

**Ryta Dziemianowicz**

Uniwersytet w Białymstoku

---

**TAX EXPENDITURES A TRANSPARENTNOŚĆ  
POLITYKI FISKALNEJ**

---

**Streszczenie:** Wyniki badań empirycznych potwierdzają, że z punktu widzenia dążenia do zmniejszenia nierównowagi fiskalnej istotna jest transparentność działań w tym zakresie, która wymaga, aby wszystkie dokumenty budżetowe były kompletne i jawne. To oznacza konieczność publikowania nie tylko informacji na temat bezpośrednich wydatków publicznych, ale także tych wprowadzonych „tylnymi drzwiami”, do których niewątpliwie należy zaliczyć tzw. *tax expenditures*. Artykuł prezentuje rozważania na temat istoty *tax expenditures* rozumianych jako specyficzne wydatki publiczne realizowane poprzez system podatkowy oraz działania podejmowane w zakresie ich ujawnienia w ramach prowadzenia tzw. transparentnej polityki fiskalnej.

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

## 1. Wstęp

Istotną rolę w zarządzaniu finansami publicznymi odgrywa polityka fiskalna rozumiana najczęściej jako polityka budżetowa, podporządkowana celom realizowanej polityki społeczno-gospodarczej, polegająca na zarządzaniu środkami publicznymi przez podmioty sektora finansów publicznych, w szczególności na sterowaniu procesami związanymi z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem [Musgrave, Musgrave 1989, s. 3]. W literaturze przedmiotu funkcjonuje przekonanie, że „dobra” polityka fiskalna powinna być transparentna (przejrzysta), umożliwiającą nie tylko prowadzenie świadomej debaty pomiędzy politykami a społeczeństwem na temat kierunku i wielkości wydatków oraz dochodów publicznych, ale także ich skuteczną kontrolę.

Wyniki badań empirycznych potwierdzają, że przejrzystość fiskalna jest ważna z punktu widzenia dążenia do zmniejszenia nierównowagi fiskalnej. A. Alesina i R. Perotti uważają, iż brak przejrzystości sprawia, że utrzymanie dyscypliny budżetowej i kontrola wydatków jest trudniejsze do osiągnięcia [Alesina, Perotti 1996, s. 401-407]. Podobnego zdania są J.M. Poterba i J. von Hagen, którzy uważają, że „wyższy poziom przejrzystości (polityki fiskalnej) wiąże się z niższym deficytem budżetowym” [Poterba, von Hagen 1999, s. 4]. Można zatem stwierdzić, że transpa-

rentna polityka fiskalna ułatwia decydom politycznym zrozumienie konsekwencji własnych decyzji oraz zwiększa odpowiedzialność polityków wobec wyborców.

Przejrzystość wymaga, „by dokumenty budżetowe były kompletne, a wydatki przypisane konkretnym jednostkom organizacyjnym rządu. Brak przejrzystości tworzy warunki do powstawania nieformalnych koalicji pomiędzy politykami reprezentującymi indywidualne interesy i utrudnia decydom kompleksowe postrzeganie konsekwencji własnych decyzji” [Hallerberg, von Hagen 2006, s. 8]. Okazuje się jednak, że nie wszystkie wydatki publiczne są uwidocznione w dokumentacji budżetowej. Budżet obejmuje zazwyczaj tylko wydatki bezpośrednie, pomija zaś „wprowadzone tylnymi drzwiami”, do których niewątpliwie można zaliczyć także te realizowane poprzez system podatkowy, w literaturze przedmiotu występujące pod nazwą *tax expenditures*. 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 [Tax Expenditures in OECD... 2010, s. 12]. Jest to transfer środków publicznych odbywający się poprzez obniżenie zobowiązań podatkowych wynikających z podstawowej konstrukcji podatku. *Tax expenditures* można więc uznać za instrument polityki fiskalnej, pozwalający, podobnie jak bezpośrednie wydatki państwa, osiągać określone cele publiczne.

W pewnym sensie *tax expenditures* można traktować jako substytut wydatków publicznych lub ukryte subwencje, dlatego też, podobnie jak w przypadku wydatków bezpośrednich, dane na temat ich wielkości powinny być ujawnione w budżecie. Brak pełnej transparentności w tym zakresie może być przyczyną powstawania nadużyć (w tym także o charakterze korupcyjnym) oraz przyczynić się do nieefektywnego wykorzystania, ograniczonych w końcu, środków publicznych. W związku z tym użycie w konstrukcjach podatkowych *tax expenditures*, podobnie jak w przypadku bezpośrednich wydatków publicznych, powinno łączyć się z dużą odpowiedzialnością polityczną.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie istoty *tax expenditures* rozumianych jako specyficzne wydatki publiczne realizowane poprzez system podatkowy oraz przeanalizowanie działań podejmowanych w zakresie ich ujawnienia w ramach prowadzenia tzw. transparentnej polityki fiskalnej. Opracowanie przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy współczesnych procesów budżetowych.

## 2. Kodeks dobrych praktyk fiskalnych

Podstawą prowadzenia skutecznej polityki fiskalnej jest niewątpliwie jej transparentność. Zwrócił na to uwagę m.in. Międzynarodowy Fundusz Walutowy<sup>1</sup> (MFW), opracowując w 1998 r. Kodeks Dobrych Praktyk w zakresie Przejrzystości Poli-

---

<sup>1</sup> Należy podkreślić, że MFW nie jest jedyną instytucją zwracającą uwagę na transparentność fiskalną. W 2001 r. OECD opublikowała dokument pt. *Best Practices for Budget Transparency* [2002],

tyki Fiskalnej, którego zmienioną wersję opublikowano ostatnio w 2007 r. [*Code of Good... 2007*]. Kodeks stanowiący swoisty zbiór zasad w zakresie transparentnej polityki fiskalnej, z jednej strony jest odzwierciedleniem praktyk stosowanych w wielu krajach, z drugiej zaś ma zachęcać do publicznej debaty na temat polityki fiskalnej i publicznej odpowiedzialności rządu w tym zakresie.

Kodeks dobrych praktyk w zakresie polityki fiskalnej obejmuje cztery główne zasady [*Code of Good... 2007*]:

1) jasności zadań i obowiązków w zakresie polityki fiskalnej (wyraźne określenie granicy pomiędzy sektorem publicznym a prywatnym, określenie kompetencji poszczególnych organów administracji publicznej, stworzenie jasnych ram prawnych i instytucjonalnych dla prowadzenia polityki fiskalnej);

2) przejrzystości procesu budżetowania (przejrzysta dokumentacja przedstawiająca główne założenia makroekonomiczne, cele polityki fiskalnej, ale także ryzyko fiskalne, pozwalająca na analizę procesu budżetowania i ułatwiająca kontrolę wykonania budżetu, jasno określone procedury dotyczące poboru dochodów i wydatków publicznych podlegających monitorowaniu, w tym także wydatków pośrednich);

3) jawności informacji (zasada dotyczy powszechnej dostępności do informacji na temat działań rządu w zakresie polityki fiskalnej);

4) integralności danych (dane finansowe powinny być obliczane w oparciu o obowiązujące standardy rachunkowości i podlegać niezależnej kontroli).

Zgodnie z definicją MFW transparentność polityki fiskalnej oznacza, że informacja na temat bieżących działań i przyszłych zamierzeń rządu jest ogólnie dostępna i pozwala na rozpoznanie procesów zachodzących w obszarze konstrukcji budżetu oraz kontrolę jego wykonania. Zasada przejrzystości oznacza zatem także jawność w zakresie publikowania struktury dochodów i wydatków sektora publicznego, w tym także pozabudżetowych. W warunkach ograniczonych możliwości pozyskiwania dochodów publicznych (np. poprzez podwyższanie podatków) szczególnie istotne jest monitorowanie wszystkich wydatków publicznych, w tym także pośrednich, realizowanych poza budżetem (np. przez podatki tzw. *tax expenditures*). Umożliwi to nie tylko ich kontrolę, ale także dzięki porównaniu kosztów poszczególnych programów wydatków pozwoli na zastosowanie tych bardziej efektywnych.

Kodeks MFW nie jest dokumentem powszechnie obowiązującym, pokazuje jedynie zasady dobrych praktyk w zakresie przejrzystości polityki fiskalnej, które poszczególne kraje mogą zaimplementować, ale też mogą traktować dosyć elastycznie. Należy wyraźnie podkreślić, że transparentność polityki fiskalnej nie może być sztuką dla sztuki. Niemniej jednak przejrzyste zasady fiskalne mogą być istotnym elementem reformy finansów publicznych.

---

w którym stwierdza się, że przejrzystość (transparentność) w obszarze polityki fiskalnej jest kluczowym elementem zarządzania finansami publicznymi.

### 3. Wydatki publiczne realizowane poprzez system podatkowy: *istota tax expenditures*

Nie wszystkie wydatki publiczne mają charakter bezpośredni i podlegają ścisłej kontroli. Część z nich, realizowana poza budżetem, nie jest wykazywana w żadnych sprawozdaniach z jego wykonania. Do wydatków pośrednich, skutecznie unikających sprawozdawczości i kontroli, można zaliczyć te realizowane poprzez obniżenie standardowych obciążeń podatkowych, w literaturze przedmiotu występujące pod nazwą *tax expenditures*. Zgodnie z zasadami zapisanymi w punkcie 3.1.3 Kodeksu Dobrych Praktyk w zakresie Przejrzystości Polityki Fiskalnej, sprawozdania opisujące naturę i znaczenie fiskalne *tax expenditures*, realizowanych przez administrację centralną, powinny być częścią dokumentacji budżetowej, łącznie z oceną ryzyka fiskalnego ich użycia, dlatego też warto poznać ich istotę.

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. Nazwa *tax expenditures* po raz pierwszy, na początku lat 70. XX w., została użyta przez S.S. Surreya [Surrey 1973]. Pojęcie *tax expenditures* nie zostało wybrane przypadkowo, zamiarem 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 (liczby dzieci, dochodu, stanu zdrowia itp.) i nie ma żadnego określonego celu politycznego. Natomiast, zdaniem Surreya, natura TEs jest zupełnie inna, występują one tylko w określonych okolicznościach i mają zastosowanie tylko do wybranych osób, grup społeczno-zawodowych [Surrey, McDaniel 1985, s. 3].

Podobnie TEs definiują Willis i Hardwick [Collier, Luther 2003, s. 159-184], ich zdaniem są to zwolnienia albo ulgi, niewchodzące w skład podstawowej struktury określonego podatku i zostały wprowadzone do systemu podatkowego z innego powodu. Natomiast M. Wilkinson [1992, s. 95] stwierdza, że *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. Skutkiem ich zastosowania zaś jest zawężenie podstawy opodatkowania i jednocześnie zwiększenie dochodów korzystających z nich podatników.

Według definicji OECD 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 międzynarodowe. Jednocześnie należy podkreślić, że w poszczególnych krajach ze względu na problemy z ustaleniem tzw. standardowej struktury podatku, która budzi w tej teorii najwięcej kon-

trowersji, definicje TEs są bardzo zróżnicowane i nie zawsze zgodne z przytoczoną wyżej, sformułowaną przez OECD<sup>2</sup>.

Podsumowując, można stwierdzić, że w literaturze przedmiotu nie ma zgody co do jednej powszechnie obowiązującej definicji, niemniej jednak za *tax expenditures* uznaje się zazwyczaj takie rozwiązania podatkowe, które są:

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

Analizując poszczególne definicje, należy dodatkowo zwrócić uwagę na to, że w większości przypadków ich autorzy podkreślają fakt zastosowania w konstrukcjach podatkowych dwóch, odmiennych elementów [Wyszkowski 2010, s. 75]:

1) tzw. składników strukturalnych (normatywnych), niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania podatku dochodowego, takich jak: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, zasady obliczania dochodu, w tym także tzw. strukturalne ulgi i zwolnienia;

2) tzw. składników niestrukturalnych, tj. specjalnych preferencji podatkowych, czyli konstrukcji powodujących odejście od normatywnej (strukturalnej) konstrukcji podatku, często określanych mianem bodźców podatkowych (*tax incentives*) bądź subwencji podatkowych (*tax subsidies*).

Należy podkreślić, że zrozumienie i oznaczanie pojęcia „normatywna struktura podatku” ma podstawowe znaczenie dla zdefiniowania oraz analizy *tax expenditures*. Niewątpliwie zbyt dużym uproszczeniem byłoby kwalifikowanie wszystkich elementów obniżających podatek do grupy *tax expenditures*. Wprawdzie uprościłoby to bardzo oszacowanie wartości zwolnień i ulg podatkowych, ale czy wówczas zasadne byłoby tworzenie koncepcji TEs?

#### 4. Efekty fiskalne zastosowania *tax expenditures*

TEs można rozpatrywać z punktu widzenia zarówno 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 dla wszystkich podatników, co pozwala pokryć utracone dochody budżetu, lub ewentualnie zwiększenie deficytu budżetowego.

---

<sup>2</sup> Często rządy stosują szeroką definicję i zaliczają do TEs wszystkie ulgi i zwolnienia podatkowe funkcjonujące w danym systemie podatkowym, co nie do końca jest zgodne z koncepcją TEs.

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.

Analizując współczesne systemy podatkowe, można stwierdzić, że zastosowanie w nich TEs, w ujęciu zarówno ilościowym, jak i wartościowym rośnie. Dotyczy to wszystkich podatków, chociaż w największym stopniu podatków dochodowych. Dlatego też konieczne jest dokonywanie stałej analizy efektywności pośrednich wydatków publicznych realizowanych poprzez system podatkowy. 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 danym kraju specjalny system zwolnień, ulg i odliczeń. Oczywiście można założyć także sytuację odwrotną.

Badając publikowane przez poszczególne kraje raporty, można zauważyć, że udział TEs w PKB w poszczególnych jurysdykcjach jest zróżnicowany, np. w 2006 r. w Niemczech wynosił 0,74%, natomiast w Wielkiej Brytanii 12,79%. Oczywiście, przy analizie danych opublikowanych w raportach na temat wykorzystania w poszczególnych jurysdykcjach TEs, nie można zapomnieć o tym, że ze względu na brak jednolitej definicji i metody ich oszacowania, mają one jedynie charakter informacyjny.

**Tabela 1.** *Tax expenditures* w wybranych krajach OECD

Wyszczególnienie	Kanada (2004)	Niemcy (2006)	Korea (2006)	Holandia (2006)	Hiszpania (2008)	W. Brytania (2006)	USA (2008)
TEs jako % PKB	6,94	0,74	2,48	2,00	4,55	12,79	5,97
TEs jako % dochodów podatkowych ogółem	44,37	8,48	14,34	5,15	12,48	35,17	33,65
TEs jako % dochodów z:							
PIT	52,97	7,71	24,56	9,60	17,21	22,86	51,10
CIT	6,32	1,10	0,05	0,00	1,97	14,35	6,86
VAT lub inne konsumpcyjne	59,36	1,54	24,73	9,74	59,69	54,66	–
Liczba TEs w systemie, w tym:	181	86	218	100	139	381	164
PIT	141	53	134	52	68	187	153
CIT	7	3	1	0	2	18	7

Źródło: opracowanie na podstawie [*Tax Expenditures in OECD...* 2010, s. 225-228].

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 programów społeczno-gospodarczych, dlatego też istotne jest także zbadanie ich udziału w całkowitych wydatkach publicznych (bezpośrednich i pośrednich z TEs łącznie). Z badań Li Swifta wynika, że udział TEs w całkowitych wydatkach publicznych jest bardzo zróżnicowany i waha się np. od ok. 4 do ok. 35% w Kanadzie<sup>3</sup> [Li Swift 2006, s. 8]. Natomiast w Australii, która publikuje oficjalne dane na ten temat, w latach 2008-2009 udział ten wynosił ok. 24% [*Tax Expenditures Statement...* 2010, s. 11]. Wprawdzie można z góry założyć, że ze względu na brak ujednoczonej definicji i metody szacunku, przytoczone powyżej dane nie są porównywalne, niemniej jednak pozwalają pokazać skalę problemu.

## 5. Tax expenditures a proces budżetowania

Analizując dane statystyczne, można zaobserwować, 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. Na przykład w USA w latach 1994-2004 w ujęciu wartościowym TEs wzrosły o ok. 113%, natomiast bezpośrednie wydatki publiczne odpowiednio o ok. 62% [Li Swift 2006, s. 7-9]. Z punktu widzenia równowagi budżetowej nie jest to zjawisko korzystne. Wzrost wielkości TEs zazwyczaj bowiem prowadzi do zmniejszenia wpływów z podatków i niższych dochodów budżetowych, a w związku z tym może przyczynić się do naruszenia równowagi budżetowej, a w niektórych przypadkach także do zwiększenia deficytu budżetowego. Ich ograniczenie działa zazwyczaj odwrotnie. Dlatego też TEs powinny podlegać rygorystycznej kontroli, podobnie jak wydatki bezpośrednie. Jednym z pierwszych działań podejmowanych w tym zakresie są publikowane przez poszczególne rządy raporty stanowiące załącznik do budżetu lub dokumentację pozabudżetową.

Pierwszy raport dotyczący wykorzystania TEs przygotowano w 1968 r. w USA. Począwszy od 1974 r. raport stał się integralną częścią budżetu USA. Jeszcze w latach 70. XX w. do USA dołączyły Niemcy, a na początku lat 80. Australia, Austria, Kanada, Francja i Hiszpania. Aktualnie publikacje dotyczące rozmiarów TEs opracowywane są w większości krajów OECD, chociaż zazwyczaj nie są z budżetem zintegrowane (tab. 2). Należy jednak wyraźnie podkreślić, że specjalne raporty monitorujące TEs nie powinny dotyczyć tylko oceny ich wielkości, dodatkowo powinny także zawierać ocenę ich efektywności, w porównaniu do ewentualnych programów finansowanych bezpośrednio z budżetu, i ocenę ryzyka fiskalnego ich zastosowania. Niestety, w niewielu raportach taką analizę można odnaleźć.

Instrumentem wspomagającym kontrolę TEs może być także uwzględnienie wielkości TEs, łącznie z bezpośrednimi wydatkami publicznymi, przy formułowaniu fiskalnej reguły wydatkowej, ograniczającej procykliczne poluzowanie polityki

<sup>3</sup> Dane dotyczą lat 2003-2004.

Tabela 2. Zasady przygotowania raportów dotyczących TE w wybranych krajach OECD

Kraj	Uzasadnienie przygotowania raportu	Wymagania prawne	Stosunek do budżetu	Częstotliwość publikacji	Metoda szacowania
Australia	ułatwienie oszacowania pośrednich wydatków budżetu i porównania ich z bezpośrednimi wydatkami; informacje do przeprowadzenia reformy podatkowej	obowiązek ustawowy	oddzielny dokument	raz w roku	dochód utracony jako część planowanego dochodu
Belgia	oszacowanie strat budżetu	obowiązek ustawowy	aneks do budżetu	raz w roku	dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Kanada	źródło informacji na temat kosztów poszczególnych rozwiązań podatkowych	brak obowiązku ustawowego	brak bezpośrednich powiązań z budżetem, dodatkowa informacja	raz w roku	dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Francja	ułatwienie procedury budżetowej	obowiązek ustawowy	aneks do budżetu	raz w roku	dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Niemcy	redukcja subsydiów i wydatków budżetowych	obowiązek ustawowy	część budżetu pod tytułem raport subwencji	raz na 2 lata	dochód utracony jako część osiągniętego dochodu
Włochy	oszacowanie zastosowania TES i ich konsekwencje dla budżetu i poszczególnych sektorów	obowiązek prawny, ustawowo zalecany	niezależny dokument, brak powiązań z budżetem	sporadycznie	dochód utracony jako część planowanego dochodu
Holandia	dostarczenie parlamentowi pełnych informacji na temat kosztów zastosowanych rozwiązań podatkowych	brak obowiązku ustawowego	aneks do memorandum budżetowego, brak powiązań z budżetem, dodatkowa informacja	raz w roku	dochód utracony jako część planowanego dochodu
Wielka Brytania	przygotowanie informacji do dyskusji i debaty budżetowej	brak obowiązku ustawowego, zalecenie <i>Expenditure Committee</i>	część statystycznego suplementu do rocznego bilansu dochodów, nie powiązany z budżetem	raz w roku	dochód utracony jako część planowanego dochodu
USA	dostarczenie informacji do przeprowadzenia reformy podatków i zmniejszenia deficytu budżetowego	obowiązek ustawowy	część rocznego dokumentu budżetowego	raz w roku	dochód utracony, jako ekwiwalent wydatku wyliczony na podstawie osiągniętego dochodu

Źródło: opracowanie na podstawie [Polackova Brixi i in. (red.) 2004, s. 10-11].



budżetowej. Wprawdzie zbudowanie odpowiedniej reguły wydatkowej, zwłaszcza uwzględniającej TEs, nie jest sprawą prostą i wymaga wielu badań, niemniej jednak wydaje się, że limit wydatków w jej konstrukcji powinien uwzględniać także wydatki pośrednie. Dodatkowo można także rozważyć wprowadzenie limitu TEs, ściśle kontrolowanego przez parlament, którego przekroczenie będzie traktowane na równi ze zwiększeniem deficytu budżetowego. Wówczas wprowadzenie nowych przywilejów podatkowych byłoby kontrolowane już na etapie ustawodawczym.

Poza publikowaniem raportów, w zasadzie żaden z pozostałych instrumentów monitorujących wielkość TEs nie jest w procesie przygotowania budżetu w krajach OECD powszechnie stosowany. Z punktu widzenia korzyści politycznych jest to w pewnym sensie działanie zrozumiałe. Utrzymanie w systemie podatkowym TEs przynosi bowiem wiele korzyści politycznych, zwłaszcza gdy są one kierowane do wybranych grup podatników, potencjalnych wyborców, dlatego też politycy najczęściej nie podejmują prac prowadzących do ich ścisłego zintegrowania z budżetem.

## 6. Podsumowanie

*Tax expenditures* można uznać za swoisty substytut wydatków publicznych państwa. Ich identyfikacja i analiza są więc niezbędnymi elementami realizacji przejrzystej polityki fiskalnej, umożliwiającej nie tylko kontrolę wszystkich wydatków publicznych, lecz także wyższą efektywność finansów publicznych. Z przeprowadzonych badań wynika jednak, że w większości państw, nawet tych sporządzających specjalne raporty dotyczące wykorzystania TEs, ich oszacowanie i ocena nie są częścią procesu budżetowego. Biorąc pod uwagę zasady zawarte w Kodeksie Dobrych Praktyk Fiskalnych MFW, ale także i zalecenia OECD dotyczące sporządzania transparentnego budżetu, warto zastanowić się, czy te procedury nie powinny być jednak zmienione. W idealnym systemie wszystkie przywileje podatkowe powinny być odpowiednio „wyważone” w procesie przygotowywania budżetu i porównane z alternatywnymi bezpośrednimi rozwiązaniami. Pełna integracja TEs z budżetem pozwoli niewątpliwie na zwiększenie dyscypliny fiskalnej i poszukiwanie programów bardziej efektywnych, co przy ograniczonych środkach publicznych ma istotne znaczenie. Nie będzie to jednak możliwe bez opracowania jednolitej definicji i metody pomiaru TEs oraz metody pozwalającej porównać efektywność wydatków pośrednich i bezpośrednich.

Pierwszym krokiem, pozwalającym na pewną transparentność polityki fiskalnej w tym zakresie, są niewątpliwie przygotowywane przez poszczególne rządy raporty dotyczące wykorzystania TEs, które wprowadzają jasny podział pomiędzy polityką wydatkową państwa a polityką dochodową. Próbę sporządzenia takiego raportu podjęło także w 2010 r. polskie Ministerstwo Finansów, publikując opracowanie na temat preferencji podatkowych obowiązujących w naszym kraju. Ich wartość, we wszystkich ustawach podatkowych, oszacowano na ok. 66 mld zł [*Preferencje podatkowe 2010*, s. 37]. Prawdopodobnie wyniki są zawyżone, ponieważ MF przyjęło szeroką definicję TEs i zaliczyło do tej kategorii wszystkie ulgi i zwolnienia. Nie-

mniej jednak należy wyraźnie podkreślić, że jest to pierwszy krok do wprowadzenia zasad transparentnej polityki fiskalnej w tym zakresie.

## Literatura

- Alesina A., Perotti R., *Fiscal discipline and the budget process*, „American Economic Review” 1996, nr 2.
- Best Practices for Budget Transparency*, OECD, Paris 2002, [www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/33/13/1905258.pdf).
- Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, IMF 2007, <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>.
- Collier P., Luther R., *The use of tax regulations as covert political policy variables: A case study of tax expenditures during the Thatcher years*, „Financial Accountability & Management” 2003, vol. 19.
- Hallerberg M., von Hagen J., *Organizacja procesu budżetowego w Polsce. Reguly budżetowe a stabilność fiskalna i gospodarcza*, Ernst&Young, Warszawa 2006.
- Li Swift Z., *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets*, Policy World Bank Research Working Paper 2006 no. WPS 3927.
- Musgrave R., Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.
- Polackova Brixi H., Valenduc C.M.A., Li Swift Z. (red.), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System – Lessons from Developed and Transition Countries*, The World Bank, Washington DC 2004.
- Poterba J.M., von Hagen J., *Fiscal Institutions and Fiscal Performance*, University of Chicago Press 1999, NBER, <http://www.nber.org/chapters/c8020.pdf>.
- Preferencje podatkowe*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Surrey S.S., *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1973.
- Surrey S.S., McDaniel P.R., *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1985.
- Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD, Paris 2010.
- Tax Expenditures Statement 2009*, Australian Government The Treasury, CanPrint Communications Pty Ltd, Canberra 2010.
- Wilkinson M., *Taxation*, MacMillan, London 1992.
- Wyszkowski A., *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” 2010 nr 9.

## TAX EXPENDITURES AND THE TRANSPARENCY OF FISCAL POLICY

**Summary:** The results of empirical research confirm that from the perspective of efforts to reduce fiscal imbalance, the transparency of activities in this scope which requires all budget documents to be complete and public is essential. This implies the need to publish not only the information about the direct public expenditures, but also about those introduced “through the back doors”, which undoubtedly include the so-called tax expenditures. The article presents reflections on the nature of tax expenditures understood as specific public expenditures realized by the tax system and the actions made with regard to their disclosure in the course of the so-called transparent fiscal policy.