Zeszyty Naukowe
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu
Nr 37/2011

Adam Wyszkowski
Uniwersytet w Białymstoku

Tax expenditures jako instrument transparentnej polityki fiskalnej

Streszczenie. *W artykule omówiono zasady transparentnej polityki fiskalnej, wynikające z Kodeksu dobrych praktyk, a także koncepcję tax expenditures, której wdrożenie ma się przyczynić do wzrostu przejrzystości polityki fiskalnej w Polsce. W dobie ograniczania deficytów budżetowych, zasadne jest posiadanie jak najpełniejszej informacji o funkcjonujących wyłączeniach, zwolnieniach, ulgach czy też innych elementach prawnej konstrukcji podatku, skutkujących obniżeniem wpływów podatkowych, a faworyzujących finansowo określone grupy podatników.*

Słowa kluczowe: *finanse publiczne, polityka fiskalna, podatki*

1. Wprowadzenie

Instytucji państwa przypisuje się wiele różnorodnych funkcji, które mają być realizowane w stosunku do społeczeństwa i przedsiębiorstw. Ich liczba oraz zakres interwencji w sferę gospodarki i społeczeństwa jest jednym z podstawowych problemów ekonomii i przedmiotem zażartym sporów ekonomistów, którzy „dzielą się dziś na tych, którzy najbardziej obawiają się zawodności rynku i tych, którzy najbardziej lękają się zawodności rządu”[1]. Realizacja funkcji przypisanych państwu dokonywana jest m.in. przez politykę gospodarczą, rozumianą

[1] J. Żyżyński, *Budżet i polityka podatkowa*, WN PWN, Warszawa 2009, s. 10.

jako grupa decyzji realizowanych przez instytucje sektora publicznego w trzech obszarach[2]:

– wyborów instytucjonalnych odnoszących się do samego istnienia państwa i rynku,

– wyborów społecznych w zakresie identyfikowania i formułowania celów istnienia i funkcjonowania państwa wraz z sektorem publicznym,

– wyborów bieżących dotyczących realizacji celów przez instytucje publiczne.

Tak określony obszar decyzyjny polityki gospodarczej jest tworzony przez politykę fiskalną oraz monetarną i często nazywany *policy-mix*.

Historia gospodarcza wskazuje na różnorodność instrumentów zarówno polityki fiskalnej, jak i monetarnej. W zależności od koncepcji gospodarczej realizowanej przez rządy, poparcia politycznego, uwarunkowań instytucjonalnych oraz innych przesłanek wykształciło się wiele sposobów uwzględniania realizowanych postulatów w systemie prawnofinansowym poszczególnych gospodarek. Ewolucja tych systemów, nakładanie się na siebie wielu koncepcji, rozwiązań, uwzględnianie wielu partykularnych interesów sprawiło, że cele stawiane polityce fiskalnej i monetarnej przestały być osiągane. Poszukiwanie rozwiązań tego stanu przyczyniło się do powstania koncepcji transparentności tych polityk. Cecha ta ma zapewnić wzrost skuteczności prowadzenia polityki gospodarczej poszczególnych krajów.

Znaczenie tych polityk doprowadziło do opracowania przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) tzw. kodeksów dobrych praktyk. Jeden z nich dotyczy polityki fiskalnej, tj. Kodeks dobrych praktyk w zakresie przejrzystości polityki fiskalnej[3], drugi – Kodeks dobrych praktyk w zakresie przejrzystości polityki monetarnej i finansowej[4]. Nie są to jedyne obszary, dla których MFW[5] opracowuje tzw. raporty ROCS (*Reports of Observance of Standards and Codes).* MFW dzieli te obszary na trzy części[6], tj. *Policy Transparency, Financial Sector Regulation and Supervision* oraz *Institutional and Market Infrastructure*.

---

[2] Ibidem, s. 23.

[3] *Code of Good Practices on Fiscal Transparency,* International Monetary Fund, 2007.

[4] *Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies,* International Monetary Fund, 1998.

[5] Raporty dotyczące następujących obszarów: *data*, *fiscal transparenty* i *monetary and financial policy transparency* są opracowywane przez MFW, natomiast inne (*standard setting bodies*) przez instytucje takie, jak Bank Światowy (*World Bank*), Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (*Basel Committee on Banking Supervisions*) czy *Financial Action Task Force*.

[6] www.imf.org/external/standards/scnew.htm (30.11.2011).

W ramach poszczególnych grup są analizowane następujące obszary[7]:
a) w grupie pierwszej:
– Data Dissemination,
– Fiscal Policy Transparency,
– Monetary and Financial Policy Transparency.
b) w grupie drugiej:
– Banking Supervision,
– Securities Regulation,
– Insurance Supervision,
c) w grupie trzeciej:
– Crisis Resolution and Deposit Insurance,
– Insolvency and Creditor Rights,
– Corporate Governance,
– Accounting and Auditing,
– Payment, Clearing and Settlement,
– Market Integrity.

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie zagadnienia transparentności polityki fiskalnej. Jest ona szczególnie ważna obecnie, kiedy obserwuje się kryzys w budżetach poszczególnych państw Unii Europejskiej, wynikający z prowadzenia nieodpowiedzialnej polityki fiskalnej. Istotnym narzędziem mającym przyczynić się do wzrostu jej transparentności jest tzw. analiza *tax expenditures*, związana z wykazaniem wydatkowego aspektu systemu podatkowego. Jej głównym celem jest identyfikacja i oszacowanie wszelkiego rodzaju preferencji podatkowych, dzięki którym określone grupy podatników są beneficjentami budżetu państwa. Jednak te preferencje są realizowane poprzez zaniżone obciążenia podatkowe, a nie bezpośrednie wydatki budżetowe.

2. Transparentność polityki fiskalnej

W pewnym sensie można zaryzykować stwierdzenie, że potrzeba transparentności operacji dokonywanych przez rząd istnieje od momentu ukształtowania się instytucji państwa. Proces pozyskiwania dochodów, przez nakładanie podatków lub innych danin publicznych, oraz ich wydatkowania powinien być jawny i przejrzysty – transparentny. Ma to zapewnić z jednej strony większą skuteczność realizowanej polityki gospodarczej, a z drugiej – możliwość kontroli spo-

[7] www.imf.org/external/np/exr/facts/sc.htm (30.11.2011).

łecznej działań rządu[8]. Przejrzysty układ polityki gospodarczej jest też konieczny z punktu widzenia wiarygodności kraju na międzynarodowym rynku kapitałowym i jej wpływu na oczekiwania przedsiębiorców czy też instytucji finansowych. Prowadzenie konsekwentnej, przejrzystej polityki gospodarczej wpływa pozytywnie na wizerunek rządu i samego państwa, jako pożyczkobiorcy i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Przy definiowaniu pojęcia transparentnej polityki fiskalnej autorzy często odwołują się do już Kodeksu dobrych praktyk, odnoszącego się do polityki fiskalnej. Został on zatwierdzony przez Zarząd MFW w kwietniu 1998 r., zaś jego zmodyfikowaną wersję opublikowano 26 maja 2001 r. Jednak już w deklaracji z 1996 r. *Partnership for Sustainable Global Growth* („Partnerstwo dla zrównoważonego globalnego rozwoju")[9] podkreślono konieczność poprawienia transparentności polityki fiskalnej przez ciągły wysiłek w zakresie ograniczania operacji pozabudżetowych (*off-budget*) oraz deficytów quasi-fiskalnych[10]. W celu zachęcenia rządów do realizacji tej koncepcji, MFW opublikował *Manual on Fiscal Transparency*[11] i *Guide on Resource Revenue Transparency*[12].

Według MFW, przez pojęcie „transparentna polityka fiskalna" rozumie się taką politykę, w której będą dostępne dla społeczeństwa przeszłe, obecne i przyszłe fiskalne działania rządu oraz przesłanki determinujące te działania. Ma to zapewnić równoważną publiczną debatę nad polityką fiskalną oraz większą odpowiedzialność i wiarygodność samego rządu[13]. Marta Wajda-Lichy rozumie przez pojęcie przejrzystości polityki fiskalnej „proces, w którym informacja o istniejących warunkach, podejmowanych działaniach i decyzjach staje się bardziej dostępna, widzialna i łatwa do zrozumienia przez podmioty gospodarcze. W definicji przejrzystości fiskalnej podkreśla się także znaczenie jakości informacji dostarczanych opinii publicznej przez władze fiskalne. Informacje powinny być aktualne, spójne i wiarygodne"[14].

---

[8] Analizę jawności i przejrzystości finansów publicznych można także przeprowadzać w aspekcie badania roli informacji w obrocie gospodarczym w dwóch płaszczyznach, tj. efektywnościowej i redystrybucyjnej, por. A. Niedzielski, *Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych – analiza ekonomiczna oraz odniesienie do Polski*, NIK, Warszawa.

[9] *Partnership for Sustainable Global Growth,* Interim Committee Declaration, Washington, D.C., September 29, 1996.

[10] Ibidem, s. 3.

[11] *Manual on Fiscal Transparency*, International Monetary Found, 2007, www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm (30.11.2011).

[12] *Guide on Resource Revenue Transparency,* International Monetary Found, June 2005.

[13] *How does the IMF Encourage Greater Fiscal Transparency?*, International Monetary Found, Washington 2011, s. 1.

[14] M. Wajda-Lichy, *Reguły a przejrzystość polityki fiskalnej*, w: *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, red. D. Kopycińska, Printgroup, Szczecin 2006, s. 85.

Cecha transparentności polityki fiskalnej związana jest także z jawnością procesu konstruowania budżetu oraz jego wykonania. Niezbędnym warunkiem jej wystąpienia jest zapewnienie dostępności do pełnej informacji o dochodach, a także wydatkach publicznych realizowanych w ramach budżetu. Jest to związane z koniecznością wcześniejszego zidentyfikowania i oszacowania pozycji budżetowych zaliczanych do grupy tzw. *off-budget*.

Wszystkie powyższe postulaty zostały sformułowane w Kodeksie. Składa się on z czterech części, tj.[15]:

– klarowności rozdziału funkcji i odpowiedzialności,
– publicznego dostępu do informacji,
– przejrzystości przygotowania i wykonania budżetu oraz sprawozdawczości budżetowej,
– oceny rzetelności sprawozdawczości budżetowej przez niezależne instytucje.

Każdy z powyższych obszarów zawiera konkretne reguły dotyczące transparentności polityki fiskalnej, z których najważniejsze – na potrzeby niniejszego opracowania – wydają się następujące[16]:

1. Przyjęte zasady rachunkowości budżetowej powinny dostarczać realnych danych dotyczących dochodów, wydatków, płatności, zaległości, zobowiązań czy też majątku.
2. Ustawa budżetowa powinna zawierać wszelkie działania rządu mające wymiar finansowy.
3. Zestawiania odzwierciedlające istotę i fiskalne znaczenie działalności rządu powinny być integralną częścią ustawy budżetowej wraz z oszacowaniem ich finansowych konsekwencji.

By zapewnić przejrzystość polityki fiskalnej, uwzględniając przytoczone zasady, rząd powinien dysponować pełną informacją dotyczącą dochodów i wydatków związanych z jego działalnością.

3. Koncepcja *tax expenditures*

Instrumentem pomocnym w zapewnieniu jawności pozycji budżetowych powinna być koncepcja *tax expenditures*. Jej zastosowanie w pierwszej kolejności ma służyć identyfikacji kwot, które „omijają" system podatkowy. Jest to możliwe

[15] A. Niedzielski, *Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych,* referat na seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli pt. „Jawność i przejrzystość finansów publicznych", Warszawa, 30 listopada 2005, www.imf.org (30.11.2011).

[16] *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, International Monetary Fund, 2007.

dzięki zastosowaniu różnego rodzaju konstrukcji z zakresu techniki opodatkowania, skutkujących obniżeniem kwoty należnego podatku. Można zatem stwierdzić, że jest to pośrednie wsparcie konkretnych grup podatników lub konkretnych sfer działalności. Obniżenie finalnego obciążenia podatkowego skutkuje ograniczeniem wpływów podatkowych, co z budżetowego punktu widzenia jest równoznaczne z realizowaniem wydatków, jednak w ukryty sposób i ponieważ kwoty te nie są uwidaczniane w budżecie.

Na wydatkowy aspekt systemu podatkowego i konieczność jego identyfikowania po raz pierwszy zwrócono uwagę w USA i Niemczech pod koniec lat 60. XX w. Pierwsze wartościowe zestawienie instrumentów określanych mianem *tax expenditures* zostało opublikowane przez Departament Skarbu w USA w 1968 r., a następnie w 1974 r. uchwalono regułę, zgodnie z którą taki budżet stał się integralną częścią procedury uchwalania budżetu państwa – od 1975 r. każdy z tych budżetów, jako załącznik, zawierał zestawienie „Tax Expenditures".

Koncepcja identyfikowania i szacowania preferencji podatkowych[17] była popularyzowana i wprowadzana w innych krajach. Poszczególne kraje zaczęły, na większą lub mniejszą skalę, identyfikować i szacować kwoty, które „omijają" system podatkowy, rodząc określone korzyści po stronie podatników. Jednak zakres oraz częstotliwość tych szacunków była i jest odmienna w poszczególnych krajach[18].

Przy chęci dokonania analizy międzynarodowej tego typu preferencji, autorzy podkreślają bariery, które praktycznie ją uniemożliwiają[19]. Pierwszą, a zarazem najważniejszą jest niewielka ilość danych z tego zakresu. Jedynie 10 spośród 183 krajów należących do OECD dokonuje jakichkolwiek pomiarów *tax expenditures*. Nawiązując do zasad transparentnej polityki fiskalnej, identyfikowanie pozabudżetowej działalności poszczególnych rządów nie jest powszechne (zob. tab. 1).

Drugą barierą jest fakt stosowania różnych podejść przy definiowaniu *tax expenditures*. Różne metody estymacji przyjmowane przez poszczególne rządy sprawiają, że dane nie są praktycznie porównywalne.

Trzecią jest sam zakres tego typu analizy. Okazuje się bowiem, że preferencje są stosowane nie tylko w zakresie samego systemu podatkowego, ale także w przypadku obciążeń quasi-fiskalnych. Do najczęściej wymienianych zalicza

---

[17] W ten sposób najczęściej pojęcie „tax expenditures" jest tłumaczone na język polski, aczkolwiek nie oddaje to w pełni istoty tego pojęcia.

[18] Por. H. Polackova Brixi, Ch.M.A. Valenduc, Z.Li Swift, *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, D.C., 2004, s. 10–11 oraz *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD 2010.

[19] J. Craig, W. Allan, *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*, 2002, s. 3, www.inf.org (30.11.2011).

się ubezpieczenia społeczne. Także, co podkreślają autorzy[20], niewiele krajów dokonuje identyfikacji preferencji w podatkach mających niewielkie znaczenie fiskalne, natomiast żaden kraj nie dokonuje tego typu analizy w podatkach mających zastosowanie w handlu międzynarodowym.

Ostania z barier dotyczy zakresu przeprowadzanej analizy z punktu widzenia podziału administracyjnego. Większość z prezentowanych danych nie obejmuje bowiem „wydatków" realizowanych przez cały sektor rządowy. Często są pomijane preferencje przyznawane przez władze regionalne.

Wymienione powyżej bariery skutecznie uniemożliwiają z jednej strony analizę liczby oraz wielkości preferencji *tax expenditures* w poszczególnych krajach, z drugiej – dokonywanie międzynarodowych porównań i wyciąganie określonych wniosków czy też identyfikowanie dobrych praktyk w tym zakresie.

Czym są zatem preferencje podatkowe *tax expenditures*? Najogólniej można je zdefiniować jako fiskalne przywileje, które są przyznawane określonym grupom podatników lub określonym sferom działalności. Preferencje te skutkują obniżeniem zobowiązania podatkowego, które wynikałoby z ogólnie obowiązujących zasad. Jak podkreślają James i Nobes, cechą charakterystyczną tego typu preferencji jest fakt, że nie wynikają one z bezpośrednich płatności z budżetu (mimo że może na to wskazywać ich nazwa – *expenditures* – wydatki), lecz z pośredniego – fiskalnego wsparcia realizowanego przez system podatkowy[21].

S.S. Surrey, uważany za pioniera w badaniu i identyfikowaniu tego elementu systemu podatkowego, przez to pojęcie rozumie przede wszystkim istniejące w funkcjonującym systemie bodźce podatkowe lub ulgi, które są zawarte w pozyskiwanych dochodach podatkowych (jako ich utracona część)[22]. W pozycji książkowej z tego zakresu – *Tax Expenditures* – autorzy używają sformułowania *spending programs* do zdefiniowania *tax expenditures*, wskazując w ten sposób na wyraźnie wydatkowy aspekt tych konstrukcji[23].

W raporcie OECD – *Tax Expenditures in OECD Countries*[24] – autorzy określają omawianą koncepcję jako regulacje lub praktyki prawa podatkowego, które redukują lub odraczają w czasie dochody podatkowe, dla dość wąskiej części podatników, w stosunku do podstawowych regulacji. Jak dalej zauważają, *tax*

---

[20] J. Craig, W. Allan, *Fiscal Transparency...*, s. 3.

[21] S. James, Ch. Nobes, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe, London 1987, s. 42–43.

[22] J. Saxton, Vive Chairman, *Tax Expenditures: A Review and Analysis,* Joint Economic Committee, United States Congress, August 1999, s. 2.

[23] S. Surrey, P.R. McDaniel, *Tax Expenditures*, Mass.: Harvard University Press, Cambridge 1985.

[24] *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD 2010.

Tabela 1. Zakres analizy pozabudżetowej aktywności poszczególnych państw

Kraj[a]	*Tax Expenditures*	Zobowiązania warunkowe	Raport/Działalność quasi-fiskalna
Gospodarki rozwijające się			
Kamerun	Nie	Nie	Nie
Honduras	Nie	Nie	Nie/mała
Mozambik	Nie	Nie	Nie/mała
Papua Nowa Gwinea	Nie	Nie	Nie/znacząca
Tunezja	Nie	Nie	Nie/nieznana
Uganda	Nie	Nie	Nie/nieznana
Zambia		Nie	Nie/znacząca
Gospodarki przechodzące transformacje			
Azerbejdżan	Nie	Nie[*]	Nie/znacząca
Armenia	Nie	Nie	Nie/znacząca
Bułgaria	Nie[b]	Nie[b]	Nie[b]/nieznana
Estonia	Nie	Nie	Nie/mała
Kirgistan	Nie	Nie[*]	Nie/znacząca
Łotwa	Nie	Częściowo	Częściowo
Mongolia	Nie	Nie	Nie/znacząca
Rosja	Nie	Nie	Nie/znacząca
Słowenia	Nie	Nie	Nie/mała
Ukraina	Nie	Nie	Nie/prawdopodobnie znacząca
Rynki wschodzące			
Brazylia	Tak	Tak	Nie/mała
Czechy	Nie	Tak	Nie
Egipt	Nie	Nie	Nie
Węgry	Częściowo	Częściowo	Częściowo
Indie	Nie	Nie	Nie/znacząca
Korea	Częściowo	Nie	Nie/znacząca
Pakistan	Nie	Nie	Nie/znacząca
Filipiny	W ograniczonym zakresie	Nie	Nie
Polska	Nie	Nie	Nie
Turcja	Nie	Tak	Nie/znacząca
Urugwaj	Nie	Nie	Nie/znacząca
Gospodarki rozwinięte			
Australia	Tak	Tak	Nie/mała
Kanada	Tak	Tak, ale z opóźnieniem	Nie/mała
Francja	Tak	Tak	Nie/prawdopodobnie znacząca
Grecja	Tak	Tak	Nie/prawdopodobnie znacząca
Japonia	Nie	Częściowo	Nie/znacząca
Szwecja	Tak	Tak	Nie/mała
Wielka Brytania	Tak	Tak	Nie/mała
Stany Zjednoczone	Tak	Tak	Nie/mała

[a] Poziom rządu centralnego.
[b] Dane niepublikowane, ale dostępne dla Zgromadzenia Narodowego.
[*] Raporty są gromadzone, ale nie są publikowane.

Źródło: dane MFW.

expenditures dla rządu są po prostu utratą dochodów, a dla podatników – ograniczeniem wielkości obowiązku podatkowego[25].

Dla lepszego zrozumienia istoty analizowanej konstrukcji można także przytoczyć definicję zawartą 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 stosowania określonych instrumentów w ramach prawnej konstrukcji podatku. Najczęściej zalicza się do nich[26]:

– 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* – podobnie jak w przypadku „wydatków podatkowych", 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 przypadku, 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[27],

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

Nieodłącznym elementem przy definiowaniu tego typu preferencji jest fakt rozdzielenia przepisów podatkowych regulujących poszczególne kategorie podatków na dwie części[28]. Pierwsza z nich dotyczy zagadnień niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania podatku, takich jak podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, zasady obliczania dochodu, jest to tzw. komponent strukturalny[29]. Druga dotyczy uregulowań mających na celu usankcjonowanie

[25] Ibidem, s. 12.

[26] Ibidem.

[27] W pewnym sensie można tę konstrukcję traktować jako podatek ujemny.

[28] S. Surrey, P.R. McDaniel, op. cit., s. 3.

[29] Pojęcie „strukturalny" nie jest może najwłaściwszym tłumaczeniem tak rozumianej konstrukcji podatku, ale jest w niej zawarta nominalna konstrukcja, tj. ta, w której nie zostały ujęte

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, znajdą 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.

Odmienność w podejściu do zdefiniowania tych dwóch części systemu podatkowego, sprawiło, że w praktyce wykształciły się trzy podstawowe koncepcje w tym zakresie[30]:

– *conceptual approach* – podejście polegające na powiązaniu wspomnianego „standardu podatkowego" z normatywną konstrukcją danego podatku. Autorzy stwierdzają, że niektóre kraje za normatywną konstrukcję podatku dochodowego przyjmują koncepcję dochodu wg Haiga-Simonsa[31]. Wynika z tego, że każde odejście od tej koncepcji w konstrukcji tego podatku będzie powodowało zaistnienie *tax expenditures*,

– *legal approach* – podejście polegające na przyjęciu – za punkt odniesienia – aktualnie obwiązujących przepisów podatkowych jako *benchmark tax*,

– *analogous approach* – podejście, w którym za *tax expenditures* uważa się jedynie te konstrukcje, które są analogiczne do bezpośrednich wydatków budżetowych.

Jak wynika z powyższej analizy, w praktyce ukształtowało się wiele podejść do definiowania, identyfikowania oraz (o czym nie było mowy) szacowania wielkości *tax expenditures*. Utrudniają one dokonywanie porównań między krajami, a niekiedy pomiędzy różnymi latami tego samego kraju. Nie ulega jednak wątpliwości, że analiza ta powinna się stać dobrą praktyką i być przeprowadzana przez poszczególne rządy.

---

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 niestrukturalnych.

[30] L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt, *Tax Expenditures Budget. Concept and Challanges for Implementation*, IDB Working Paper Series, Inter-American Development Bank, 2010, No. IDB-WP-131, s. 23.

[31] Szerzej: S. Surrey, P.R. McDaniel, op. cit., s. 5 lub H. Polackova Brixi, Ch.M.A. Valenduc, Z. Li Swift, op. cit., s. 53.

4. Podsumowanie

Okres rozprzestrzeniającego się kryzysu w niektórych krajach Unii Europejskiej oraz tocząca się dyskusja na temat jego przyczyn i sposób rozwiązania w szczególny sposób uzasadniają jeszcze większe zaangażowanie rządów w realizację zasad MFW w zakresie transparentnej polityki fiskalnej.

Aby ją prowadzić, decydenci muszą dysponować pełną informacją na temat całej fiskalnej aktywności państwa. Jednym z instrumentów zapewniających dostęp do informacji jest analiza *tax expenditures*. Jej zastosowanie ma na celu identyfikację i oszacowanie kwot, które „omijają" system podatkowy przez fakt uwzględniania w konstrukcji poszczególnych podatków różnego rodzaju ulg, zwolnień, wyłączeń. Instrumenty te sprawiają, że system podatkowy pełni, w pewnym sensie, wydatkową funkcję, jednak kwoty te, w przeciwieństwie do bezpośrednich wydatków budżetowych, nie są szacowane i nigdzie ewidencjonowane.

Wydaje się, że dyskusja dotycząca uszczelnienia systemu podatkowego, czy też w ogóle całego systemu fiskalnego, bez identyfikacji tego typu konstrukcji jest niemożliwa, tak samo jak niemożliwe wydaje się prowadzenie w pełni transparentnej polityki fiskalnej.

Literatura

Code of Good Practices on Fiscal Transparency, International Monetary Fund, 2007.

Code of Good Practices on Transparency in Monetary and Financial Policies, International Monetary Fund, 1998.

Craig J., Allan W., *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*, 2002, www.inf.org (30.11.2011).

Guide on Resource Revenue Transparency, International Monetary Found, June 2005.

How does the IMF Encourage Greater Fiscal Transparency?, International Monetary Found, Washington 2011.

James S., Nobes Ch., *The Economics of Taxation*, Prentice Hall Europe, London 1987.

Manual on Fiscal Transparency, International Monetary Found, 2007, www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/index.htm (30.11.2011).

Niedzielski A., *Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych – analiza ekonomiczna oraz odniesienie do Polski*, NIK, Warszawa.

Niedzielski A., *Międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych*, referat na seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli pt. „Jawność i przejrzystość finansów publicznych", Warszawa, 30 listopada 2005 r., www.imf.org (30.11.2011).

Partnership for Sustainable Global Growth, Interim Committee Declaration, Washington 1996.

Polackova Brixi H., Valenduc Ch.M.A., Swift Z.Li, *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004.

Saxton J., Chairman V., *Tax Expenditures*, *A Review and Analysis, Joint Economic Committee*, United States Congress, 1999.

Surrey S., McDaniel P.R., *Tax Expenditures*, Mass.: Harvard University Press, Cambridge 1985.

Tax Expenditures in OECD Countries, OECD 2010.

Wajda-Lichy M., *Reguły a przejrzystość polityki fiskalnej*, w: *Regulacyjna rola państwa we współczesnej gospodarce*, red. D. Kopycińska, Printgroup, Szczecin 2006.

Villela L., Lemgruber A., Jorratt M., *Tax Expenditures Budget. Concept and Challanges for Implementation*, IDB Working Paper Series, Inter-American Development Bank, 2010, No. IDB-WP-131.

Żyżyński J., *Budżet i polityka podatkowa*, WN PWN, Warszawa 2009.