

Ryta Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

PRZYWILEJE PODATKOWE I ICH WPŁYW NA DOCHODY BUDŻETU PAŃSTWA

Streszczenie: Współcześnie podatki, poza tym, że pełnią funkcję fiskalną, są także wykorzystywane do realizacji programów o bardzo różnym charakterze: gospodarczym, społecznym, a nawet wprost politycznym. Państwo, posługując się preferencjami podatkowymi, może świadomie oddziaływać na kształtowanie się ostatecznej struktury dochodów swoich obywateli, może także sterować procesami gospodarczymi. Preferencje podatkowe, które są transferem środków publicznych za pomocą systemu podatkowego, naruszają podstawy wydajności podatków i zmniejszają dochody budżetu. W warunkach ograniczonych możliwości pozyskiwania dochodów publicznych szczególnie istotne jest ich monitorowanie. Celem niniejszego artykułu jest przeanalizowanie systemu przywilejów podatkowych obowiązujących w Polsce oraz pokazanie konsekwencji budżetowych wynikających z ich stosowania.

Słowa kluczowe: podatki, ulgi i odliczenia podatkowe, *tax expenditures*, dochody budżetowe.

1. Wstęp

Dominującą funkcją podatków we wszystkich typach gospodarki jest funkcja fiskalna. Głównym ich celem jest zabezpieczenie dochodów pozwalających pokryć wydatki publiczne, w związku z tym podatki przede wszystkim mają być wydajne fiskalnie. Pierwszeństwo celu finansowego nie oznacza ostatecznie, że jest to cel jedyny. Możliwości, jakimi przy konstruowaniu podatków dysponuje współczesne państwo, pozwalają bowiem realizować określoną politykę społeczno-ekonomiczną, świadomie wykorzystując do tego różnorodne instrumenty, w tym także podatkowe.

Współcześnie podatki wykorzystuje się do realizacji programów o bardzo różnym charakterze: gospodarczym, społecznym, a nawet wprost politycznym. Państwo za pomocą podatków może świadomie oddziaływać na kształtowanie się ostatecznej struktury dochodów swoich obywateli. Przez odpowiednie konstrukcje podatkowe może kierować procesem redystrybucji produktu krajowego brutto, łagodzić nierówności społeczne, realizując w praktyce postulat sprawiedliwości opodatkowania. Poprzez podatki, które w tym przypadku stanowią narzędzie wtórnego podziału dochodów, następuje przesunięcie środków finansowych między poszczególnymi jednostkami, podmiotami gospodarczymi a budżetem. Przez odpowiednie

preferencje podatkowe państwo może także sterować procesami gospodarczymi (funkcja stymulacyjna), umożliwiać rozwój przedsiębiorstw, promować inwestycje.

Należy jednak zauważyć, że preferencje podatkowe, które w literaturze anglojęzycznej występują pod nazwą *tax expenditures*¹, rozumiane jako specjalny system ulg i zwolnień podatkowych skierowanych do wybranych grup podatników, są transferem środków publicznych realizowanych za pomocą podatków. Przynoszą korzyści finansowe wybranym grupom podatników przez obniżenie ich obciążeń fiskalnych, zazwyczaj mogą być zastąpione bezpośrednimi programami publicznymi. Można je zatem, w pewnym sensie², traktować jako substytut wydatków publicznych.

Niestety, realizacja przez podatki innych funkcji niż fiskalna niewątpliwie narusza podstawy wydajności podatkowej i zmniejsza dochody budżetu. Dlatego też w warunkach ograniczonych możliwości pozyskiwania dochodów publicznych szczególnie istotne jest monitorowanie przywilejów podatkowych w zakresie zarówno ich liczby, jak i wartości. Brak pełnej transparentności w tym zakresie może prowadzić do powstawania nadużyć (w tym także o charakterze korupcyjnym) oraz przyczynić się do nieefektywnego wykorzystania środków publicznych.

Jednym z pierwszych działań podejmowanych w tym zakresie są publikowane przez poszczególne rządy raporty na temat wykorzystania przywilejów podatkowych³, stanowiące często załącznik do budżetu lub dokumentację pozabudżetową. Próbę sporządzenia takiego raportu podjęło także w 2010 r. polskie Ministerstwo Finansów, publikując opracowanie na temat preferencji podatkowych obowiązujących w naszym kraju. Jest to niewątpliwie pierwszy krok do wprowadzenia transparentnej polityki fiskalnej w tym zakresie, który w przyszłości pozwoli na jasny podział pomiędzy polityką dochodową a wydatkową państwa, ale także umożliwi ocenę efektywności pośrednich wydatków publicznych realizowanych poprzez system podatkowy. Celem niniejszego artykułu jest przeanalizowanie systemu przywilejów podatkowych obowiązujących w Polsce oraz pokazanie konsekwencji budżetowych ich stosowania, jest próbą odpowiedzi na pytanie: ile kosztuje społeczeństwo polskie użycie w konstrukcjach podatkowych *tax expenditures*⁴. Opracowanie przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych zawartych w polskim raporcie dotyczącym *tax expenditures*.

¹ Zgodnie ze słownikiem języka polskiego przywilej to: prawo do korzystania ze szczególnych względów w jakimś zakresie, co w pewnym sensie upoważnia do zmiennego użycia pojęć *tax expenditures* i przywileje podatkowe.

² Nie jest to jednak „czysty substytut” wydatków bezpośrednich. Indywidualne korzyści podatników wykorzystujących przywileje są zazwyczaj większe niż w przypadku bezpośrednich wydatków publicznych. Jednocześnie jednak ich konstrukcja może przyczynić się do innej, niż zamierzał pierwotnie rząd, redystrybucji dochodów.

³ Tzw. budżety *tax expenditures*.

⁴ Ocena przywilejów podatkowych (*tax expenditures*) nie może być ograniczona tylko do oszacowania ich wartości. Niezbędna jest także ocena ich efektywności, jednakże w tym opracowaniu, ze względu na limitowane rozmiary tekstu, ta kwestia została ograniczona, skoncentrowano się głównie na skutkach budżetowych ich zastosowania.

2. Kontrowersje związane z identyfikacją i pomiarem przywilejów podatkowych

Niezbędnym warunkiem zbadania wpływu *tax expenditures* (inaczej przywilejów podatkowych⁵) na wysokość dochodów budżetu państwa jest ich identyfikacja, która budzi jednak wiele kontrowersji. Nie wszystkie bowiem konstrukcje podatkowe, które z punktu widzenia rozwiązań prawnych stanowią ulgi, odliczenia lub zwolnienia podatkowe, mogą być traktowane jako preferencja podatkowa. Zgodnie z definicją OECD przez pojęcie *tax expenditures* (przywilejów podatkowych) rozumie się odejście od ogólnie przyjętych zasad, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, czyli odejście od standardowej struktury podatku. W literaturze przedmiotu toczy się spór dotyczący ustalenia punktu odniesienia przy identyfikacji tej kategorii, co zazwyczaj sprowadza się do znalezienia odpowiedzi na pytanie: które ulgi i zwolnienia podatkowe mieszczą się w standardowej strukturze podatku, a które z nich możemy zaliczyć do kategorii *tax expenditures* – grupy specjalnych przywilejów podatkowych. Za standard przyjmuje się zazwyczaj konstrukcję podatku przyjętą w danym kraju i przeważnie nie jest to wzorzec teoretyczny. W praktyce najczęściej przy definiowaniu standardowego odniesienia stosuje się⁶:

- podejście modelowe, w którym standardem jest pierwotna struktura podatku, bez uwzględniania definicji prawnopodatkowych;
- podejście prawne, w którym standardem są obowiązujące przepisy prawa podatkowego;
- podejście równoważące przywilej podatkowy z dotacją, w którym standardem są wszystkie takie rozwiązania podatkowe, których nie można zastąpić bezpośrednimi wydatkami publicznymi.

Niestety, określenie standardowego punktu odniesienia, pozwalającego na identyfikację kategorii przywileje podatkowe, z góry obarczone jest pewnym subiektywizmem⁷. Dodatkowo, ze względu na pewną specyfikę podatków zaliczanych do poszczególnych kategorii, zdefiniowanie wzorca odniesienia, przy identyfikacji *tax expenditures*, wymaga jego odrębnego określenia dla każdego podatku. W związku z powyższym definicje *tax expenditures* są bardzo zróżnicowane i nie zawsze zgodne z tą sformułowaną przez OECD, co w sposób istotny utrudnia porównania międzynarodowe⁸.

⁵ Szerzej na temat koncepcji *tax expenditures*: R.I. Dziemianowicz, *Tax Expenditures jako instrument polityki fiskalnej*, [w:] *Finanse publiczne*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 112, UE, Wrocław 2010, s. 131-140.

⁶ *Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 11.

⁷ *Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 14.

⁸ W dalszej części artykułu, koncentrując się na ocenie konsekwencji budżetowych użycia przywilejów podatkowych w Polsce, pominięto akademicką dyskusję toczącą się na temat identyfikacji *tax expenditures*. Przyjęto, za autorami polskiego raportu, szeroką definicję, zaliczając do tej kategorii większość ulg i zwolnień podatkowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym.

Przywileje podatkowe (*tax expenditures*) najczęściej odnoszą się do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku i mogą występować w różnych formach, takich jak:

- zwolnienia i wyłączenia podatkowe;
- ulgi i odliczenia podatkowe;
- obniżanie podstawowej stawki podatku;
- kredyt podatkowy.

Dotychczas nie opracowano metody pozwalającej na jednoznaczną wycenę zastosowanych w danym systemie przywilejów podatkowych. W praktyce stosuje się pomiar *tax expenditures* na podstawie metody kasowej (ocena *ex post*) lub metody memoriałowej (ocena *ex ante*)⁹. Najczęściej szacowany jest¹⁰:

- utracony dochód skarbowy;
- potencjalny wzrost dochodu skarbowego;
- ekwiwalentny koszt wydatków.

Utracony dochód 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. zwiększenie popytu na dobro „subsydiowane” przez podatek, ale także 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 przynosiłyby podatnikom podobne korzyści, takie jak zastosowane rozwiązania podatkowe. Szacując skutki budżetowe zastosowanych *tax expenditures*, przy zastosowaniu tej metody powinno się uwzględnić także ewentualne opodatkowanie bezpośrednich transferów budżetowych zastępujących specjalne konstrukcje podatkowe.

Każde z przedstawionych powyżej rozwiązań może dawać odmienne rezultaty (tab. 1), co w przypadku zastosowania różnych metod w zasadzie utrudnia lub czasami nawet uniemożliwia porównania międzynarodowe. Ze względu na brak jedno-

⁹ B.H. Polackova i in., *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004, s. 7.

¹⁰ D.J. Kraan, *Off-budget and tax expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, nr 1, s. 136-138.

Tabela 1. Oszacowania *tax expenditures* – porównanie zastosowania różnych metod

Wyszczególnienie	<i>Tax expenditures</i> obliczone według metody		
	utracony dochód	wzrost dochodu	ekwiwalentny wydatek
Dochód	100	100	100
Dochód zwolniony	25	0	0
Ekwiwalentny wydatek	0	0	25
Dochód do opodatkowania (1-2+3)	75	100	125
Podatek dochodowy ^a	30	40	55
Dochód po opodatkowaniu (4-5+2)	70	60	70
Skutki budżetowe (5-3)	30	40	30
<i>Tax expenditures</i>	10	12,5	25

^a Skala progresywna, 40 i 50% przy dochodzie powyżej 75.

Źródła: D.J. Kraan, *Off-budget and tax expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, no. 1, s. 138.

litego systemu wyceny przywilejów podatkowych różni autorzy odmiennie oceniają skutki budżetowe ich stosowania.

Zgodnie z Kodeksem Dobrych Praktyk Fiskalnych MFW¹¹, ale także z zaleceniami OECD dotyczącymi sporządzania transparentnego budżetu¹², oszacowanie i ocena *tax expenditures* powinna być częścią procesu budżetowego. Oznacza to, że wszystkie przywileje podatkowe powinny się odpowiednio wycenić w procesie przygotowywania budżetu i porównać z alternatywnymi bezpośrednimi rozwiązaniami. Pełna integracja przywilejów podatkowych z budżetem jest istotna, zwłaszcza z punktu widzenia zwiększenia dyscypliny fiskalnej, ale także poszukiwania programów bardziej efektywnych, co przy ograniczonych środkach publicznych ma niebagatelne znaczenie. Nie będzie to jednak możliwe bez opracowania ich jednolitej definicji i metody pomiaru.

3. Przywileje podatkowe w Polsce – identyfikacja i metoda oszacowania

W polskim raporcie dotyczącym przywilejów podatkowych do ich identyfikacji zastosowano podejście modelowe. Ministerstwo Finansów, przyjmując za standard podatkowy, a tym samym podstawę wyodrębnienia *tax expenditures*, pierwszeństwo najistotniejszych zasad podatkowych, tj. zasady powszechności, zupełności i równo-

¹¹ Szerzej: *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, IMF 2007, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>.

¹² Szerzej: *OECD Best Practices for Budget Transparency*, OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf.

Tabela 2. Liczba *tax expenditures* w polskim systemie podatkowym w 2009 r.

Rodzaj podatku	Liczba preferencji
Podatki państwowe, w tym:	402
PIT i CIT	192
VAT	195
Akcyza	15
Podatki lokalne	71
Ogółem	473

Źródło: opracowanie na podstawie *Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 18-19.

ści opodatkowania, wyodrębniło w 2009 r. łącznie 473 preferencje podatkowe, w tym 402 w podatkach państwowych i 71 w podatkach lokalnych¹³. W podatkach dochodowych wyodrębnilo 192 preferencje, większość dotyczyła podatku dochodowego od osób fizycznych (138). W podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym odpowiednio 195 i 15.

Analizując raporty w innych krajach OECD, można zauważyć, że liczba *tax expenditures* funkcjonujących w polskim systemie podatkowym znacznie przekracza ich odpowiedniki w innych jurysdykcjach. Na przykład w Wielkiej Brytanii w 2006 r. liczbę przywilejów podatkowych określono na 381, w Hiszpanii (2008 r.) – 139, Holandii – 100, w Niemczech – tylko 86¹⁴. Oczywiście bez szczegółowej analizy standardowego wzorca, który posłużył do identyfikacji przywilejów podatkowych w wyżej wymienionych krajach, trudno jest jednoznacznie stwierdzić, czy dane te są porównywalne, jednakże tak duża liczba *tax expenditures* funkcjonujących w Polsce niewątpliwie świadczy o skomplikowanym charakterze polskich przepisów podatkowych, co nie tylko nie sprzyja wzrostowi efektywności fiskalnej podatków, ale także efektywności ekonomicznej opodatkowania wpływającej na przyszłe dochodu budżetu państwa.

Oszacowania wartości *tax expenditures* w Polsce dokonano na podstawie metody utraconych dochodów, bez uwzględniania zmian zachowań podatników spowodowanych ewentualną likwidacją rozpatrywanych konstrukcji podatkowych. Obliczenia oparto 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. Ograniczona liczba danych rzeczywistych uniemożliwiła także przeprowadzenie mikrostymulacji dla potrzeb oszacowania wartości wszystkich zidentyfikowanych w polskim systemie podatkowym *tax expenditures*¹⁵.

¹³ *Preferencje podatkowe*, wyd. cyt., s. 5- 6.

¹⁴ *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010, s. 225-228.

¹⁵ *Preferencje podatkowe*, wyd. cyt., Warszawa 2010, s. 17.

4. Konsekwencje budżetowe zastosowania przywilejów podatkowych w Polsce

W raporcie wyodrębniono dziewięć obszarów wsparcia¹⁶ przez system podatkowy. Głównym obszarem wsparcia w 2009 r. (tj. 44,4% wszystkich zidentyfikowanych preferencji podatkowych) była rodzina i pomoc społeczna. W tym przypadku, według wyliczeń autorów raportu, wsparcie wynosiło ok. 29,2 mld zł (tj. 2,2% PKB). Większość preferencji zaliczanych do tego obszaru dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych (ok. 10,3 mld zł). Były to przede wszystkim ulgi na dzieci, wspólne opodatkowanie małżonków, zwolnienia z opodatkowania świadczeń społecznych (tab. 3). Większość z tych pośrednich transferów z powodzeniem mogłaby być zastąpiona przez bezpośrednie programy publiczne, które powinny być bardziej ukierunkowane i raczej 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. Morawskiego¹⁷ wskazują, 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. Zdaniem tego badacza, alternatywne rozwiązania, przy tych samych kosztach budżetu, mogłyby być bardziej efektywne. Potwierdzają to także badania R.M. Blank¹⁸, według której pomoc publiczna kierowana do wyselekcjonowanych grup społecznych oraz stosowanie odpowiednich, indywidualnych programów transferów pozwala nie tylko na ograniczenie strat 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 na sfinansowanie bezpośrednich wydatków publicznych, pozwalających dodatkowo poprawić sytuację osób o niskich dochodach.

W dużym zakresie w 2009 r. z przywilejów podatkowych korzystała także gospodarka (ok. 8,8 mld zł) i rolnictwo (ok. 7,2 mld zł). 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 przez konstrukcje zaliczane do *tax expenditures* jest prawdopodobnie znacznie większe, niż wynika to z opublikowanego przez Ministerstwo Finansów raportu. Ze względu na brak danych

¹⁶ Gospodarkę; rolnictwo; zatrudnienie; edukację, kulturę i sport; organizacje pożytku publicznego; kościoły; zdrowie; rodzinę i pomoc socjalną; transport i ochronę środowiska; inne.

¹⁷ L. Horacio, L. Morawski, M. Myck, *Alternatywne rozwiązania podatkowo-zasilkowe wspierające rodziny z dziećmi*, „Bank i Kredyt” 2009, nr 40 (4), s. 91-114.

¹⁸ R.M. Blank, *Can Equity and Efficiency Complement Each Other?*, NBER, Working Paper Series no. 8820/2002, s. 25-26.

uniemożliwiających 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.

Tabela 3. Wartość wybranych preferencji podatkowych w Polsce w 2009 r.

Wyszczególnienie	Wartość preferencji (w mln zł)	Udział w całkowitej wartości preferencji w danym podatku (w %)	Odsetek wpływów z danego tytułu (w %)	Odsetek PKB (w %)
PIT				
Ulga na dzieci	5 633	35,17	8,98	0,42
Łączne opodatkowanie małżonków	2 693	16,8	4,29	0,20
Dopłaty do rolnictwa	1 947	12,6	3,1	0,14
Zwolnienia z opodatkowania świadczeń rodzinnych itp.	1 478	9,23	2,36	0,11
Koszty uzyskania przychodu z praw autorskich lub z praw pokrewnych	628	3,92	1,00	0,05
CIT				
Straty z lat ubiegłych	1 232	16,17	4,00	0,09
SSE	1 172	15,38	3,81	0,09
Zwolnienia dochodów organizacji <i>non profit</i>	849	11,14	2,76	0,06
Dotacje z budżetu państwa	499	6,55	1,62	0,04
Zwolnienia spółek z udziałem kapitału zagranicznego	168	2,20	0,55	0,01
VAT				
Roboty budowlano-montażowe dot. budownictwa mieszkaniowego	8 886	25,98	8,93	0,66
Produkty lecznicze	3 556	10,41	3,58	0,26
Pieczyno, wyroby piekarskie i ciastkarskie	1 643	4,81	1,65	0,12
Wybrane produkty mleczarskie	1 545	4,52	1,55	0,11
Wybrane usługi gastronomiczne	1 383	4,04	1,39	0,10
AKCYZA				
Obniżenie stawki na paliwa z zawartością biokomponentów	1 048	62,01	1,94	0,08
Biokomponenty	183	10,83	0,34	0,01
Energia z odnawialnych źródeł	126	7,43	0,23	0,01
Zwolnienie produktów nieprzydatnych do dalszego przerobu i strat	110	6,51	0,20	0,01
Alkohol etylowy używany do celów medycznych	61	3,61	0,11	0,00

Źródło: *Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 20-21.

W opublikowanym przez Ministerstwo Finansów raporcie wartość wszystkich preferencji podatkowych określono na kwotę 69,9 mld zł, tj. 4,9% PKB, w tym w podatkach państwowych ich wartość wynosiła w 2009 r. 59,5 mld zł (tj. 4,4% PKB i 24,1% dochodów podatkowych ogółem). Nie oznacza to oczywiście, że dochody budżetu centralnego czy też budżetów lokalnych, gdyby zniesiono konstrukcje zaliczane do *tax expenditures*, wzrosłyby o takie właśnie kwoty. Metoda szacowania oparta na tzw. utraconym dochodzie nie uwzględnia, jak już wcześniej zaznaczono, potencjalnych zachowań podatników w przypadku zmian w katalogu wyodrębnionych przywilejów. Nie uwzględnia także ewentualnego wzrostu dochodu budżetu z tytułu np. opodatkowania bezpośrednich świadczeń (wydatków), które zastąpiłyby pośrednie wydatki realizowane poprzez podatki. Przyjmując dany stan jako *constans*, należy stwierdzić, że jest z góry obciążona pewnym błędem. Niemniej jednak skala wielkości zidentyfikowanych w polskich podatkach przywilejów podatkowych, w ujęciu zarówno ilościowym, jak i wartościowym, oznacza, że niezwłocznie powinny być rozpoczęte badania dotyczące ich efektywności. Dzięki temu będzie możliwe uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy wydatki dokonywane bezpośrednio z budżetu państwa, spełniające cele danej polityki, nie byłyby bardziej skuteczne niż wydatki realizowane poprzez stosowany w kraju specjalny system zwolnień, ulg i odliczeń podatkowych.

5. Podsumowanie

Podstawą prowadzenia skutecznej polityki fiskalnej jest niewątpliwie jej transparentność. Przejrzystości oznacza jawność w zakresie publikowania struktury dochodów i wydatków sektora publicznego, w tym także pozabudżetowych, np. wydatków realizowanych przez podatki. Przywileje podatkowe można rozpatrywać z punktu z punktu widzenia zarówno podatnika, jak i państwa. Z jednej strony, redukując podatek, pozwalają one na uzyskanie korzyści podatkowych wybranej grupie podatników. Jednak biorąc pod uwagę państwo, należy stwierdzić, że przywileje stanowią potencjalne straty dochodów budżetowych. Zastosowanie przywilejów podatkowych prowadzi do zmniejszenia wpływów z podatków i niższych dochodów z tego tytułu, a w związku z tym może przyczynić się do naruszenia równowagi budżetowej, a w niektórych przypadkach także do zwiększenia deficytu budżetowego. Dlatego też przywileje podatkowe powinny podlegać rygorystycznej kontroli, podobnie jak wydatki bezpośrednio. Jednym z pierwszych działań podejmowanych w tym zakresie jest coroczne publikowanie raportu na ten temat. W związku z tym raport opublikowany przez Ministerstwo Finansów ocenić wypada bardzo pozytywnie. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że raport monitorujący przywileje podatkowe nie powinien dotyczyć tylko oceny ich wartości, dodatkowo powinien zawierać także ocenę ich efektywności w porównaniu z ewentualnymi programami finansowanymi bezpośrednio z budżetu oraz ocenę ryzyka fiskalnego ich zastosowania. Bez tych badań pełna analiza funkcjonujących w systemie podatkowym przywilejów podatkowych, a przede wszystkim ocena ich wpływu na wysokość dochodów budżetowych, będzie w zasadzie niemożliwa.

Literatura

- Blank R.M., *Can Equity and Efficiency Complement Each Other?*, NBER, Working Paper Series No. 8820/2002.
- Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, IMF 2007, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>.
- Dziemianowicz R.I., *Tax Expenditures jako instrument polityki fiskalnej*, [w:] *Finanse publiczne*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 112, UE, Wrocław 2010.
- Horacio L., Morawski L., Myck M., *Alternatywne rozwiązania podatkowo-zasiłkowe wspierające rodziny z dziećmi*, „Bank i Kredyt” 2009, nr 40 (4).
- Kraan D.J., *Off-budget and tax expenditures*, “OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, nr 1.
- OECD Best Practices for Budget Transparency*, OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf.
- Polackova B.H. i in., *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004.
- Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010.

TAX PRIVILEGES AND THEIR INFLUENCE ON THE COUNTRY'S BUDGET REVENUE

Summary: Today's taxes, apart from the fiscal function, are also used to implement programmes of various natures: economic, social, and even explicitly political ones. Through taxes, the state can consciously influence shaping of the final structure of the revenues of its citizens and it can also control the business processes. However, it should be remembered that the tax preferences which constitute the transfer of public funds through the tax system (substitute of public expenditures) affect the bases of tax efficiency and reduce budget revenues. Therefore, in conditions of limited ability to raise public revenue, it is particularly important to monitor the tax expenditures. The aim of this article is to analyze the system of tax advantages existing in Poland and to show the budgetary implications arising from their use.