence approach*) – miara wydatków bezpośrednich, które byłyby potrzebne, aby sfinansować świadczenie równoważne wydatkom podatkowym; podejście to mierzy konieczny wydatek w wartościach brutto (przed opodatkowaniem), a świadczenie równoważne wydatkowi podatkowemu jest ujmowane w wartości po opodatkowaniu.

Ze względu na swój praktyczny aspekt, w państwach OECD najczęściej stosowana jest pierwsza z wyróżnionych metod. Została ona również przyjęta w pol-

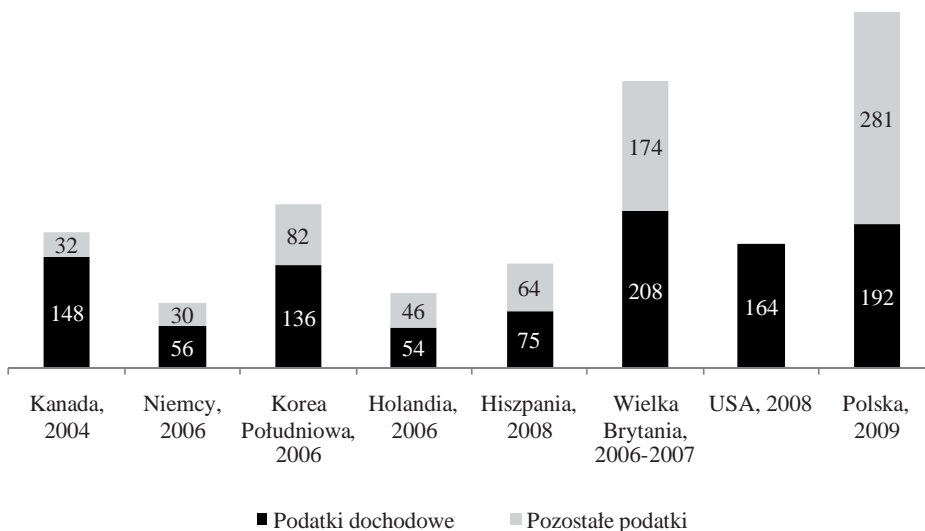
³ W Australii Ministerstwo Finansów obligatoryjnie (*Charter of Budget Honesty Act 1998*) corocznie publikuje zestawienie zawierające szacunki rządowych wydatków podatkowych – *Tax Expenditures Statement* (TES). Zestawienie to jest oddzielnym dokumentem rządowym, którego streszczenie stanowi element budżetu [*Tax Expenditures...* 2010, s. VII].

⁴ Konstytucja hiszpańska (w art. 134 ust. 2) nakazuje, aby w budżecie państwa corocznie uwzględniano kwotę wydatków podatkowych w podatkach państwowych. Do 2001 r. wielkości te prezentowano w formie komentarza w uzasadnieniu do ustawy budżetowej, natomiast od 2002 r. konstruuje się tabelę określaną mianem budżetu korzyści fiskalnych. Budżet ten określa się jako wyrażone liczbowo zmniejszenie dochodów podatkowych, które – przypuszczalnie – powstanie w ciągu roku jako konsekwencja istnienia bodźców fiskalnych zorientowanych na osiągnięcie określonych celów polityki ekonomicznej i społecznej [Marczak 2009, s. 120].

skich szacunkach. Uzyskane w ten sposób wartości wydatków podatkowych są jednak mało wiarygodnym wskaźnikiem skali koniecznych wydatków budżetowych w przypadku likwidacji poszczególnych preferencji⁵ i powinny być traktowane jedynie jako wskaźnik trendu wartości i kompozycji tych wydatków w czasie.

3. Skutki finansowe wydatków podatkowych w wybranych państwach OECD

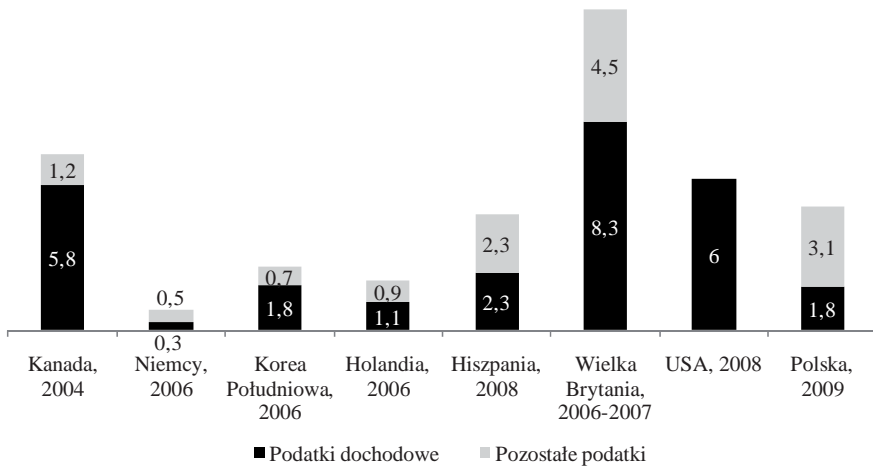
Chociaż obecnie większość państw OECD szacuje swoje wydatki podatkowe, zasadniczo nie dokonuje się ich międzynarodowych porównań ze względu na różnice w narodowych systemach podatkowych, zróżnicowany standard podatkowy oraz różne systemy kwalifikacyjne (choćby zróżnicowana prezentacja wydatków podatkowych, np. według typów podatków, grup beneficjentów, pełnionych funkcji, sektora przemysłu itd.) [Brixi i in. 2003, s. 10-15]. Dlatego z dużą ostrożnością należy podejść do zaprezentowanych danych w zakresie liczby i skutków finansowych wydatków podatkowych w wybranych państwach OECD.



Rys. 1. Liczba wydatków podatkowych w wybranych państwach OECD

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Tax Expenditures in OECD... 2010, s. 233; Preferencje podatkowe... 2010, s. 18].

⁵ Według M. Feldsteina nieuwzględnianie zmian behawioralnych (co zakłada ta metoda), czy też – ze względu na ich naturę – uwzględnianie ich w ograniczonym zakresie, oznacza, że w przypadku likwidacji ulg czy też wzrostu stawek podatkowych przeszacowuje się wzrost dochodu podatkowego, natomiast w przypadku wprowadzenia ulg bądź redukcji stawek – odwrotnie – przeszacowuje się ubytki dochodu [Feldstein 2008, s. 131].



Rys. 2. Udział wydatków podatkowych w PKB w wybranych państwach OECD (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Tax Expenditures in OECD...* 2010, s. 235; *Preferencje podatkowe...* 2010, s. 6; *Roczne mierniki* 2011].

Z badań OECD wynika, że liczba preferencji podatkowych waha się między 86 (Niemcy) a 382 (Wielka Brytania), co odpowiada utraconym dochodom publicznym między 0,8 a 12,8% PKB. W przypadku Polski dla 2009 r. zidentyfikowano aż 473 preferencje podatkowe, przy czym ich wartość oszacowano jedynie w odniesieniu do 352, a więc uwzględniając jedynie 74%. Wielkość utraconych dochodów podatkowych wynikająca z tych preferencji wyniosła blisko 66 mld zł, co stanowi 4,9% PKB. O tyle zatem uszczuplone zostały dochody publiczne (państwa i jednostek samorządu terytorialnego) na dedykowane wydatki bezpośrednie (por. rys. 1 i 2, tab. 1).

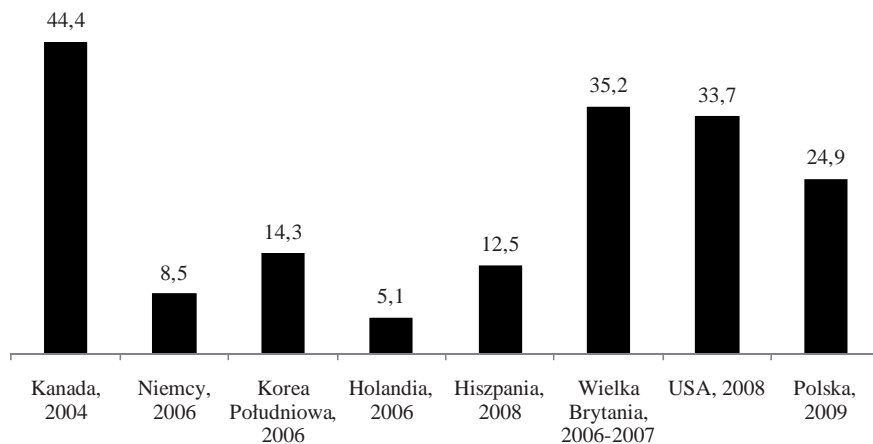
Tabela 1. Wydatki podatkowe w Polsce w 2009 r.

Wyszczególnienie	Liczba wydatków podatkowych	Wartość oszacowanych wydatków podatkowych*		Udział w PKB (%)
		(w %)	(w mld zł)	
VAT	195	41,2	34,2	2,5
Podatki dochodowe	192	40,6	23,7	1,8
PIT	138	29,2	16,1	1,2
CIT	54	11,4	7,6	0,6
Akcyza	15	3,2	1,7	0,1
Podatki lokalne	71	15,0	6,3	0,5
Ogółem	473	100,0	65,9	4,9

* W oparciu o dostępne dane ustalono wartość dla 352 wydatków podatkowych, co odpowiada 74% wszystkich zidentyfikowanych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 6. 18; *Roczne mierniki...* 2011].

W grupie analizowanych państw OECD liczba wydatków podatkowych w Polsce jest najwyższa. Przy tym w polskim systemie podatkowym wyraźnie dominują preferencje w VAT (w ujęciu ilościowym stanowią 41,2% ogólnej ich liczby, a w ujęciu wartościowym – 51,9% ogólnej ich wartości). Skutki finansowe preferencji w VAT w 2009 r. oszacowano na ponad 34 mld zł (2,5% PKB), a w podatkach dochodowych na niespełna 24 mld zł (1,8% PKB). Tymczasem w pozostałych uwzględnionych państwach OECD wyraźnie dominują wydatki podatkowe w podatkach dochodowych, obejmujące od 54 do 100% ich ogólnej liczby. W rezultacie w Wielkiej Brytanii, choć liczba wydatków podatkowych ogółem jest o 91 tytułów niższa niż w Polsce, liczba wydatków w podatkach dochodowych jest o 16 tytułów wyższa. Kwestia wygląda jednak odmiennie, jeżeli oceniamy ich skutki finansowe mierzone udziałem w PKB. Udział wydatków podatkowych w PKB zbliżony do polskiego (4,9%) odnotowano w Hiszpanii (4,6%), natomiast wyraźnie wyższy wystąpił w Wielkiej Brytanii (12,8%), Kanadzie (7,0%) oraz USA (6,0%). Z kolei Niemcy oraz Holandię charakteryzuje zdecydowanie niższy niż w Polsce udział wydatków podatkowych w PKB, wynoszący odpowiednio 0,8 i 2,0%. Duże zróżnicowanie w grupie porównywanych państw OECD dotyczy również udziału wydatków podatkowych w dochodach z podatków, kształtującego się od niespełna 10% (Niemcy – 8,5% i Holandia – 5,1%) do ponad 30% (Kanada – 44,4%, Wielka Brytania – 35,2% oraz USA – 33,7%). W przypadku Polski udział ten wyniósł 25% (por. rys. 3).



Rys. 3. Udział wydatków podatkowych w dochodach podatkowych ogółem w wybranych państwach OECD (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Tax Expenditures in OECD... 2010, s. 236; Preferencje podatkowe... 2010, s. 6; Informacja o wykonaniu..., s. 13; Sprawozdanie z wykonania... 2010, s. 46].

W Polsce w grupie dziesięciu najbardziej kosztownych preferencji podatkowych pięć przysługuje w VAT, cztery – w PIT i jedna w podatku od nieruchomości. W su-

mie oszacowano je na 30,4 mld zł, co stanowi 46% ogólnej kwoty wydatków podatkowych. W VAT preferencją o najwyższej ustalonej wartości jest obniżona stawka tego podatku na roboty budowlano-montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego, w PIT – ulga na dzieci, a w podatku od nieruchomości – zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej. Każda z tych preferencji stanowi ok. 10% wpływów z danego podatku (por. tab. 2).

Tabela 2. Koszt dziesięciu największych wydatków podatkowych w Polsce w 2009 r.

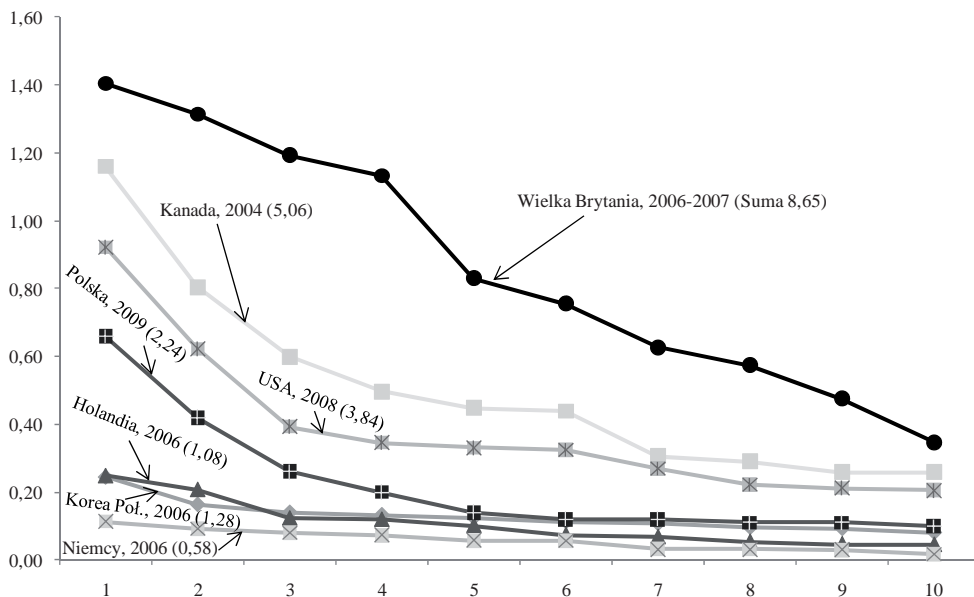
Wyszczególnienie	Wydatki podatkowe (w mld zł)	Udział we wpływach z danego podatku* (w %)	Udział w PKB (w %)
1. Roboty budowlano-montażowe dotyczące budownictwa mieszkaniowego (VAT)	8,9	8,93	0,66
2. Ulga na dzieci (PIT)	5,6	8,98	0,42
3. Produkty lecznicze (VAT)	3,6	3,58	0,26
4. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków (PIT)	2,7	4,29	0,20
5. Dopłaty do rolnictwa (PIT)	1,9	3,1	0,14
6. Pieczywo, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże (VAT)	1,6	1,65	0,12
7. Zwolnienie dla budynków gospodarczych lub ich części położonych na gruntach gospodarstw rolnych, służących wyłącznie działalności rolniczej (podatek od nieruchomości)	1,6	11,2	0,12
8. Produkty mleczarskie, z pewnymi wyłączeniami (VAT)	1,5	1,55	0,11
9. Zwolnienie świadczeń rodzinnych, dodatków rodzinnych i pielęgnacyjnych itp. (PIT)	1,5	2,36	0,11
10. Usługi gastronomiczne (z wyjątkami) i stołówkowe (VAT)	1,4	1,39	0,10

* W przypadku PIT wpływy łącznie z udziałami jednostek samorządu terytorialnego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 20, 21; *Informacja o wykonaniu...*, s. 13; *Roczne mierniki...* 2011].

W porównaniu do innych państw OECD najbardziej kosztowne wydatki podatkowe pozostają na wyższym poziomie w stosunku do PKB niż w Polsce jedynie w Wielkiej Brytanii, Kanadzie i USA. W pozostałych porównywanych państwach są one na niższym poziomie niż w Polsce, przy czym od piątego pod względem znaczenia wydatku podatkowego różnice między państwami wyraźnie maleją. Z kolei naj-

niższe i jednocześnie najmniej zróżnicowane znaczenie poszczególnych preferencji pozostaje w Niemczech (por. rys. 4).



Rys. 4. Koszt dziesięciu największych wydatków podatkowych w wybranych państwach OECD (w % PKB)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Tax Expenditures in OECD... 2010, s. 237; Preferencje podatkowe... 2010, s. 20, 21; Roczne mierniki... 2011.

Duża liczba preferencji podatkowych w Polsce, ich nieduży (w stosunku do innych państw) udział w PKB i jednocześnie znaczny odsetek ich wartości przypadający na dziesięć najbardziej kosztownych wydatków podatkowych dowodzą rozdrobnienia w zakresie pozostałych preferencji podatkowych, co podaje w wątpliwość skuteczność osiągnięcia przypisanych im celów.

4. Zakończenie

W polskim systemie podatkowym wydatki (preferencje) podatkowe są powszechne we wszystkich podatkach. Łącznie skutkują one istotną utratą dochodów budżetowych, ograniczając tym samym środki na dedykowane wydatki bezpośrednie. W 2009 r. preferencje podatkowe ograniczyły dochody sektora finansów publicznych co najmniej o prawie 66 mld zł (szacunkowa wartość 352 preferencji z 473 zidentyfikowanych). Taka skala wydatków podatkowych wymaga ich analizy pod kątem celowości oraz efektywności w osiągnięciu przypisanych celów. Niestety w zbyt wąskim zakresie prowadzona jest analiza funkcjonowania preferencji podat-

kowych, ograniczająca się tylko do przedmiotu zainteresowania właściwych resortów. Brakuje systemowych rozwiązań, obligujących organy administracji rządowej do kompleksowej analizy skutków ulg (i zwolnień) podatkowych dla systemu podatkowego, w sferze społeczno-gospodarczej oraz budżetowych⁶. Jedyne te ostatnie są uwzględniane w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa, a także w informacjach o rozliczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prawnych, publikowanych w Biuletynie Skarbowym MF oraz zamieszczanych na stronach internetowych tego resortu. W rezultacie niemożliwe jest stworzenie spójnego systemu podatkowego, opartego na efektywnych instrumentach, pozwalających ograniczyć ryzyko nadużyć i wystąpienia niepożądanych następstw [*Informacja o wynikach...* 2007, s. 5, 6]. Pozytywnie należy ocenić opracowanie i opublikowanie przez Ministerstwo Finansów po raz pierwszy w 2010 r. raportu dotyczącego preferencji (wydatków) podatkowych z uwzględnieniem metody zaproponowanej przez OECD w opracowaniu *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures* [2004], co w założeniach resortu ma stanowić punkt odniesienia w dyskusji nad stanem finansów publicznych oraz kształtem systemu podatkowego. Podjęta została w nim próba oceny efektywności ulg podatkowych. Wiedza na temat preferencji podatkowych, jaką pozwala on uzyskać, może być przydatna w konsolidacji finansów publicznych, a na pewno w reformie systemu podatkowego. Optymistyczne jest również to, że w założeniach resortu raport taki ma powstawać corocznie.

Literatura

- Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*, GOV/PGC/SBO(2004)6, OECD, 2004.
- Bračić V., *Tax expenditures: A theoretical review*, „Financial Theory and Practice” 2006, vol. 30, no. 2.
- Brixi H., Valenduc C., Swift Z.L., *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, DC, 2003.
- Feldstein M., *Effects of taxes on economic behavior*, „National Tax Journal” 2008, vol. 61, no. 1.
- Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r.*, <http://www.mf.gov.pl>.
- Informacja o wynikach kontroli tworzenia prawa podatkowego w zakresie ulg i zwolnień podatkowych*, Nr ewid. 31/2007/P06029/KBF, NIK, Warszawa 2007.
- Kraan D.J., *Off-budget and tax expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, no. 1.
- Marczak J., *Ewolucja dochodów budżetu Hiszpanii jako wyraz proefektywnościowych zmian podatkowych*, [w:] S. Wieteska, M. Wypych (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Krystynie Piotrowskiej-Marczak*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.

⁶ W tym kontekście pozytywnie należy ocenić utworzenie od 20.5.2006 r. w strukturach Ministerstwa Finansów Departamentu Polityki Podatkowej, którego zadaniem jest m.in. prowadzenie analiz koniecznych do wypracowania decyzji o kierunkach zmian w prawie podatkowym [Zarządzenie nr 62... 2006].

- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Roczne mierniki gospodarcze. Rachunki narodowe*, GUS, http://www.stat.gov.pl/gus/wskazniki_makroekon_PLK_HTML.htm (28.1.2011).
- Schick A., *Off-budget expenditure: An economic and political framework*, „OECD Journal on Budgeting” 2007, vol. 7, no. 3.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r. Omówienie*, Rada Ministrów, Warszawa 2010, <http://www.mf.gov.pl>.
- Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010.
- Tax Expenditures Statement 2009*, Australian Government, Canberra 2010.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, DzU 2005 nr 8, poz. 60 ze zm.
- Whitehouse E., *The tax treatment of funded pensions*, „Social Protection Discussion Paper Series” 1999, no. 9910, The World Bank, Washington, DC.
- Zarządzenie nr 62 Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2006 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów, „Monitor Polski” 2006 nr 32, poz. 351.

TAX EXPENDITURES IN POLAND AND SOME OECD COUNTRIES

Summary: Tax expenditures are instruments used if a government decides to achieve some economic and social effects. From this perspective, they substitute governmental direct expenditures. However, they reduce the transparency of the tax system because they are not a subject of control like direct expenditures. This paper presents a problem related to different definitions of tax expenditures across countries. It describes the methods of tax expenditures evaluation and emphasizes differences among them. Regarding that, there are discussed difficulties in a comparison of tax expenditures. This follows a study of tax expenditures in some OECD countries including Poland and their fiscal implications.