

Ryta Iwona Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

TAX EXPENDITURES **JAKO INSTRUMENT POLITYKI FISKALNEJ**

Streszczenie: W ostatnich latach wzrasta zainteresowanie wykorzystaniem w polityce fiskalnej *tax expenditures*, które pozwalają, podobnie jak bezpośrednie wydatki państwa, realizować określone cele publiczne. Ukryte w *tax expenditures* wydatki umożliwiają niewątpliwie pozorne zmniejszenie bezpośrednich wydatków publicznych, przyczyniają się jednak do zmniejszenia dochodów budżetowych (zarówno sektora centralnego, jak i lokalnego). Jednocześnie większość z nich jest z różnych względów nieefektywna. Dlatego też użycie w konstrukcjach podatkowych *tax expenditures* powinno, podobnie jak w przypadku bezpośrednich wydatków publicznych, łączyć się z dużą odpowiedzialnością polityczną. Artykuł jest próbą wyjaśnienia istoty *tax expenditures* oraz prezentuje potencjalne korzyści i straty wynikające z ich zastosowania.

Słowa kluczowe: *tax expenditures*, wydatki publiczne, polityka fiskalna

1. Wstęp

Zgodnie z definicją OECD *tax expenditures* są częścią konstrukcji podatku i dotyczą przede wszystkim wybranych grup podatników, którzy poprzez zastosowanie specjalnych rozwiązań uzyskują określone korzyści fiskalne. Jest to transfer środków publicznych odbywający się poprzez obniżenie zobowiązań podatkowych wynikających z podstawowej konstrukcji podatku. W tym przypadku państwo świadomie, przynajmniej w założeniu, rezygnuje z części swoich dochodów i wykorzystuje podatki do osiągnięcia wyznaczonych celów społeczno-ekonomicznych. *Tax expenditures* można zatem uznać za instrument polityki fiskalnej, pozwalający, podobnie jak bezpośrednie wydatki państwa, realizować określone cele publiczne. Ten sam efekt państwo może również osiągnąć, poszerzając bazę podatkową i przeznaczając dodatkowo uzyskane dochody na odpowiednie programy publiczne. W pewnym sensie *tax expenditures* można zatem uznać za substytut wydatków publicznych lub ukryte subwencje.

Z jednej więc strony *tax expenditures*, zastępując szereg bezpośrednich wydatków, umożliwiają pozorne ograniczenie wydatków publicznych, a więc i zmniejszenie zapotrzebowania na dochody podatkowe. Z drugiej jednak, w wyniku zastosowania w konstrukcji podatku specjalnych przywilejów grupowych, dochody budżetowe są zazwyczaj niższe.

Jednocześnie ze względu na specyficzny charakter wydatków, *tax expenditures* nie zawsze są tak samo efektywne i skuteczne, jak wydatki bezpośrednie. W związku z tym pojawia się pytanie: czy tańszym, ale także i efektywniejszym rozwiązaniem, nie byłoby zastąpienie *tax expenditures* odpowiednimi programami wydatków publicznych? Poszukiwanie odpowiedzi na tak postawione pytanie nabiera szczególnego znaczenia w warunkach kryzysu oraz występowania deficytu budżetowego.

Artykuł jest próbą wyjaśnienia istoty *tax expenditures* oraz pokazania potencjalnych korzyści i strat wynikających z ich zastosowania. Opracowanie przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy współczesnych systemów podatkowych. Tekst nie wyczerpuje wszystkich problemów związanych z użyciem *tax expenditures*, może jednak stać się przyczynkiem do dalszej dyskusji na ten temat.

2. Istota *tax expenditures*

Termin *tax expenditures* (TEs) nie ma odpowiednika w języku polskim i polskiej literaturze przedmiotu. Polskie tłumaczenia, takie jak: wydatki podatkowe, wydatki z tytułu podatków lub wydatki związane z poborem podatków, nie do końca odzwierciedlają jego istotę. Jednoznaczne zdefiniowanie pojęcia TEs, ze względu na zróżnicowanie zastosowanych w poszczególnych krajach rozwiązań podatkowych, jest trudne i budzi zazwyczaj wiele kontrowersji. Najczęściej za TEs uznaje się specyficzne subwencje podatkowe, które wprawdzie różnią się w sposób wyraźny od bezpośrednich wydatków budżetowych, ale są traktowane jako ich substytut.

Nazwy *tax expenditures* po raz pierwszy, na początku lat 70., użył Stanley S. Surrey¹, przygotowując listę preferencji i zwolnień w amerykańskim podatku dochodowym. Pojęcie *tax expenditures* nie zostało wybrane przypadkowo, zamiarem S.S. Surreya było podkreślenie podobieństwa niektórych ulg, zniżek i zwolnień podatkowych do bezpośrednich wydatków budżetu, realizujących określony cel polityczny. Zauważył on, że większość ulg podatkowych, które są stałym elementem konstrukcji podatkowych, ma charakter ogólny, zależy od sytuacji osobistej podatnika (np. liczby dzieci, dochodu, stanu zdrowia itp.) i nie ma żadnego określonego celu politycznego. Natomiast, zdaniem S. Surreya, natura TEs jest zupełnie inna, występują one tylko w określonych okolicznościach i mają zastosowanie tylko do wybranych osób, grup społeczno-zawodowych².

Podobnie zdefiniowali TEs J. Willis i P. Hardwick³, którzy stwierdzili, że są to zwolnienia albo ulgi, nie wchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku i zostały wprowadzone do systemu podatkowego z innego powodu. Nato-

¹ Szerzej: S.S. Surrey, *Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, Cambridge 1973.

² S.S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985, s. 3.

³ P. Collier, R. Luther, *The use of tax expenditures by the Thatcher*, „Financial Accountability & Management” 2003, vol. 19, s. 159–184.

miast zdaniem M. Wilkinsona⁴ *tax expenditures* mają, poprzez osiągnięcie korzyści podatkowych, zachęcać pewne grupy podatników do określonego działania. Zaakcentował on, iż główną przyczyną wprowadzenia odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania są zazwyczaj cele społeczne i gospodarcze. Zaś skutkiem ich zastosowania jest zawężenie podstawy opodatkowania i jednocześnie zwiększenie dochodów korzystających z nich podatników. Natomiast według definicji OECD⁵ TEs to odejście od ogólnie przyjętych zasad albo podstawowej struktury podatku, które pozwala na osiągnięcie korzyści podatkowych dla szczególnych typów działalności lub grup podatników, czyli odejście od tzw. normalności, przy czym kryterium normalności jest zazwyczaj system podatkowy danego kraju, co niezmiernie utrudnia porównania międzynarodowe⁶. Jednocześnie należy podkreślić, że w poszczególnych krajach ze względu na problemy z ustaleniem tzw. normalnej struktury podatku, która budzi w tej teorii najwięcej kontrowersji, definicje TEs są bardzo zróżnicowane i nie zawsze zgodne z przytoczoną wyżej, sformułowaną przez OECD.

Tabela 1. Rodzaje *tax expenditure*

Wyszczególnienie	Opis
Ulgi lub potrącenie od dochodu lub podatku (<i>allowances</i>)	Wydatki odliczone od dochodu podlegającemu opodatkowaniu, ulgi podatkowe zmniejszające podatek
Zwolnienia od podatku, wyłączenia (<i>exemptions</i>)	Zwolnienie określonych kategorii dóbr lub usług od podatku, wyłączenie z opodatkowania niektórych sektorów, rodzajów produkcji
Redukcja stopy podatkowej (<i>rate reliefs</i>)	Obniżenie stopy opodatkowania w stosunku do powszechnie obowiązującej, zmniejsza obciążenia podatkowe
Odroczenie płatności (<i>tax deferrals</i>)	Przesunięcie terminu płatności podatku
Kredyt podatkowy (<i>tax credit</i>)	Stosowany po wstępnych kalkulacjach należnego podatku, redukuje podatek o kwotę kredytu

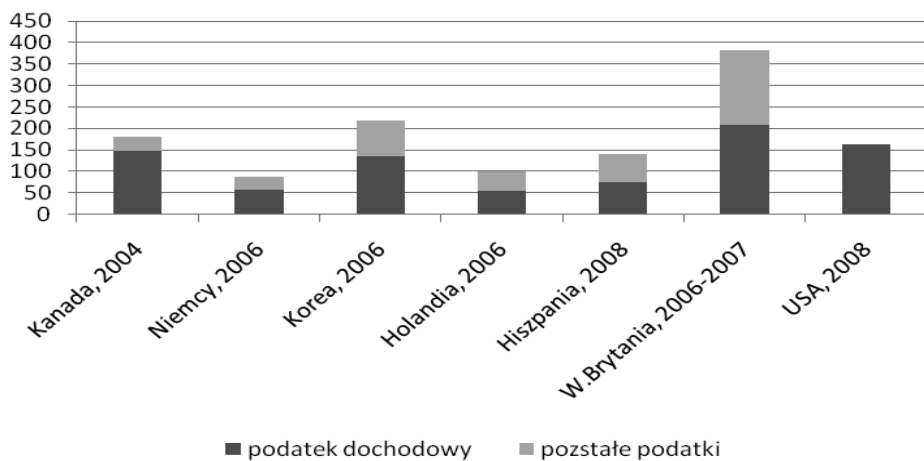
Źródło: opracowanie własne.

TEs mogą występować w różnych formach, zazwyczaj odnoszą się do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, takich jak: ulgi, zwolnienia, zniżki (tabela 1). Ich zastosowanie (zarówno w ujęciu ilościowym, jak i wartościowym) we współczesnych systemach podatkowych rośnie, dotyczy to zwłaszcza podatków dochodowych (rysunek 1 i 2).

⁴ M. Wilkinson, *Taxation*, MacMillan, London 1992, s. 95 i nast.

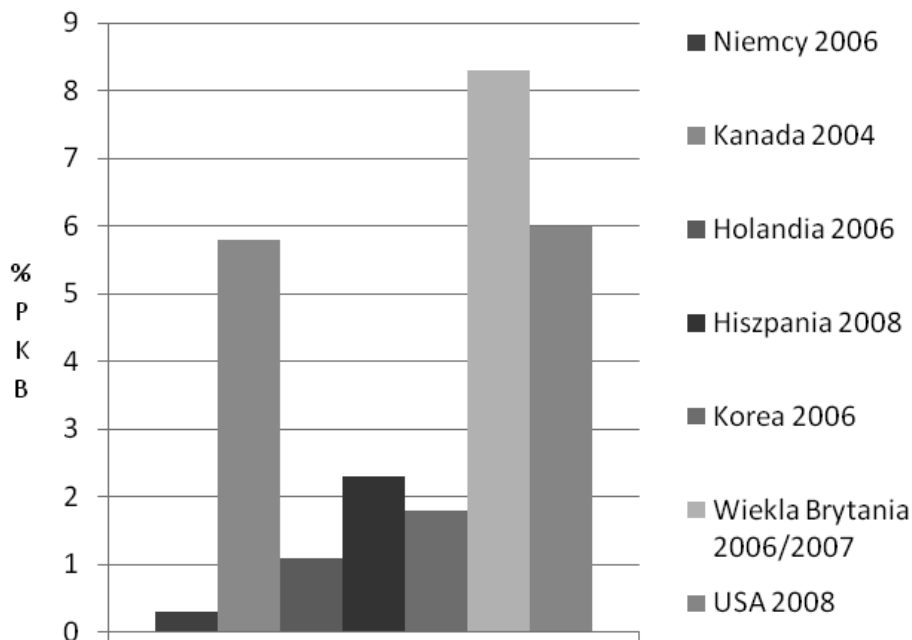
⁵ *Tax expenditures: A review of the issues and country practices*, OECD, Paris 1984.

⁶ Porównania międzynarodowe w zakresie TEs nie są sprawą prostą. Np. w kraju, w którym występuje podatek majątkowy, zwolnienie rolnictwa oznacza przywilej i wsparcie dochodu. Natomiast w kraju, w którym nie ma takiego podatku, nie można mówić o występowaniu TEs. Dlatego też należy być świadomym różnic występujących w poszczególnych systemach, niemniej jednak, jeżeli celem ma być np. ocena wsparcia rolnictwa poprzez system podatkowy, pomimo trudności takie porównania powinny być dokonywane.



Rys. 1. Liczba *tax expenditures* w wybranych krajach (szczebel centralny)

Źródło: opracowanie na podstawie: *Tax expenditures in OECD countries*, OECD 2010, s. 233.



Rys. 2. *Tax expenditures* w podatkach dochodowych (% PKB)

Źródło: opracowanie na podstawie: *Tax expenditures in OECD...*, dz. cyt., s. 234.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, można zatem stwierdzić, że za *tax expenditures* uznaje się zazwyczaj takie rozwiązania podatkowe, które są:

- odstępstwem od ogólnych zasad opodatkowania i stanowią swoisty wyjątek w ramach podstawowej konstrukcji podatku,
- alternatywą dla ewentualnego programu wydatków budżetowych, który mógłby osiągnąć taki sam cel.

3. Metody pomiaru *tax expenditures*

Nie ma jednolitej metodologii pozwalającej oszacować TEs, jak dotychczas nie opracowano metody pozwalającej na ich jednoznaczną wycenę, umożliwiającą porównania międzynarodowe. W praktyce najczęściej stosuje się pomiar TEs oparty na⁷:

- metodzie kasowej (ocena *ex-post*)

lub

- metodzie memoriałowej (ocena *ex-ante*).

W zależności od szczegółowej konstrukcji raportu narodowego na temat TEs, który jest zazwyczaj częścią budżetu, szacowany jest:

- 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. Szacunek w tym przypadku nie pokazuje potencjalnych zachowań podatników, ale rzeczywisty efekt wprowadzonych szczególnych rozwiązań podatkowych (np. kosztem zastosowania kredytu podatkowego będzie np. wysokość wykorzystanych kredytów).

Natomiast oszacowanie wzrostu dochodu skarbowego następuje zazwyczaj metodą *ex-ante*. Jego celem jest obliczenie, o ile wzrosłyby dochody budżetu państwa, gdyby zrezygnowano ze specjalnych reguł podatkowych. W tym przypadku szacuje się raczej potencjalne niż rzeczywiste zachowania podatników, co niestety nie jest zadaniem łatwym. Oszacowanie ekwiwalentnych kosztów wydatków wymaga zaś obliczenia kosztów wydatków, które przynosiłyby podatnikom podobne korzyści, podobne jak zastosowane rozwiązania podatkowe. Każde z przedstawionych powyżej rozwiązań może dawać odmienne rezultaty, co w przypadku zastosowania innych metod w różnych krajach, w zasadzie utrudnia lub czasami nawet uniemożliwia porównania międzynarodowe. Ze względu na brak jednolitego systemu wyceny TEs, różni autorzy odmiennie oceniają skalę opisywanego zjawiska. Należy również zauważyć, że oszacowanie TEs na podstawie wartości utraconych dochodów nie

⁷ B.H. Polackova, *Tax expenditures: Shedding light on government spending through the tax system. Lessons from developed and transition economies*, The World Bank, Washington 2004, s. 7.

uwzględnia potencjalnego zachowania podatników po zlikwidowaniu specjalnych ulg, dlatego też ostatecznie dochody podatkowe mogą różnić się od szacunku.

Użycie TEs w systemie podatkowym jest aktualnie przedmiotem wielu sporów. Zwolennicy ich stosowania twierdzą, że jest to działanie bardziej skutecznie niż bezpośrednich wydatków, ponieważ wymuszając określone zachowania podatników, TEs skuteczniej wspomagają wyznaczone przez państwo cele. Przeciwnicy kontrargumentują, że efekty zastosowania TEs są zbyt małe, aby mogły usprawiedliwić wprowadzenie do systemu podatkowego specjalnych zwolnień lub wyłączeń podatkowych. Twierdzą ponadto, że ich oddziaływanie wprawdzie zwiększa dochód pozostający do dyspozycji podatnika, ale prawdopodobnie także zwiększa jego elastyczność, a tym samym zbędny ciężar opodatkowania (*excess burden of taxation*)⁸, co w konsekwencji prowadzi do zmniejszenia efektywności ekonomicznej opodatkowania. Należy jednak podkreślić, że bez opracowania szczegółowej metodologii ich szacowania, rozstrzygnięcie tego sporu w zasadzie nie będzie możliwe.

Jednocześnie, zdaniem M. Wilkinsona⁹, fakt, iż TEs nie są zazwyczaj zintegrowane z budżetem, może prowadzić do dublowania celów polityki ekonomicznej lub społecznej i zwiększenia kosztów publicznych. Np. wydatki związane z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych społeczeństwa mogą mieć charakter odliczenia od podstawy opodatkowania, ulgi w podatku dochodowym, zwolnienia niektórych grup podatników z podatku od zysków kapitałowych przy sprzedaży i zamianie domu. Aby oszacować wysokość wsparcia, należałoby wziąć pod uwagę wszystkie te formy, co nie jest zadaniem prostym. Jeszcze trudniej, bez opracowania odpowiedniej metodologii, byłoby ocenić efektywność zastosowania poszczególnych konstrukcji.

4. Efekty fiskalne zastosowania *tax expenditures*

TEs można rozpatrywać zarówno z punktu z punktu widzenia podatnika, jak i państwa. Poprzez redukcję podatku pozwalają one na uzyskanie korzyści podatkowych stosunkowo wąskiej grupie podatników. Jednak biorąc pod uwagę państwo, którego głównym dochodem są podatki, TEs stanowią potencjalne straty dochodów budżetowych. Ich zadaniem jest zazwyczaj wsparcie określonych działań podatników, co jednak zmniejsza fundusze dostępne dla innych programów rządowych. Efekt finansowy jest taki sam, jakby rząd dokonywał bezpośredniego wydatku. Jednak skutkiem TEs jest zazwyczaj zawężenie bazy podatkowej i często podwyższenie stawek podatkowych, co pozwala pokryć utracone dochody budżetu, lub ewentualnie zwiększenie deficytu budżetowego. Należy jednocześnie zauważyć, że TEs, które są postrzegane jako mniej biurokratyczna alternatywa dla wydatków, w rzeczywistości komplikują system podatkowy, czyniąc pobór podatków coraz droższym.

⁸ E. Saez, *The optimal treatment of tax expenditures*, „Journal of Public Economics” 2004, no. 88, s. 2657–2684.

⁹ M. Wilkinson, *Taxation...*, dz. cyt., s. 95 i nast.

Pomiędzy TEs a bezpośrednimi wydatkami publicznymi są jednak pewne różnice. TEs są ustanawiane na podstawie obowiązującego prawa, zazwyczaj na okres dłuższy niż rok i rzadko podlegają kontroli. Natomiast kwoty i kierunek wydatków publicznych są ściśle kontrolowane przez parlament, w ramach procedury budżetowej, i są, w przeciwieństwie do TEs, transparentne. W niektórych przypadkach zastosowanie w systemie podatkowym TEs może być bardziej kosztowne niż bezpośrednie wsparcie poprzez wydatki budżetowe realizujące określony program rządowy, dlatego każdy przypadek ich zastosowania powinien być przedmiotem oceny z punktu widzenia korzyści ekonomicznych. Tym bardziej że obraz zaciemniają nigdzie nie ujawniane koszty administracyjne związane z obsługą TEs, które przyczyniają się do zwiększenia kosztów procesu fiskalnego, a więc także zmniejszenia wydajności podatków.

Tabela 2. Tax expenditures w wybranych krajach (jako % PKB)

Wyszczególnienie	Australia		Kanada		Holandia		USA	
	2003	2000– –2003 średnia	2003	2000– –2003 średnia	2002	1999– –2002 średnia	2003	2000– –2003 średnia
Dochód podatkowy	23,1	23,3	15,3	15,8	45,9	46,9	16,5	18,8
Tax expenditures	3,8	4,1	6,6	8,0	2,0	2,0	7,0	6,8
Bezpośrednie wydatki	22,4	22,9	14,8	14,8	47,5	46,6	19,9	19,1
Całkowite wydatki publiczne	26,2	27,0	21,4	22,8	49,5	48,6	26,9	25,9
Udział tax expenditures w całkowitych wydatkach (%)	14,5	15,2	30,8	35,1	4,0	4,1	26,0	26,3

Źródło: opracowanie na podstawie: Z. Li Swift, *Managing the effects of tax expenditures on national budgets*, Policy World Bank Research Working Paper no. WPS 3927/2006, s. 8.

Badając publikowane przez poszczególne kraje raporty, można stwierdzić, że udział TEs w PKB w poszczególnych jurysdykcjach jest zróżnicowany. W latach 2000–2003 średni udział TEs w PKB np. w Australii wynosił 4,1%, w Kanadzie – 8%, w USA – 6,8%. W Polsce nie przygotowuje się raportu z szacunkiem TEs, niemniej jednak Z. Li Swift twierdzi, że TEs w naszym kraju stanowią ok. kilku procent PKB¹⁰.

Analiza TEs nie może jednak ograniczać się tylko do oszacowania ich wielkości w stosunku do PKB. Jak już wcześniej wspomniano, poprzez wprowadzenie do systemu podatkowego TEs rządy poszczególnych krajów realizują wiele progra-

¹⁰ Według niego w Polsce w latach 1993–2000 liczba wprowadzonych tylko do PIT TEs wyniosła ok. 200. Jednocześnie oficjalne informacje Ministerstwa Finansów kwalifikowały jako TEs ok. 18 przywilejów podatkowych, ich wartość według szacunków MF stanowiła ok. 1% PKB. Z. Li Swift, *Managing the effects of tax expenditures...*, dz. cyt., s. 7.

mów społeczno-gospodarczych, dlatego też istotne jest także zbadanie ich udziału w całkowitych wydatkach publicznych (bezpośrednich i pośrednich z TEs łącznie). W badanych krajach w latach 2000–2003 udział TEs w całkowitych wydatkach budżetowych wahał się od ok. 4% w Holandii do ok. 35% w Kanadzie (tabela 2). Można założyć, że przyczyną tak dużego zróżnicowania było przyjęcie różnych definicji i metodologii szacowania TEs, niemniej jednak przytoczone powyżej dane pozwalają pokazać skalę problemu.

Z. Li Swift podkreśla, że wielkość TEs, podobnie jak bezpośrednich wydatków publicznych, ma tendencje do stałego wzrostu, dodatkowo w wielu krajach tempo wzrostu TEs jest szybsze niż wydatków bezpośrednich. Np. w USA w latach 1994–2004 TEs w ujęciu wartościowym wzrosły o ok. 113%, natomiast bezpośrednie wydatki publiczne odpowiednio o ok. 62%¹¹. Wzrost wielkości TEs prowadzi zazwyczaj do zmniejszenia wpływów z podatków i niższych dochodów budżetowych, a w związku z tym może spowodować naruszenie równowagi budżetowej, a w niektórych przypadkach także do zwiększenia deficytu budżetowego. Ich ograniczenie działa zazwyczaj odwrotnie.

Jednocześnie TEs, przyczyniając się do zmniejszenia podstawy opodatkowania, mogą wpływać na nieefektywną alokację zasobów. Podatnicy, dążąc do zmniejszenia swoich obciążeń fiskalnych, jeżeli tylko mają taką możliwość, korzystają z przywilejów podatkowych bez względu na ich efektywność czy też skuteczność. Przywileje podatkowe mogą więc zniekształcać zachowanie poszczególnych jednostek. Np. ulga związana z możliwością odliczenia odsetek od kredytu hipotecznego może zachęcać do zakupu większego domu niż wynikałoby to z potrzeb bytowych rodziny, bezpośrednie odpisy poniesionych wydatków inwestycyjnych – do nieprzemysłanych inwestycji. TEs mogą także zniechęcać podatników do podejmowania działań, które miałyby skutkować wzrostem opodatkowania, a w konsekwencji także wzrostem dochodów z podatków. Z drugiej jednak strony, TEs zmniejszając wielkość bezpośrednich wydatków publicznych, przy ograniczonych dochodach podatkowych, prawdopodobnie zmniejszają również bezpośrednie wydatki rządu na programy strukturalne, a więc także deficyt budżetowy.

Z powyższych rozważań wynika, że zarówno oszacowanie, jak i ocena TEs pod względem efektywności, jest niezbędnym elementem procesu konsolidacji finansów publicznych. Tym bardziej, że pozostawienie starych, ale także wprowadzenie nowych konstrukcji podatkowych zaliczanych do TEs jest często dla polityków rozwiązaniem prostszym niż zaprojektowanie odpowiednich programów publicznych, finansowanych bezpośrednio z budżetu i podlegających kontroli parlamentu. Utrzymanie w systemie podatkowym TEs przynosi bowiem wiele korzyści politycznych, zwłaszcza gdy są one kierowane do wybranych grup podatników, potencjalnych wyborców. Nasuwa się zatem pytanie: jakie procedury kontroli budżetu powinno się wprowadzić, aby TEs były traktowane na równi z wydatkami publicznymi?

¹¹ Szerzej: tamże, s. 7–9.

Należy wyraźnie podkreślić, że ze względu na charakter, TEs należy niewątpliwie traktować jako substytut wydatków publicznych, a związku z tym muszą one, podobnie jak bezpośrednie wydatki, podlegać ścisłej kontroli. Pewnym rozwiązaniem umożliwiającym kontrolę TEs mogłoby być uwzględnienie wielkości TEs, łącznie z bezpośrednimi wydatkami publicznymi, przy formułowaniu fiskalnej reguły wydatkowej, ograniczającej procykliczne poluzowanie polityki budżetowej. Wprawdzie zbudowanie odpowiedniej reguły wydatkowej nie jest sprawą prostą i wymaga wielu badań¹², niemniej jednak limit wydatków w konstrukcji tej reguły powinien uwzględniać także TEs. W związku z tym konieczne jest przede wszystkim:

- 1) zdefiniowanie TEs i ich wyodrębnienie spośród innych konstrukcji podatkowych, z uwzględnieniem specyfiki danego kraju;
- 2) oszacowanie wielkości TEs;
- 3) wyraźne zdefiniowanie łącznych wydatków budżetowych, które mają być objęte regułą z uwzględnieniem także TEs.

Powyższe działania powinny dotyczyć także Polski. W opublikowanym na początku 2010 r. „Planie Rozwoju i Konsolidacji Finansów 2010–2011” uznano, że warunkiem osiągnięcia trwałej stabilności finansów publicznych, poprzez obniżenie, a następnie stabilizację deficytu budżetowego, ma być wprowadzenie reguł wydatkowych (doraźnej i docelowej) wraz z przedstawieniem mechanizmów monitorowania i egzekwowania ich wypełniania. Przyjęto, że „w przypadku reguły wydatkowej służącej obniżeniu deficytu strukturalnego, konieczne będzie bardzo silne ograniczenie wzrostu wydatków o charakterze uznaniowym, a więc niewynikających z istniejących ustaw regulujących wydatki publiczne, oraz silne ograniczenie powstawania nowych takich ustaw”¹³. Takie sformułowanie wskazuje na to, że przy konstrukcji tej reguły zostaną prawdopodobnie uwzględnione także „wydatki” wynikające z ustaw podatkowych. W ramach działań stabilizacyjnych i prac związanych z konsolidacją finansów publicznych warto więc uporządkować metody szacowania TEs oraz wprowadzić obowiązek ujawniania tych wielkości, np. w formie zintegrowanego z ustawą budżetową dokumentu, co znacznie ułatwi ich kontrolę.

5. Podsumowanie

Użycie w konstrukcjach podatkowych TEs, podobnie jak w przypadku bezpośrednich wydatków publicznych, powinno łączyć się z dużą odpowiedzialnością polityczną. Wprawdzie kontrola TEs ze względu na brak jednolitej metodologii szacowania, a nawet jednolitej definicji, nie jest prosta, nie oznacza to jednak, że działania dotyczące tych kwestii nie powinny być podejmowane także i w Polsce. Wydaje się,

¹² Szerzej na temat reguł fiskalnych: K. Marchewka-Bartkowiak, *Reguły fiskalne*, „Analizy BAS” 2010, nr 7.

¹³ *Plan Rozwoju i Konsolidacji Finansów 2010–2011*, KPRM, Warszawa 2010, http://www.kprm.gov.pl/files/news/download/PRIKF_internet.pdf (dostęp: 10.04.2010).

że oszacowanie i ujawnienie informacji dotyczących wielkości TEs jest niezwykle istotne, pozwala bowiem uzmysłwić społeczeństwu, jakie są koszty odstępstw od ogólnych zasad opodatkowania (tzw. podstawowej struktury podatku), a parlamentowi umożliwi przynajmniej częściową ich kontrolę. Wprowadzenie obowiązku wykazywania TEs, które można uznać za swoisty substytut wydatków państwa, w ustawie budżetowej lub dodatkowym raporcie, powinno zatem przyczynić się do podejmowania efektywnych decyzji publicznych. Pozwoli to też na pewną przejrzystość polityki fiskalnej, jasny podział pomiędzy polityką wydatkową państwa a polityką dochodową.

Literatura

1. Collier P., Luther R., *The use of tax expenditures by the Thatcher*, „Financial Accountability & Management” 2003, vol. 19.
2. Li Swift Z., *Managing the effects of tax expenditures on national budgets*, Policy World Bank Research Working Paper no. WPS 3927/2006.
3. Marchewka-Bartkowiak K., *Reguły fiskalne*, „Analizy BAS” 2010, nr 7.
4. *Plan Rozwoju i Konsolidacji Finansów 2010–2011*, KPRM, Warszawa 2010, http://www.kprm.gov.pl/files/news/download/PRiKF_internet.pdf.
5. Polackova B.H., *Tax expenditures: Shedding light on government spending through the tax system. Lessons from developed and transition economies*, The World Bank, Washington 2004.
6. Saez E., *The optimal treatment of tax expenditures*, „Journal of Public Economics” 2004, no. 88.
7. Surrey S.S., McDaniel P.R., *Tax expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
8. Surrey S.S., *Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, Cambridge 1973.
9. *Tax expenditures in OECD countries*, OECD, Paris 2010.
10. *Tax expenditures: A review of the issues and country practices*, OECD, Paris 1984.
11. Wilkinson M., *Taxation*, MacMillan, London 1992.

TAX EXPENDITURES AS AN INSTRUMENT OF FISCAL POLICY

Summary: In the recent years the interest in utilizing *tax expenditures* in fiscal policy, which allow implementing specific public goals, similar to direct state expenditures, has been increasing. The expenditures hidden in *tax expenditures* undoubtedly seemingly allow decreasing direct public expenses, however, they contribute to decreasing budget incomes (both centrally and locally). At the same time, the majority of those, for numerous reasons, are ineffective. This is why the use of *tax expenditures* in tax structures should be combined, just like in the case of direct public expenditures, with an extensive political liability. The article is an attempt to explain the essence of *tax expenditures* and it presents the potential benefits and disadvantages stemming from their application.