

## Koncepcja *tax expenditures* w systemie podatkowym

### Wstęp

Systemy podatkowe pełnią istotną rolę w systemach finansów publicznych poszczególnych państw. Przez podatki pozyskiwane są dochody budżetowe, które służą finansowaniu programów realizowanych przez budżet centralny i budżety lokalne. Fakt gromadzenia oraz dysponowania środkami pieniężnymi pochodzącymi od podatników, powinien w szczególny sposób determinować tworzenie efektywnych procedur ich pozyskiwania i wydatkowania. Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, iż mimo tego, że system podatkowy kojarzony jest z dochodową stroną budżetu, to w jego konstrukcji można spotkać pewne elementy noszące znamiona wydatków. Istnienie takich rozwiązań sprawia, iż holistyczna analiza systemu podatkowego, czy też całego systemu finansów publicznych – w zakresie efektywności funkcjonowania, bez ich zidentyfikowania i oszacowania, może prowadzić do mylnych ocen i wniosków.

W powszechnej opinii, państwo realizuje aktywne funkcje wobec społeczeństwa i przedsiębiorstw, przez stronę wydatkową budżetu. Nie jest to jedyny instrument oddziaływania na gospodarkę. Podatki, czy też szerszy system podatkowy, także pełnią określone funkcje, tj. stymulacyjną, alokacyjną czy też stabilizacyjną. Najczęściej przejawia się to, w stosowaniu rozwiązań, mających na celu obniżenie finalnego obciążenia (rzadziej skutkujących podwyższeniem płaconych podatków). Konstrukcje te można zatem, w pewnym sensie, rozpatrywać w aspekcie wydatków ponoszonych w ramach systemu podatkowego, choć w praktyce skutkują one obniżeniem dochodów publicznych. Dzięki nim, przez zmniejszenie ciężarów podatkowych, dokonuje się ukryte subwencjonowanie konkretnych (przeważnie zamierzonych i zidentyfikowanych) przejawów działalności lub grup podatników. Nieuchronnie prowadzi to do wzrostu „wydatków” publicznych, które pozostają poza bezpośrednią kontrolą, tj. procedurą określoną w przepisach prawa finansowego, dotyczącego bezpośrednich wydatków budżetowych, a także zwiększania obciążeń tych podatników, którzy nie są objęci tymi preferencjami. Jak twierdził Say „uprzywilejowanie jednostki, jest prawie zawsze niesprawiedliwością wobec ogółu”.

---

\* Autor jest pracownikiem Zakładu Przedsiębiorczości na Wydziale Ekonomii i Zarządzania Uniwersytetu w Białymstoku, e-mail: awyszkowski@op.pl. Artykuł wpłynął do redakcji w lipcu 2010 r.

Celem artykułu jest przybliżenie jednej z koncepcji, funkcjonującej w teorii opodatkowania, w aspekcie szacowania kosztów systemu podatkowego (lub szacowania potencjalnych wydatków realizowanych przez system podatkowy), tj. zagadnienia *tax expenditures*<sup>1</sup>. Dokładna analiza poszczególnych podatków tworzących łącznie system podatkowy i zidentyfikowanie pozycji zaliczanych do *tax expenditures*, jest niezbędnym krokiem do oceny efektywności procesu wspierania przez budżet określonych rodzajów działalności lub też grup podmiotów. Budżet *tax expenditures*, czyli enumeratywnie wymienione i oszacowane poszczególne jego pozycje wraz z właściwym budżetem państwa (lub też budżetami regionalnymi) mają ukazać rzeczywisty rozmiar aktywności państwa w sferze gospodarki i społeczeństwa.

W Polsce dotychczas nie były prowadzone analizy w zakresie występowania *tax expenditures* ani przez jednostki naukowe, ani przez Ministerstwo Finansów<sup>2</sup>. Ze względu na rolę tej koncepcji w kształtowaniu przejrzystości finansów publicznych oraz identyfikacji właściwych beneficjentów budżetu państwa, konieczne wydaje się jej zaimplementowanie na grunt polskich finansów publicznych. Jest to zasadne, tym bardziej że od dłuższego czasu toczy się dyskusja na temat konsolidacji sektora finansów publicznych i wzrostu efektywności jego funkcjonowania. Dodatkowym argumentem przemawiającym za podjęciem prac w tym zakresie jest rosnąca popularność tego rozwiązania w badaniu efektywności aktywnych działań rządu realizowanych w ramach systemu podatkowego. Znajduje to odzwierciedlenie w sporządzaniu budżetów *tax expenditures* w licznych krajach OECD, które są pomocne zarówno w procedurze uchwalania budżetu, jak i szacowania rozmiarów wydatków dokonywanych przez poszczególne rządy.

### Zarys historyczny koncepcji *tax expenditures*

Historia rozwoju i funkcjonowania *tax expenditures* jest stosunkowo krótka. Pierwsze próby ewidencjonowania tak zdefiniowanych preferencji budżetowych miały miejsce w USA i Niemczech pod koniec lat 60. ubiegłego wieku oraz pod koniec lat 70. w Austrii, Kanadzie, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii. Pierwszy budżet *tax expenditures* został opublikowany w 1968 roku w USA przez Departament Skarbu [Surrey, McDaniel, 1985] i dotyczył roku podatkowego 1967. Następnie aktem z 1974 r. uchwalono regulę, zgodnie z którą stał się

<sup>1</sup> Należy podkreślić, iż system podatkowy nie jest jedyną częścią systemu finansów publicznych, dla której są identyfikowane i szacowane pozycje *tax expenditures*. Badania nad tymi pozycjami są także prowadzone, m.in. dla *social security contributes* – czyli dla przepisów regulujących obowiązkowe ubezpieczenia społeczne – [Polackova, Valenduc, Swift, 2001].

<sup>2</sup> Co prawda, polskie Ministerstwo Finansów nie sporządza raportów, czy też budżetów *tax expenditures*, ale pewnym załącznikiem analizy w tym zakresie ze strony administracji publicznej, może być przygotowany przez Najwyższą Izbę Kontroli raport, pt. *Informacja o wynikach kontroli tworzenia prawa podatkowego w zakresie ulg i zwolnień podatkowych*, [NIK, 2007]. Ponadto w literaturze zagranicznej można się spotkać z próbami szacowania tego typu kosztów funkcjonowania systemu podatkowego dla Polski – [Polackova, Valenduc, Swift, 2001].

on integralną częścią procedury uchwalania budżetu<sup>3</sup>. Od 1975 roku każdy budżet zawierał analizę zatytułowaną „Tax Expenditures” [Surrey, McDaniel, 1985]. Rozwiązanie to stało się na tyle popularne w latach 70. i 80., iż obecnie w niektórych krajach władze są zobligowane (m.in. Francja, Niemcy, Kanada, Wielka Brytania) do sporządzania kwotowych zestawień tego typu subwencji (por. tablica 1) [*Tax Expenditures*, 1996]. W latach 1976-1977 dwie główne międzynarodowe instytucje fiskalne, tj. International Fiscal Association i International Institute of Public Finance, obrały *tax expenditures*, za główny temat swych corocznych spotkań [Surrey, McDaniel, 1985].

Tablica 1

Charakterystyka budżetów *tax expenditures* w wybranych krajach

Kraj	Funkcja i zastosowanie	Prawny wymóg	Relacja z budżetem	Częstotliwość sporządzania
Australia	Ułatwienie w szacowaniu <i>tax expenditures</i> obok bezpośrednich wydatków budżetowych, wspierający proces konstruowania systemu podatkowego i informowanie opinii publicznej	Obowiązek ustawowy	Oddzielny dokument rządowy	
Austria	Składnik reformy podatkowej oraz wspomagający procedurę uchwalania budżetu	Obowiązek ustawowy	Część raportu o subwencjach jako załącznik do budżetu	Rocznie
Belgia	Szacowanie wpływu różnych konstrukcji podatkowych na dochody podatkowe	Obowiązek ustawowy	Załącznik do budżetu	Rocznie
Kanada	Źródło informacji dla parlamentu i społeczeństwa o szacowanych kosztach poszczególnych konstrukcji podatkowych	Brak obowiązku ustawowego	Nie stanowi bezpośrednio załącznika do budżetu, ale jest źródłem dodatkowych informacji	Rocznie
Francja	Wspomaga proces uchwalania budżetu	Obowiązek ustawowy	Załącznik do budżetu	Rocznie
Niemcy	Redukuje subwencje i wydatki budżetowe	Obowiązek ustawowy	Załącznik do budżetu określany jako raport subsydiów	Co dwa lata

<sup>3</sup> Jak ważny był do dokument może świadczyć fakt, iż jednym z najważniejszych celów reformy systemu podatkowego w USA przyjętym przez komisje budżetowe Białego Domu i Senatu w 1976 r., była redukcja subsydiowania przez zastosowanie *tax expenditures* – Tax Reform Act z 1976 r.

cd. tablicy 1

Kraj	Funkcja i zastosowanie	Prawny wymóg	Relacja z budżetem	Częstotliwość sporządzania
Włochy	Analiza efektów <i>tax expenditures</i> w stosunku do sektorów, geograficznych regionów	Ustawowo zalecany	Niezależny dokument (nie stanowi załącznika do budżetu) bez powiązania z procedurą uchwalania budżetu	Sporadycznie
Holandia	Dostarcza parlamentowi wiedzy nt. potencjalnych kosztów budżetowych <i>tax expenditures</i>	Brak obowiązku ustawowego	Załącznik do założeń budżetu (nie jest wkomponowany w procedurę uchwalania budżetu, ale stanowi źródło informacji dla parlamentu)	Rocznie
Wielka Brytania	Instrument pomocny w debacie nad rocznym budżetem	Brak obowiązku ustawowego, ale rekomendowany przez Expenditure Committee	Zestawienie statystyczne stanowiące suplement dokumentu określającego założenia – intencje rządu dotyczące budżetu (Autumm Statement) i niepowiązane z procedurą uchwalania budżetu	Rocznie
Stany Zjednoczone	Kształtowanie reformy podatkowej i redukowanie deficytu	Obowiązek ustawowy	Załącznik do rocznego zestawienia budżetowego, ale niezintegrowany z procedurą uchwalania budżetu	Rocznie

Źródło: H. Polackova Brix, Ch.M.A. Valenduc, Z.L. Swift, *Tax Expenditures...*, op. cit., s 10-11.

Za autora koncepcji *tax expenditures* uważany jest Surrey, profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda, który objął stanowisko asystenta sekretarza Skarbu w administracji za prezydentury Kennedy'ego. Według jego opinii, tak zdefiniowane konstrukcje prawa podatkowego (samą definicję sformułowano w okresie późniejszym) mają takie same ekonomiczne skutki, jak bezpośrednie wydatki budżetowe, jednak nie są tak samo identyfikowane i badane [*Policy bulletin*, 2001]. Jak zauważył Burman, głównym celem Surrey'a było zwrócenie uwagi na te pozycje w nadziei, że zapoczątkują one reformę systemu podatkowego w kierunku przekierowania go na realizowanie jego głównej funkcji, tj. funkcji fiskalnej [Burman, 2003].

Obecnie budżety *tax expenditures* sporządzane są w wielu krajach, jednak zarówno ich ujęcie, częstotliwość, przyczyny opracowania, jak i funkcje znacznie się od siebie różnią. Charakterystyka budżetów *tax expenditures* w wybranych krajach OECD została zaprezentowana w tablicy 1.

## Definicja *tax expenditures*

Jak już zauważono, system podatkowy jest nie tylko narzędziem pozyskiwania dochodów budżetowych, ale również ich wydatkowania. Pojęcie „wydatkowania” nie jest może najtrafniejszym do opisanía istoty pojęcia *tax expenditures*, jednak oddaje w pełni jego znaczenie dla budżetu. Skutkiem zastosowania tego rodzaju konstrukcji jest uszczuplenie dochodów publicznych. Pojęcie to nie ma odpowiednika w literaturze polskiej. Stąd na etapie definiowania tego terminu można napotkać pewne problemy. Wynikają one przede wszystkim z faktu, iż:

- bezpośrednie tłumaczenie „wydatki z tytułu podatków; wydatki podatkowe” [Ratajczak, 2000], nie do końca oddaje istotę tej grupy instrumentów. W ocenie autora, niezasadne jest również przyjmowanie określenia „wydatki związane z poborem podatków” [Kozierkiewicz, 2006], które raczej związane jest z kosztami funkcjonowania administracji skarbowej<sup>4</sup>,
- w literaturze funkcjonuje jedynie ogólna definicja tego pojęcia, natomiast w poszczególnych krajach stosowane są odmienne i rozbudowane modele, co w zasadzie uniemożliwia dokonywanie międzynarodowych porównań wielkości, tak funkcjonującego sposobu subwencjonowania.

Posiłkując się podręcznikową definicją można stwierdzić, iż pod pojęciem *tax expenditures* kryją się fiskalne przywileje, które są przyznawane określonym grupom podatników lub określonym sferom działalności, prowadzące do redukcji obciążeń podatkowych. Ponadto James i Nobes stwierdzają, iż przywileje te nie wynikają z bezpośrednich płatności z budżetu na rzecz beneficjentów, tak zdefiniowanej pomocy, lecz wynikają z pośredniego – fiskalnego ich wspierania przez obniżenie bądź całkowite zwolnienie z obowiązku podatkowego [James, Nobes, 1987].

Uważany za pioniera w badaniu i identyfikowaniu tego elementu systemu podatkowego, Surrey, pod tym pojęciem rozumie przede wszystkim istniejące w funkcjonującym systemie bodźce podatkowe lub ulgi, które zawarte są w pozyskiwanych dochodach podatkowych (jako ich utracona część) [Saxton, 1999]. W pozycji książkowej z tego zakresu, pt. *Tax Expenditures*, autorzy używają sformułowania *spending programs* dla zdefiniowania *tax expenditures*, wskazując w ten sposób na wyraźny wydatkowy aspekt tych konstrukcji [Surrey, McDaniel, 1985].

Najogólniej pojęcie to powinno się definiować nie przez pryzmat stosowanych konstrukcji, lecz przez pryzmat pewnego sposobu realizowania aktywnej polityki fiskalnej (czy też podatkowej). W tym zakresie najwłaściwszym sposobem definiowania *tax expenditures* będzie stwierdzenie, iż są to konstrukcje, których stosowanie powoduje odejście od ogólnie funkcjonujących zasad (prze-

<sup>4</sup> Chcąc jednak dokonać tłumaczenia pojęcia *tax expenditures* na język polski, wydaje się, że najwłaściwszymi terminami powinny być: *przywileje fiskalne* lub *wydatki podatkowe*. Należy jednak podkreślić, iż oba te terminy, wg autora, nie wyczerpują zakresu przedmiotowego opisywanego pojęcia, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania.

pisów) – tzw. normatywnej konstrukcji podatku, po to by wspierać wybrane działalności, aktywności, czy też określone kategorie podatników [Burman, 2003]. Wsparcie to jednak nie przyjmuje charakteru bezpośrednich płatności z budżetu, lecz zmniejszenia należnych obciążeń podatkowych.

W raporcie OECD – *Tax Expenditures In OECD Countries*, autorzy posługują się określeniem omawianej koncepcji jako regulacji lub praktyk prawa podatkowego, które redukują lub odraczają w czasie dochody podatkowe dla stosunkowo wąskiej części podatników, w stosunku do podstawowych regulacji [Tax Expenditures, 2010]. Jak dalej zauważają, *tax expenditures* dla rządu są po prostu utratą dochodów, a dla podatników – ograniczeniem wielkości obowiązku podatkowego.

Dla lepszego zrozumienia istoty analizowanej konstrukcji można także przytoczyć definicję ujętą w przepisach prawnych USA. Zgodnie z Kongresowym Aktem Budżetu z 1974 r. są to utracone dochody podatkowe funkcjonujące na podstawie przepisów prawa podatkowego, które wynikają ze specjalnych wyłączeń, zwolnień, ulg, odliczeń od dochodu brutto, otrzymywanych kredytów podatkowych, preferencyjnych stawek podatku lub odroczeń w zapłacie podatku. Natomiast przez *tax expenditures budget* należy rozumieć enumeratywnie wyliczone i wycenione wskazane powyżej pozycje [Policy bulletin, 2001].

W praktyce pojęcie to częściej określane jest jako ulgi podatkowe (*tax relief*), subwencje podatkowe (*tax subsidies*), czy też dotacje podatkowe (*tax aids*) [Tax Expenditures, 2010].

Dodatkową trudnością w zdefiniowaniu tego pojęcia jest fakt, iż u jego podstawy leży założenie, że nie każda konstrukcja obniżająca finalną należność podatkową jest zaliczana do *tax expenditures* i nie może być w taki sposób klasyfikowana. Jak piszą Surrey i McDaniel, ponieważ ulgi *tax expenditures* wyglądają jak inne elementy składowe prawa podatkowego, wiele osób uznaje je za typowe jego słabości. Stąd uznają je za pewnego rodzaju luki prawne lub narzędzia unikania płacenia podatków, które powinny stanowić przedmiot niezbędnych reform podatkowych [Surrey, McDaniel, 1985]<sup>5</sup>. Niezbędne jest zatem dokonanie dokładnej, indywidualnej analizy każdego systemu podatkowego, w celu zidentyfikowania ulg noszących znamiona *tax expenditures*. Należy także zdawać sobie sprawę z niejednoznaczności takiego ujęcia.

Wydaje się, iż najwłaściwszym kryterium, służącym klasyfikowaniu konstrukcji podatkowych do *tax expenditures* powinno być kryterium podmiotowe. Dana ulga będzie zaliczana do *tax expenditures* w sytuacji, gdy ustawodawca w bezpośredni sposób uzależni skorzystanie z niej od faktu przynależności do określonej grupy podmiotów (np. rolników, małych podatników, podmiotów rozpoczynających działalność, zagranicznych inwestorów, dyplomatów, itp.). W takiej sytuacji określone w prawie podatkowym ulgi będą możliwe do wykorzystania pod warunkiem spełnienia kryterium podmiotowego.

<sup>5</sup> Tłumaczenie tekstu „because the tax expenditure provisions look like other parts of the code, many have traditionally viewed them as weaknesses of the tax systems – as „loopholes” or „escapes from tax” – and as objects of needed tax reform”.

Tablica 2

Sposoby definiowania konstrukcji *tax expenditures* w wybranych krajach

Kraj	Sposób definiowania	Zakres przedmiotowy i podmiotowy analizy		Sposób klasyfikowania, podziału
		Rodzaje podatków	Szczebel administracji sporządzającej raport	
Australia	Używana jest sztywna definicja odnosząca się do normatywnej konstrukcji podatku	Podatek dochodowy od ludności (PIT), podatek od świadczeń emerytalnych, podatek od dodatkowych świadczeń pracowniczych, podatek od przedsiębiorstw, podatek akcyzowy	Rząd centralny	Przez funkcję ekonomiczną, przez kategorie podatników
Austria	Do definiowania używana jest normatywna konstrukcja podatku	Podatki pośrednie i bezpośrednie	Wszystkie poziomy administracji	Przez typ podatku lub beneficjenta pomocy
Belgia	Definicja oparta została na zasadzie odstępstwa od zasadniczej konstrukcji podatku, skutkującym stratami w dochodach podatkowych. Zawiera w sobie wszelkie wyłączenia, zwolnienia skutkujące ubytkiem dochodów	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), podatek akcyzowy, opłaty związane z księgą wieczystą, VAT, roczny podatek od polis ubezpieczeniowych	Rząd federalny	Przez typ podatku, przez określoną cechę
Kanada	Używana jest bardzo zawężona definicja normatywnej konstrukcji podatku, w której brane są pod uwagę tylko fundamentalne elementy jego konstrukcji, zawiera w sobie strukturalne i niestukturalne preferencje podatkowe	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), podatek od dóbr i usług	Rząd federalny	Podatek dochodowy od ludności (PIT) przez kategorie budżetowe, od przedsiębiorstw (CIT) oraz od dóbr i usług przez typ ulgi
Francja	Używana jest ogólna definicja odnosząca się do normatywnej konstrukcji podatku	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), opłata skarbową, VAT, podatek od wynagrodzeń, wewnętrzny podatek od zużycia paliwa	Rząd centralny	Przez typ podatku, przez główny cel i przez beneficjenta pomocy

cd. tablicy 2

Kraj	Sposób definiowania	Zakres przedmiotowy i podmiotowy analizy		Sposób klasyfikowania, podziału
		Rodzaje podatków	Szebel administracji sporządzającej raport	
Niemcy	Używany jest raport wydatków budżetowych, który zawiera definicje bezpośrednich wydatków oraz wyłączeń podatkowych	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), podatek majątkowy, podatek od działalności gospodarczej, podatek obrotowy, podatek od ubezpieczeń, podatek od pojazdów samochodowych, podatek akcyzowy, podatek od gier i hazardu, podatek od majątku, podatek od spadków	Rząd federalny	Przez sektor gospodarki i przez typ podatku
Włochy	Zawiera wszelkie faworyzujące elementy konstrukcji podatku – strukturalne i niestrukturalne	Podatki dochodowe od ludności i przedsiębiorstw, VAT, podatek akcyzowy, cło oraz inne podatki pośrednie	Zarówno rząd federalny, jak i władze lokalne	Przez typ podatku, przez główne sektory
Holandia	Używana jest ogólna definicja utraconych dochodów podatkowych wynikających z funkcjonujących konstrukcji podatkowych, o ile konstrukcje te nie wynikają ze strukturalnej części systemu podatkowego	Podatek od wynagrodzeń i dochodów, Podatek dochodowy od przedsiębiorstw (CIT), VAT, podatek akcyzowy, podatek od energii, podatek od pojazdów samochodowych, podatek od nieruchomości, podatek od darowizn, składki na ubezpieczenia społeczne	Rząd centralny	Przez cel (podatki bezpośrednie) i przez typ podatku (podatki pośrednie)
Wielka Brytania	Definicja zawiera wszelkie ulgi podatkowe zaliczane do strukturalnych i niestrukturalnych	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), podatek od zysków kapitałowych, podatek spadkowy, VAT, składki na ubezpieczenia społeczne	Rząd centralny	Przez pozycje <i>tax expenditures</i> , przez ulgi należące do strukturalnych
Stany Zjednoczone	Definiuje się jako preferencyjne wyjątki od ogólnie stosowanych zasad stanowienia ulg podatkowych – strukturalnej konstrukcji podatku	Podatek dochodowy od ludności (PIT), od przedsiębiorstw (CIT), podatek od nieruchomości, składki na ubezpieczenia społeczne	Rząd federalny	Przez budżetowe funkcje

Źródło: H. Polackova Brix, Ch.M.A. Valenduc, Z.L. Swift, *Tax Expenditures...*, op. cit., s 13-15.



Z przytoczonych prób zdefiniowania koncepcji *tax expenditures* wynika, iż trudno jest ją jednoznacznie określić. Nie oznacza to oczywiście braku takiej możliwości. Należy mieć jednak na uwadze fakt, iż będzie ona na tyle ogólna, iż nie odda specyfiki poszczególnych systemów podatkowych, ani miejscowych uwarunkowań. W praktyce, przejawia się to przyjmowaniem odmiennych definicji *tax expenditures*, na potrzeby ich wyliczenia w poszczególnych krajach. Różne podejścia do definiowania tej konstrukcji w krajach sporządzających raporty *tax expenditures* zostało przedstawione w tablicy 2.

Problemy na etapie definiowania analizowanej koncepcji mogą także wynikać z faktu, iż w praktyce występują liczne konstrukcje, które można klasyfikować, jako *tax expenditures*. Ich odmienność wynika nie tylko z różnych technik podatkowych stosowanych w tym zakresie, ale także i z odmiennych funkcji, jakie poszczególne ulgi realizują. Mogą one, przybrać następujące formy [*Tax Expenditures*, 2010]:

- przedmiotowe zwolnienia podatkowe (*exemptions*) – przez wyłączenie niektórych kategorii dochodów z zakresu przedmiotowego (*tax base*),
- odpisy, odliczenia, obniżki (*allowances*) – kwoty odliczane od osiągniętego dochodu brutto do opodatkowania,
- kredyty podatkowe (*credits* – tak jak w przypadku „wydatków podatkowych”, tak i to tłumaczenie nie jest do końca zasadne) – 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 przypadku, gdy kredyty te są wyższe od tej sumy, są dokonywane płatności na rzecz podatnika<sup>6</sup>,
- 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.

Przedstawione powyżej pozycje nie stanowią katalogu zamkniętego subwencji podatkowych. Praktyka funkcjonowania systemów podatkowych ukazała dużą różnorodność w tym zakresie, co także nie pozostaje bez znaczenia dla prowadzenia właściwej analizy *tax expenditures*.

Zdaniem autora, przy definiowaniu omawianej konstrukcji, na potrzeby analizy efektywności polskich finansów publicznych, należałoby odnieść się do wspomnianego już kryterium podmiotowego. Najprostszym podejściem byłoby przyjęcie rozwiązania, w którym każde obniżenie obowiązku podatkowego konstituuje *tax expenditures*. Jednak zgodnie z założeniami przyjętymi przez twórców koncepcji *tax expenditures*, byłoby to zbyt dużym uproszczeniem i nie realizowałoby domniemania istnienia dwóch części przepisów prawa podatkowego, tj. strukturalnej i niestrukturalnej. Standardowa ulga, z której może skorzystać każdy podatnik, nie stanowi instrumentu wspomagającego w rozumieniu *tax*

<sup>6</sup> W pewnym sensie można tę konstrukcję traktować, jako podatek ujemny.

*expenditures*. Dopiero spełnienie określonego warunku (zaproponowanego tu kryterium podmiotowego), ma zapewnić zaliczenie do grupy korzystających z tak określonej pomocy.

Kończąc tę część rozważań można przytoczyć dosyć obrazowy sposób ujęcia analizowanego pojęcia zaprezentowany przez Shaviro [Shaviro, 2003]. *Tax expenditures* porównuje on do odpornego chwastu z płytkimi korzeniami, który rozpościera się szeroko i skutecznie opiera się przed jego wykorzeniem. Nawet jeżeli uda się go wytepić, to zawsze pozostanie pewien mały korzeń, z którego ponownie wyrośnie. Mimo iż jak zauważył Shaviro, za wspomnianym Surrey, często raz zidentyfikowane „subwencje podatkowe” były przekształcane w bezpośrednie wydatki z budżetu lub całkowicie likwidowane, to zawsze istniał owy „mały korzeń”, który przyczyniał się do ponownego „rozrostu” analizowanych rozwiązań z zakresu prawa podatkowego [Shaviro, 2003]. Tak symboliczny opis jest szczególnie adekwatny do politycznego aspektu stanowienia prawa podatkowego. Wśród polityków zawsze będzie istniała pokusa do wkomponowywania ukrytych konstrukcji (czyli „sadzenia tej rośliny”) w celu wspierania określonych grup nacisku. W momencie zwiększenia się liczby tych ulg, zaistnieje potrzeba ich ograniczenia, czyli reformy systemu podatkowego. Jednak zawsze pokusa zostanie i można przypuszczać, że dopóki rząd będzie realizował aktywną funkcję państwa, a politycy będą realizować swoje partykularne interesy, dopóty takie „chwasty” będą się „plenily”.

Istotę analizowanego pojęcia autorzy próbują także podkreślać stosując dość wymowne tytuły swoich publikacji, np. *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, czy też *Tax Expenditures – Spending Money without Expenditures*, *Tax Expenditures: Spending By Another Name* lub *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*.

Jeżeli chodzi o rozmiary *tax expenditures* to są one podawane w przybliżeniu. Trudności w ich wyliczeniu wynikają generalnie z tych samych przyczyn, co trudności obliczania kosztów funkcjonowania systemu podatkowego. Twórcy analizowanej koncepcji kalkulują, iż omawiane wydatki, w pierwszych piętnastu latach (1967-1982), w których dokonywano prób oszacowania ich wielkości, rosły w stosunku do PKB znacznie szybciej, aniżeli suma bezpośrednich wydatków [Surrey, McDaniel, 1985]. Należy zaznaczyć, iż szacunki te obejmują jedynie kwoty, o które obniżany jest obowiązek podatkowy, a nie uwzględniają kwot możliwych do pozyskania w przypadku całkowitego zniesienia przepisów ustanawiających owe subwencje podatkowe. Wynika to z dwóch przyczyn [Surrey, McDaniel, 1985], a mianowicie:

- szacunki nie zawierają kwot dochodów podatkowych powstałych w wyniku zmian w zachowaniach podatników,
- sumowanie poszczególnych pozycji *tax expenditures* niekoniecznie może dać właściwy wynik. Matematyczna suma nie jest w stanie uwzględnić zachodzących relacji pomiędzy konstrukcjami prawnymi, co bez wątpienia będzie miało wpływ na finalny efekt estymacji.

Dlatego też, w zakresie analizy *tax expenditures*, odmiennym przedmiotem badań jest kwestia pomiaru i estymacji danych w tym zakresie. W poszczególnych krajach rozwinęły się odmienne metody pomiaru tych wielkości, co utrudnia dokonywanie analizy porównawczej *tax expenditures* między narodowymi systemami podatkowymi [Polackova, Valencuc, Swift, 2001].

### **Strukturalna (*structural*) i niestukturalna (*non-structural*) część przepisów podatkowych**

Twórcy koncepcji<sup>7</sup>, w modelowym podejściu do analizy *tax expenditures* zakładają, iż zastosowanie takich konstrukcji sprawia, iż uregulowania podatku dochodowego<sup>8</sup> składają się z dwóch odmiennych części [Surrey, McDaniel, 1985]. Pierwsza z nich dotyczy zagadnień niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania podatku dochodowego, takich jak: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, zasady obliczania dochodu itp., tzw. komponent strukturalny<sup>9</sup>. Druga z kolei dotyczy uregulowań mających na celu usankcjonowanie określonych preferencji podatkowych, mających zastosowanie w przepisach dotyczących tego podatku, czyli konstrukcji, których zastosowanie powoduje odejście od normatywnej (strukturalnej) konstrukcji podatku. Są one często określane mianem bodźców podatkowych (*tax incentives*) bądź subwencji podatkowych (*tax subsidies*). Jak już zauważono, z punktu widzenia techniki podatkowej, najczęściej w analizowanej koncepcji znajdują zastosowanie różnego rodzaju zwolnienia, wyłączenia, ulgi, kredyty podatkowe, umorzenia itp. Jednak niezależnie od przyjętej konstrukcji, czy też nazwy należy je rozpatrywać pod kątem wydatków budżetowych dokonywanych na rzecz uprzywilejowanych podmiotów.

Zrozumienie powyższej klasyfikacji przepisów regulujących poszczególne podatki ma fundamentalne znaczenie dla analizy *tax expenditures*. Byłoby bowiem zbyt dużym uproszczeniem kwalifikowanie wszystkich bodźców podatkowych do grupy *tax expenditures*. Nie oznacza to, że nie praktykuje się takiego podejścia (por. tablica 2). Niektóre kraje, zapewne w celu uproszczenia analizy, zaliczają do tej grupy wszelkie elementy konstrukcji podatku, które skutkują obniżeniem wpływów podatkowych. Wykluczają w ten sposób, kontrowersyjne klasyfikowanie poszczególnych pozycji do *tax expenditures*. Samo hasło norma-

<sup>7</sup> Wspomniany S. Surrey oraz P.R. McDaniel.

<sup>8</sup> Należy zauważyć, iż generalnie koncepcja *tax expenditures* związana jest z podatkami dochodowymi. Nie należy jednak wyciągać wniosków, iż są to jedyne podatki mogące zawierać w sobie taką konstrukcję. Można spotkać się także i z pracami poświęconymi rozpatrywaniu pod tym kątem innych podatków [Davie, 1994].

<sup>9</sup> Pojęcie „strukturalny” nie jest może najwłaściwszym tłumaczeniem tak rozumianej konstrukcji podatku, ale kryje się pod nią nominalna konstrukcja, tj. ta, w której nie zostały zawarte specjalne preferencje na rzecz określonych grup podatników. Jest to zagadnienie dosyć problematyczne, ponieważ niekiedy trudno jest dokładnie zaszeregować określone ulgi do grupy elementów konstrukcji podatku zaliczanych do strukturalnych (*baseline*), czy też niestukturalnych.

tywnej (strukturalnej) konstrukcji podatku jest bardzo niejednoznaczne (z czego zdają sobie sprawę autorzy Surrey i McDaniel). Często odnosi się ona bowiem do teoretycznego ujęcia pewnych elementów konstrukcyjnych, których prawidłowe zdefiniowanie jest praktycznie niemożliwe. Dobrym tego przykładem jest choćby ujęcie dochodu<sup>10</sup> zaproponowana przez autorów von Schanza, Haiga i Simonsa, do której odnosi się normatywna koncepcja dochodu netto w amerykańskiej analizie *tax expenditures*. Jednak, jak zauważają sami autorzy, nie jest to rozwiązanie, które może być w pełni zaadaptowane do praktyki. Nie precyzuje ono bowiem wielu elementów, takich jak: zasady księgowości używane do wyliczenia dochodu netto, jednostki podlegające opodatkowaniu, skali podatkowej, relacji między podatkiem dochodowym od ludności i przedsiębiorstw, uwzględnienia inflacji w wyliczaniu dochodu netto. Jednak, w tym przypadku autorzy wskazują na pewną zasadę klasyfikowania [Surrey, McDaniel, 1985], tj.: jeżeli przedmiot opodatkowania oraz skala podatkowa zostaną raz ustanowione pod kątem głównych założeń polityki podatkowej, to każde późniejsze odejście od tych konstrukcji, w postaci ulg czy zwolnień będzie prowadzić do odejścia od normatywnej podstawy konstrukcji danego podatku, co z kolei przyczyni się do konstytuowania pozycji *tax expenditures*. Stąd też autorzy podkreślają, iż prawidłowe zastosowanie analizowanego rozwiązania wymaga gruntownej analizy normatywnej konstrukcji podatku, przede wszystkim w celu jej zdefiniowania.

Nowe ujęcie w definiowaniu normatywnej konstrukcji podatku zaproponowali pracownicy Joint Committee on Taxation w dokumencie pt. *A Reconsideration of Tax Expenditures Analysis* [Joint Committee on Taxation, 2008]. Sugerują oni, aby przepisy regulujące funkcjonowanie bodźców podatkowych podzielić na dwie kategorie, tj.: Tax Subsidies, czyli *tax expenditures* w wąskim znaczeniu oraz Tax-Induced Structural Distortions. Jak zauważają, te dwie kategorie łącznie obejmują taki sam zakres analizy, jak aktualnie stosowane definicje *tax expenditures*.

Przez kategorię Tax Subsidies należy rozumieć specyficzne konstrukcje podatkowe, na podstawie których ustawodawca celowo odchodzi od generalnych zasad opodatkowania (od ogólnych definicji stosowanych w poszczególnych ustawach), skutkujące obniżeniem wpływów podatkowych. W tym podejściu ważne jest, iż punktem odniesienia nie jest teoretyczne ujęcie normatywnej konstrukcji podatku, lecz aktualnie obowiązujące przepisy. Inaczej rzecz ujmując, poszukują oni odstępstw w obowiązujących przepisach prawnych od generalnej zasady przyjętej dla danego podatku. Wymaga to przeprowadzenia historycznej analizy przepisów podatkowych i odnalezienia intencji ustawodawcy dotyczącej podstawowej roli danego podatku.

<sup>10</sup> Przy definiowaniu pojęcia dochodu warto wspomnieć o podobnie brzmiącym pojęciu do tego, które jest przedmiotem analizy w niniejszym tekście, tj. *negative tax expenditures* lub *tax panels* [Joint Committee on Taxation, 2008]. O ile z funkcjonowania koncepcji *tax expenditures* odnoszą korzyści, w większości przypadków, konkretne grupy podatników, o tyle *negative tax expenditures* są konstrukcjami przyczyniającymi się do powstania korzyści po stronie państwa.

Natomiast przez kategorię Tax-Induced Structural Distortions należy rozumieć strukturalne elementy przepisów prawa podatkowego. Nie zalicza się zatem tu tych konstrukcji, które w jednoznaczny sposób odchodzą od ogólnych zapisów regulujących dany podatek.

Z powyższej analizy wynika, iż mimo podejmowanych prób w zakresie odróżnienia od siebie dwóch fundamentalnych dla analizy *tax expenditures* konstrukcji, nie jest to możliwe. Rozróżnienie to będzie w dużym stopniu umowne i w jeszcze większym stopniu uzależnione od indywidualnych (krajowych) przepisów regulujących konkretne podatki. Pewnym novum w ostatnim przedstawionym podejściu jest fakt, przyjęcia za punkt odniesienia historycznie ukształtowanych definicji poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku, a nie teoretycznej konstrukcji podatku.

### ***Tax expenditures* a bezpośrednie wydatki budżetowe**

Zastosowanie w systemie podatkowym instrumentów klasyfikowanych jako *tax expenditures* powoduje, iż obciążenia fiskalne pozostałej części podatników mogą wzrosnąć lub suma wydatków publicznych może zostać ograniczona. Jeżeli założymy, że rząd musi pozyskać określoną kwotę środków pieniężnych od podatników, to zwolnienie pewnej kategorii osób powoduje, iż te same sumy pieniędzy zostaną pozyskane od mniejszej populacji, przy większych stawkach podatkowych. Może się zatem okazać, że system bezpośrednich płatności z budżetu będzie bardziej efektywny, aniżeli zastosowanie instrumentów z zakresu *tax expenditures*.

Niższa efektywność tego typu instrumentów może wynikać z następujących przyczyn [James, Nobes, 1987]:

- środki subsydiowane w formie *tax expenditures* nie są ujmovane w żadnych ewidencjach. Uchwalanie budżetu państwa przez parlament jest jawne, tzn. poszczególne pozycje wydatków, a także kwoty, jakie rząd zamierza na nie przeznaczyć są określone w ustawie budżetowej i każdy może się z nią zapoznać. Proces stanowienia budżetu jest także ogólnie znany i w wyniku szerokiej dyskusji, m.in. w parlamencie, zostaje osiągnięty kompromis. Ponadto wydatkowanie publicznych środków podlega odpowiednim regulacjom prawnym, za złamanie których grożą określone sankcje. Inaczej jest z omawianymi konstrukcjami. Skoro są one traktowane jako ukryte subwencje, to nie podlegają żadnym prawnym ograniczeniom. O ile proces ich potencjalnego wydatkowania jest prawie w zupełności nieznanymi i znajduje się poza kontrolą, o tyle proces ich uchwalania podlega pewnym regułom, ale raczej politycznym,
- skoro subwencje opisywane powyżej są ukryte, to nie są objęte tymi samymi uregulowaniami prawnymi, co jawne wydatki z budżetu państwa. Może to prowadzić do nadużyć, a także do nachodzenia pewnych rozwiązań na siebie,
- potencjalnie wydatkowane środki w formie *tax expenditure* na rzecz poszczególnych osób nie są warte tych samych sum. Jeżeli dany podmiot nie podlega obowiązkowi podatkowemu, to zniesienie w tym zakresie podatku nie

powoduje powstania po jego stronie żadnych korzyści. Należy zauważyć, iż korzyści wynikające z zaniechania opodatkowania są większe dla podmiotów potencjalnie podlegających wyższym stawkom,

- wprowadzenie *tax expenditures* powoduje narastającą komplikację przepisów podatkowych, co wpływa na wysokość kosztów funkcjonowania całego systemu podatkowego.

### **Przyczyny stosowania *tax expenditures***

Oprócz skutków związanych z faktem zastosowania analizowanych konstrukcji należy zastanowić się nad ich przyczynami, wśród których można wymienić: historyczne, ekonomiczne, społeczne i polityczne. Pierwsze z nich wynikają z historycznego charakteru systemu podatkowego i pozostałości wcześniej funkcjonujących konstrukcji. Generalnie każdy system w rozwiniętych gospodarkach ma charakter historyczny, tj. taki, który był kształtowany przez wiele lat jego funkcjonowania. W związku z tym zawiera w sobie pewne elementy faworyzujące określone grupy podatników bądź rodzaje działalności ukształtowane w przeszłych okresach i często kontynuowane mimo ustania przesłanek warunkujących ich zastosowanie. Przeważnie jest tak, że społeczeństwo zdążyło się do nich przyzwyczaić i ich zniesienie mogłoby prowadzić do licznych protestów społecznych.

Przyczyny ekonomiczne i społeczne wynikają z funkcji interwencyjnej rządu, realizowanej przez system podatkowy. Zastosowanie różnego rodzaju ulg lub zwolnień ma na celu wywołanie lub zlikwidowanie danego zjawiska. Ekonomiczne przesłanki zastosowania tego rodzaju instrumentów są związane z gospodarczymi celami systemu podatkowego, zaś społeczne, z socjalnymi.

Bez wątpienia najbardziej kontrowersyjną przyczyną jest ta, która wynika z szeroko rozumianego politycznego procesu stanowienia prawa podatkowego. Jak każde inne uregulowania, tak i te są wynikiem współpracy poszczególnych partii politycznych, które w wyniku prowadzonych rozmów dochodzą do porozumienia w zakresie stanowienia określonego prawa. Prawo to zawiera tym więcej różnego rodzaju ustępstw (ulg, zwolnień, wyłączeń), im więcej jest wpływów grup nacisku na ustawodawcę. Zdarza się, że pod szczytnymi hasłami walki o sprawiedliwość społeczną wprowadzane są konstrukcje, które preferują określone grupy społeczne. Są to działania, które zakłócają przejrzystość systemu podatkowego i ograniczają powszechność opodatkowania.

Przykładem tego typu działań, w polskim systemie podatkowym, jest wyłączenie z systemu podatku dochodowego działalności rolniczej. Dzięki funkcjonującym uregulowaniom potencjalni podatnicy mający status rolnika nie płacą podatku dochodowego, lecz jedynie opłacają podatek rolny znacznie niższy od podatku dochodowego. Na fakt funkcjonowania tego rodzaju ulgi podatkowej miały wpływ wymienione wcześniej przesłanki, tzn. historyczne, społeczne, ekonomiczne oraz polityczne [Dziemianowicz, 2007].

Dla przejrzystości systemu podatkowego warto byłoby wprowadzić obowiązek podobny do tego, jaki stosuje się od 1974 r. w Stanach Zjednoczonych i od 1970 w Kanadzie i Wielkiej Brytanii. Związany jest on z publikowaniem

listy *tax expenditures* jako dodatku do budżetów. Wówczas wyraźnie uwidocznione byłyby wszelkie wydatki budżetowe, tzn. nie tylko te, które są zawarte w ustawie budżetowej, ale także i te, które są dokonywane w sposób pośredni w drodze ograniczania wielkości zobowiązania podatkowego.

### Podsumowanie

Zaprezentowane w opracowaniu rozwiązanie *tax expenditures* stosowane jest w różnych krajach dla odmiennych celów. Jednym z podstawowych zastosowań przygotowywania budżetów *tax expenditures* powinno być ich wykorzystanie w badaniu efektywności funkcjonowania systemu finansów publicznych. Przewodzenie analiz w zakresie efektywności nie jest bowiem możliwe bez zidentyfikowania i oszacowania wszystkich pozycji występujących po stronie kosztów i przychodów badanego zjawiska. Co prawda przedstawiona koncepcja odnosi się przede wszystkim do wybranej części systemu finansów publicznych, tj. systemu podatku dochodowego, lecz nie wyklucza to możliwości jej adaptacji na grunt przepisów regulujących funkcjonowanie pozostałych podatków, czy też systemu ubezpieczeń społecznych lub opieki zdrowotnej.

Jakże odmiennie kształtowałyby się relacje budżetowe w sytuacji, w której przepisy prawne nie dawałyby żadnych przywilejów fiskalnych poszczególnym grupom beneficjentów. Sporządzenie listy pozycji zaliczanych do grupy *tax expenditures* i szacowanie ich wielkości pozwoliłoby na pełną ocenę realiów budżetowych, w zasadzie, odpowiadających sytuacji przedstawionej powyżej.

Innym ważnym celem identyfikowania, szacowania oraz sporządzania budżetów *tax expenditures* jest określenie faktycznego zakresu oddziaływania państwa poprzez finanse publiczne. Wszelkie zmniejszenia obciążeń podatkowych i paropodatkowych stanowią bowiem utratę potencjalnych dochodów budżetowych, które mogłyby zostać wydatkowane na realizację priorytetowych działań rządu. Mogą być one zatem traktowane jako wydatki budżetowe obok bezpośrednio wydatkowanych środków na wykonywanie funkcji państwa. Może się bowiem okazać, że określone dziedziny życia gospodarczego czy społecznego, wspierane są w znacznie większym zakresie niż wynika to z pozycji wydatków budżetowych.

Prawidłowo przeprowadzany proces identyfikowania pozycji *tax expenditures* ma zatem umożliwić porównanie i ocenę efektywności realizowania określonych funkcji państwa przez *tax expenditures* lub bezpośrednio wydatki budżetowe. Badania prowadzone przez autora tej koncepcji (Surrey) wykazały, iż często te drugie okazywały się efektywniejsze, aniżeli stosowanie różnego rodzaju ulg, czy zwolnień podatkowych. Wydatkowanie środków publicznych odbywa się bowiem z zastosowaniem zasad określonych w przepisach prawa. Ich konstrukcja ma zapewnić prawidłowość, celowość, rzetelność, skuteczność i efektywność wydatkowanych środków budżetowych. Cechy te nie odnoszą się do *tax expenditures*, bowiem możliwe potencjalnie do pozyskania fundusze z analizowanej koncepcji, nigdy nie trafiają do budżetu, a zatem, nie będą podlegać również wydatkowaniu. Można zatem stwierdzić, iż ich rozdysponowanie nie podlega kontroli, której są poddawane pozostałe środki publiczne.

Dotychczas w Polsce nie podejmowano prób definiowania *tax expenditures*, a tym bardziej szacowania ich wielkości. Uwzględniając ilość przywilejów fiskalnych funkcjonujących w polskich przepisach prawnych, można przypuszczać, iż wielkość utraconych dochodów w związku z występowaniem analizowanego rozwiązania, byłaby znacząca w porównaniu z wydatkami budżetowymi. Zdaniem autora, idea opracowywania i publikowania kalkulacji pozycji zaliczanych do *tax expenditures* w formie załącznika do ustawy budżetowej, jest godna uwagi. Subwencjonowanie pewnych grup podmiotów nie powinno odbywać się poza budżetem (systemem podatkowym) bez określenia sum, jakie są potencjalnie tracone. Ujęcie wszystkich pozycji *tax expenditures* w większym stopniu ukazałoby kierunki wydatkowania środków publicznych, a także grup beneficjentów tak skonstruowanej pomocy państwa. Brak uwzględnienia tych kwot w ogólnych statystykach, zmniejszyła rozmiar aktywności rządu i nie pozostaje bez wpływu na konstruowanie przyszłych budżetów.

### Bibliografia

- A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis*, [12 May 2008] Joint Committee on Taxation, (JCX-37-08).
- Bartlett B., [13 June 2001], *Policy bulletin: The End of Tax Expenditures as We Know Them?*, Institute of Research on the Economics of Taxation, No. 84.
- Baumol W.J., Blinder A.S., [1988], *Economics. Principles and policy*, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers.
- Burman L.E., [September 2003], *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, „National Tax Journal”.
- Burman L.E., Toder E., Geissler Ch., [2008], *How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?*, Urban Institute, Discussion Paper No. 31.
- Davie B., [marzec 1994], *Tax Expenditure in the Federal Excise Tax System*, National Tax Journal, Vol. 47, Nr 1.
- Dziemianowicz R.I., [2007], *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Entin S.J., Schuyler M., [January 6, 2000], *Congressional Advisory: What's Wrong With The Tax Expenditure List/How To Fix It*, Institute of Research on the Economics of Taxation, No. 95.
- Grądalski F., [2006], *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Howard Ch., [1997], *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*, Princeton University Press, Princeton.
- Informacja o wynikach kontroli tworzenia prawa podatkowego w zakresie ulg i zwolnień podatkowych*, [2007], NIK, Departament budżetu i finansów, Warszawa.
- James S., Nobes Ch., [1987], *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe.
- Kleinbard E.D., [May 1, 2008], *Rethinking Tax Expenditures*, Joint Committee on Taxation.
- Kozierkiewicz R., [2006], *Dictionary of Accounting, Audit and Tax Terms*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa
- McDaniel P.R., [1979], *The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues*, 20 Boston College Law Review 225.
- Polackova Brixi H., Valenduc Ch.M.A., Li Swift Z., [2001], *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, D.C.



- Policy bulletin: The End of Tax Expenditures as We Know Them?*, [June 13, 2001], Institute of Research on the Economics of Taxation, No. 84.
- Ratajczak P., [2000], *Słownik podatki – cła – ubezpieczenia*, Tom I, PT-DRUK, Świebodzin.
- Saxton J., [August 1999], Vice Chairman, *Tax Expenditures: A Review and Analysis*, Joint Economic Committee, United States Congress.
- Schick A., [2007], *Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework*, OECD, „Journal on Budgeting”, Vol. 7, No. 3.
- Shavero D., [2003], *Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language*, NYU Law School, Public Law Research Paper No. 72, New York, University School of Law?
- Surrey S., [1973], *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Surrey S., McDaniel P.R., [1985], *Tax Expenditures*, Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Tax Expenditures in OECD Countries*, [2010], OECD.
- Tax Expenditures. Recent Experiences*, [1996], Head of Publications Service, OECD, Paryż.

Adresy internetowe:

[http://www.mass.gov/bb/fy98h1/tax\\_expenditures/PART1.HTM](http://www.mass.gov/bb/fy98h1/tax_expenditures/PART1.HTM), 2009-12-03.

<http://www.nber.org/books/pote08-2>, 2009-11-26.

<http://ntj.tax.org>, 2009-11-25.

<http://www.taxpolicycentre.org/briefing-book/background/shelters/expenditures.cfm>, 2009-11-30.

<http://www.worldwide-tax.com/index.asp#partthree>, 2009-12-03.

## TAX EXPENDITURES IN THE TAX SYSTEM

### Summary

The paper discusses the use of what are known as tax expenditures in various member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), with a view to analyzing the scope of state aid in these countries.

Tax expenditures are defined as losses to the Treasury from granting certain deductions, exemptions, or credits to specific categories of taxpayers. Tax breaks are one method that the government uses to promote certain policy objectives. Tax expenditures are an alternative to direct government spending on policy programs.

A specific feature of this type of assistance is that it takes place through the revenue side of the budget and not through direct spending. In most countries, government revenue is predominately generated from taxes. This explains why tax expenditures are usually part of the tax system and take the form of various tax breaks, exemptions, deferments or credits. Their use leads to reduced tax burdens, thus being a hidden form of subsidizing specific policy objectives or groups of taxpayers. This invariably leads to a situation in which an increased part of public spending spins out of control and is not subject to standard budgetary rules, the author says.

This form of assistance needs to be identified and evaluated properly, Wyszkowski says, because it leads to a lack of transparency in the government's policies with regard to businesses and the public. The author analyzes this method of subsidizing in comparison with direct spending from the budget. In some cases, the use of tax expenditures in the tax system may prove to be more expensive than direct spending from the budget, according to Wyszkowski. An analysis of tax expenditures helps determine the

effectiveness of specific government policies. This is especially important in the context of the ongoing debate on reforming the public finance system, Wyszowski says.

**Keywords:** tax expenditures, public finances, tax system, government spending, public spending efficiency