

---

A N N A L E S  
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA  
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1

SECTIO H

2016

---

Uniwersytet w Białymstoku. Wydział Ekonomii i Zarządzania

ADAM WYSZKOWSKI, ANETA KARGOL-WASILUK

awyszkowski@op.pl, aneta.kargol@wp.pl

---

*Pożądaný zakres merytoryczny raportów tax expenditures*

---

Required Substantive Range of Tax Expenditures Reports

**Słowa kluczowe:** preferencje podatkowe; system podatkowy; wydatki publiczne; raportowanie

**Keywords:** tax expenditures; tax system; public expenditures; reporting

**Kod JEL:** H20; H22; H30

## **Wstęp**

We współczesnej gospodarce niezwykle istotną rolę odgrywa system podatkowy jako narzędzie gromadzenia dochodów publicznych oraz stymulowania procesów gospodarczych. Efektywność i skuteczność tego systemu w dużej mierze zależy od pełnej wiedzy na temat kosztów i korzyści stosowanych w jego ramach rozwiązań.

Oprócz bezpośrednich wydatków publicznych, finansowanych z wpływów podatkowych, istnieje szereg rozwiązań, które mają charakter wydatków pośrednich – mowa tu o preferencjach podatkowych, których identyfikacja i oszacowanie mogą posłużyć do racjonalizacji systemu podatkowego. Dane na temat utraconych dochodów publicznych w wyniku stosowania określonych preferencji podatkowych publikuje się najczęściej w odrębnych raportach, nie włączając ich do sprawozdawczości budżetowej<sup>1</sup>. W Polsce raportowanie w zakresie TEs ma stosunkowo krótką

---

<sup>1</sup> W literaturze podkreśla się, że brak zintegrowania raportowania *tax expenditures* z procedurą budżetową w dużym stopniu umniejsza znaczenie raportów *tax expenditures* [szerzej: Craig, William, 2002, s. 7].

historię, natomiast na świecie pierwsze raporty opublikowano w latach 60. XX w., stąd można już czerpać wiedzę z wypracowanych dobrych wzorców odnośnie do ich zakresu merytorycznego.

Celem artykułu jest próba zidentyfikowania pożądanych elementów raportu *tax expenditures* w Polsce – na bazie doświadczeń krajów, które posiadają wieloletnią praktykę w tym zakresie. Punktem wyjścia do przeprowadzenia analizy jest wskazanie istoty preferencji podatkowych oraz funkcji, które mają realizować. Autorzy opracowania posługują się metodą deskryptywną oraz metodą analizy porównawczej. Do badań porównawczych wybrano państwa ze stosunkowo rozbudowaną praktyką raportowania TEs, tj. Australię i Kanadę. Wybór ma charakter ekspercki – badane kraje posiadają długą tradycję w zakresie raportowania TEs, jednocześnie wypracowały standardy raportowania, które warto do pewnego stopnia naśladować. Analiza w odniesieniu do Polski ma charakter subiektywnej oceny jakości opublikowanych raportów.

## 1. Istota preferencji podatkowych

Instrumenty dochodowe są stosowane przez poszczególne państwa w celu realizacji zadań pozafiskalnych systemu podatkowego. Ich rodzaj oraz zakres jest uzależniony od wielu przesłanek. Można tu mówić o pewnych uwarunkowaniach historycznych, politycznych, gospodarczych, społecznych, administracyjnych czy kulturowych. Łącznie stosowane preferencje, ze względu na cel ich stosowania, można podzielić na dwie grupy. W pierwszej kolejności będą to preferencje, których zastosowanie wynika z przesłanek administracyjno-ekonomicznych. Mowa tu o takich elementach prawnej konstrukcji podatku, które znajdują zastosowanie w celu uproszczenia administracyjnego i zwiększenia efektywności ekonomicznej systemu podatkowego. Z jednej strony można tu zaliczyć rozwiązania, których celem jest np. zachowanie wewnętrznej spójności zarówno poszczególnych podatków, jak i całego systemu podatkowego, uniknięcie wewnętrznego podwójnego opodatkowania, aplikacja różnego rodzaju międzynarodowych porozumień. Z drugiej strony, mając na względzie finansowy próg opłacalności poboru podatków, stosowane są pewne rozwiązania, których celem jest zaniechanie poboru podatku od niewielkich podstaw opodatkowania. Istotą tych rozwiązań jest uniknięcie sytuacji, w której koszt poboru podatku byłby większy niż pobrany podatek. Drugą grupę preferencji stanowią instrumenty mające na celu wsparcie przez system podatkowy określonych grup przedmiotów lub podmiotów opodatkowania. W tym przypadku następuje pośrednie wydatkowanie publicznych środków pieniężnych, które przybiera postać odroczenia, obniżenia lub całkowitego wyłączenia z opodatkowania wybranej kategorii podatkowej. Ta grupa preferencji jest odzwierciedleniem aktywnej roli systemu podatkowego. Zarówno w pierwszej, jak i w drugiej grupie instrumentów są stosowane takie same rozwiązania z zakresu techniki podatkowej. Można tu zatem wyróżnić np. zwolnienia, wyłączenia, ulgi, odroczenia, kredyty podatkowe i wiele innych.

Przedstawiony podział preferencji podatkowych był podstawą wyodrębnienia w teorii opodatkowania koncepcji *tax expenditures* [szerzej: Wyszkowski, 2010]. Miała ona na celu wskazanie na wydatkowy charakter systemu podatkowego. Według opinii S.S. Surreya (uważanego za twórcę tej koncepcji) tak zdefiniowane elementy prawa podatkowego mają takie same ekonomiczne skutki, jak bezpośrednie wydatki budżetowe. Ponadto, co jest szczególnie ważne z punktu widzenia celu opracowania, S.S. Surrey twierdził, że nie są one tak samo identyfikowane i badane [Bartlett, 2001]. Jak później zauważono, głównym jego celem było zwrócenie uwagi na te pozycje w nadziei, że zapoczątkują one reformę systemu podatkowego w kierunku realizacji jego głównej funkcji, tj. funkcji fiskalnej [Burman, 2003]. Tę grupę preferencji podatkowych powinno się definiować nie przez pryzmat stosowanych konstrukcji, lecz w kontekście pewnego sposobu realizowania aktywnej polityki fiskalnej. Otóż TEs są konstrukcjami prawa podatkowego, których stosowanie powoduje odejście od ogólnie funkcjonujących zasad (przepisów) po to, by wspierać wybrane działalności, aktywności czy określone kategorie podatników [Burman, 2003]. Wsparcie to jednak nie przyjmuje charakteru bezpośrednich transferów z budżetu, lecz obniżenia należnych obciążeń podatkowych.

Realizacja właściwej polityki fiskalnej nie jest możliwa bez pełnej informacji dotyczącej jej zakresu. Chodzi bowiem o wiedzę na temat pozycji dochodowych i wydatkowych. Potrzebna jest zatem możliwie pełna ewidencja tych pozycji, czyli identyfikacja oraz ich oszacowana wartość. Problem tkwi jednak w tzw. pośrednich wydatkach, które niekiedy są trudne do zidentyfikowania i oszacowania. Największym problemem w aplikacji koncepcji TEs jest duża trudność w zidentyfikowaniu [szerzej: Dziemianowicz, 2015] oraz oszacowaniu tych kategorii [szerzej: Wyszkowski, 2015]. Z jednej strony duże podobieństwo do standardowych elementów konstrukcji poszczególnych podatków (wspomniana na początku punktu pierwsza grupa preferencji podatkowych), z drugiej zaś – problemy w ich oszacowaniu. Obie te przesłanki przyczyniają się do ograniczonych informacji w zakresie raportowania TEs.

## 2. Raporty *tax expenditures*

Jawność i przejrzystość finansów publicznych można uznać za naczelne zasady obowiązujące w ramach systemu finansowego państwa, stąd przesłanką do tworzenia raportów TEs jest chęć zwiększenia transparentności działań rządu. Precyzyjne oszacowanie „wydatków realizowanych przez system podatkowy” służy racjonalizacji gospodarowania zasobami publicznymi, w tym pozwala zidentyfikować kierunki ich wydatkowania oraz beneficjentów takiej pomocy publicznej. Ze względu na przytoczone wyżej argumenty warto rozważyć atrybuty „idealnego” raportu TEs. Przede wszystkim jego konstrukcja powinna obejmować wszystkie podatki wchodzące w skład danego systemu podatkowego, niezależnie od fiskalnych

konsekwencji, a zatem pierwszą cechą jest kompletność. Praktyka raportowania nie do końca jednak odpowiada temu kryterium, bowiem – jak wskazują J. Craig i A. William – niemal we wszystkich krajach, które identyfikują i szacują TEs, nie dokonuje się tego dla podatków lokalnych, co skutkuje brakiem informacji dla władz lokalnych o „utraconych” dochodach budżetowych [Craig, William, 2002].

Kolejną cechą jest szczegółowość. Idealne raporty powinny zawierać wszystkie podatki wchodzące w skład danego systemu podatkowego wraz z identyfikacją specyfiki każdej preferencji podatkowej. Przykładowo w niemieckich raportach w ujęciu tabelarycznym są przedstawiane: nazwa danej kategorii, jej cel, podstawa prawna, klasyfikacja budżetowa, przyporządkowanie do kategorii pomocy publicznej, rodzaj środka pomocowego, wartość preferencji podatkowej, partycypacja władz lokalnych we współfinansowaniu, rodzaj preferencji, czas i okres obowiązywania, częstotliwość i zakres raportowania oraz perspektywa dalszego funkcjonowania. Szczegółowość jest również atrybutem raportów australijskich.

Kolejnym ważnym aspektem praktyki raportowania TEs są pełnione przez nie funkcje. Sporządzane przez poszczególne instytucje raporty powinny służyć realizacji m.in. funkcji: kontrolnej (zwiększenie kontroli i transparentności działań publicznych), sprawozdawczej (uszczegółowienie sprawozdawczości wydatków publicznych), bodźcowej (jako narzędzie służące zwiększeniu efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych) i informacyjnej (wykazanie faktycznych rozmiarów finansowego wsparcia z budżetów publicznych, a także wykazanie grup beneficjentów takiej pomocy).

Reasumując, w świetle dotychczas przeprowadzonej analizy należy stwierdzić, że głównym celem raportowania jest zwiększenie przejrzystości działań władz publicznych. Identyfikacja oraz szacowanie TEs umożliwiają wskazanie obszarów oraz rozmiarów wsparcia realizowanego przez pośrednie instrumenty wydatkowe budżetów narodowych. Nie mniej ważnym aspektem jest możliwość zidentyfikowania wszystkich beneficjentów pomocy publicznej, co nie jest realizowane w przypadku tradycyjnej sprawozdawczości budżetowej. Pośrednim efektem, chociaż wydaje się, że najważniejszym, jest wzrost efektywności wydatkowania środków publicznych.

### **3. Rozwiązania stosowane w wybranych państwach – przykład Australii i Kanady**

Zakres merytoryczny, częstotliwość sporządzania i zakres podatków objętych sprawozdawczością różnią się pomiędzy państwami, które sporządzają raporty TEs. Jest to element sprawozdawczości budżetowej, który nie ma swego wzorca, zatem w poszczególnych jurysdykcjach stosowane są różne rozwiązania. W dalszej części opracowania zostaną przedstawione rozwiązania wykorzystywane w państwach, które według opinii autorów są warte podkreślenia czy wdrożenia w Polsce.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na zakres australijskich raportów TEs<sup>2</sup>. Analizując te rozwiązania, warto wskazać na zidentyfikowane funkcje raportów, które umożliwiają [The Australian Government the Treasury, 2004]:

- analizę systemu podatkowego w analogiczny sposób, jak w przypadku bezpośrednich wydatków budżetowych,
- bardziej wszechstronną analizę działalności finansowej władz publicznych przez budżet,
- zwiększenie świadomości w kształtowaniu wszystkich elementów systemu podatkowego.

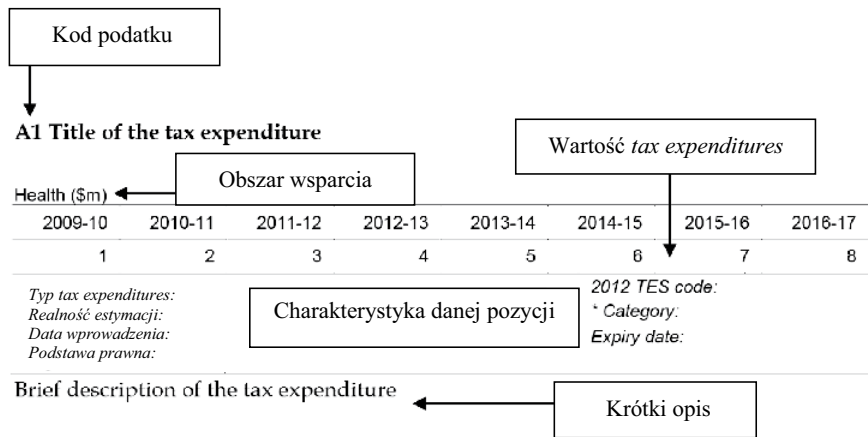
Do specyficznych cech australijskich raportów można zaliczyć przyjęcie bezpośredniej zastępowalności i porównywalności konstrukcji zaliczanych do TEs z bezpośrednimi wydatkami budżetowymi, bowiem większość stosowanych instrumentów pomocy publicznej może być zastąpiona bezpośrednimi strumieniami wydatków publicznych. Powołując się na badania C. Browna, należy zauważyć, że to właśnie ta cecha tego typu konstrukcji podatkowych sprawiła, iż przyjęto ich nazwę jako TEs – są one po prostu substytutem wydatków dostarczanych przez system podatkowy i mają taki sam skutek budżetowy [Polackova, Valenduc, Swift, 2004, s. 46].

Australijskie raporty składają się z czterech części. Pierwsza część stanowi swego rodzaju wprowadzenie do raportu – zawiera definicję oraz ogólne wyjaśnienie, czym są przedstawiane kategorie. Za ważny fragment tej części należy uznać zestawienie zmian w stosunku do poprzedniej wersji raportu. Najczęściej dotyczą one metodologicznego aspektu oraz poszczególnych pozycji TEs – te wprowadzone, zmienione lub zlikwidowane są enumeratywnie wymieniane na końcu raportu. W drugiej i trzeciej części następuje przedstawienie poszczególnych pozycji TEs. Za właściwą część raportu należy uznać charakterystykę zidentyfikowanych pozycji TEs oraz oszacowanych metodą utraconych dochodów. Przy charakterystyce założeń metodologicznych dokonywane są szacunki zidentyfikowanych TEs dla określonych dziewięciu podatków, którym przypisano dla celów porządkowych określone litery<sup>3</sup>. Szczegółowa prezentacja każdej kategorii TEs została dokonana w formie tabelarycznej (rys. 1).

Informacje, jakie są podawane przy każdej pozycji TEs, obejmują: nazwę podatku, obszar wsparcia, typ (rodzaj) TEs, realność dokonanej estymacji, datę wprowadzenia, podstawę prawną, oszacowaną wartość TEs na okres ośmiu lat budżetowych (trzy lata przeszłe, rok bieżący oraz prognoza na cztery lata). Ponadto istotną częścią charakterystyki poszczególnych kategorii TEs jest krótki opis danej pozycji, który zawiera: jej istotę, wyjaśnienie, na czym polega, kogo dotyczy i ewentualnie z jakimi innymi preferencjami jest powiązana.

<sup>2</sup> Raporty publikowane są przez australijskie Ministerstwo Skarbu (Commonwealth Treasury). Od 1998 r. (Charter of Budget Honesty Act 1998) ich publikowanie stało się wymogiem prawnym [Smith, 2003].

<sup>3</sup> A – *personal income*, B – *business income*, C – *retirement income*, D – *fringe benefits tax*, E – *capital gains tax*, F – *commodity and other indirect taxes*, G – *natural resources tax*, H – *goods and services tax*, I – *carbon pricing mechanism*.



Rys. 1. Układ prezentacji pozycji *tax expenditures* w australijskich raportach

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [The Australian Government the Treasury, 2014, s. 13].

Biorąc pod uwagę merytoryczną wartość raportów TEs, szczególnie w kontekście podawanych w nich wartości, warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden element australijskich raportów. Mowa tu o prezentowanym podejściu do oceny realności dokonywanych szacunków. Począwszy od 2008 r., przy każdej preferencji podaje się ocenę wiarygodności dokonanych szacunków, która zależy od jakości i dostępności danych, od częstotliwości pozyskiwania informacji na temat danej preferencji, a także od możliwości przewidzenia zmian zachowania podatników. Przyjęto zatem, że zidentyfikowane i oszacowane preferencje będą oceniane również pod kątem realności dokonanych estymacji w 6-stopniowej skali (por. tab. 1) [The Australian Government the Treasury, 2009].

Tab. 1. Klasyfikacja realności szacunków *tax expenditures* w australijskich raportach

Klasyfikacja realności szacunków	Określenie stopnia realności szacunków
Wysoka	Duża dostępność danych. Brak, ewentualnie ograniczone założenia upraszczające. Długotrwale funkcjonujące <i>tax expenditures</i> , stabilne i przewidywalne zachowanie podatników.
Średnia – wysoka	Duża dostępność danych. Brak, ewentualnie ograniczone założenia upraszczające. Nowe lub zmienione <i>tax expenditures</i> , dla których przyszłe zachowanie podatników jest przewidywalne.
Średnia	Dane niekompletne, często ze źródeł wtórnych, liczne założenia upraszczające. Nowe lub zmienione <i>tax expenditures</i> , znaczące zmiany zachowania podatników, uwarunkowane często czynnikami spoza systemu podatkowego.
Średnia – niska	Jedynie podstawowe, ogólne dane ze źródeł spoza systemu podatkowego. Wiele podjętych założeń, bez możliwości wiarygodnej ich weryfikacji. Przed wszystkim nowe pozycje <i>tax expenditures</i> lub istniejące pozycje, dla których zachowanie podatników jest trudne do przewidzenia.

Niska	Niewiele niskiej jakości danych z licznymi nieweryfikowalnymi założeniami. Zachowanie podatników jest zmienne i w znaczącym stopniu uzależnione od czynników spoza systemu podatkowego.
Bardzo niska	Mocno ograniczone dane o niskiej jakości, liczne założenia, praktycznie brak informacji dotyczących potencjalnych zmian zachowania podatników.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [The Australian Government the Treasury, 2013].

Natomiast w przypadku kategorii TEs, dla których dostępność danych była ograniczona, od 2005 r. zastosowano kategoryzację. Nie dokonywano zatem dokładnych wyliczeń, a jedynie szacowano przybliżoną wartość. Dla poszczególnych przedziałów wartości przypisano określoną kategorię od 0 do 4, przy czym przy braku danych przyjęto kategorię „n.a.” (*not available*) [The Australian Government the Treasury, 2009, s. 43].

W kolejnej części raportu (trzeciej) są wymieniane kategorie TEs oszacowane drugą metodą, tj. potencjalnych dochodów dla 10 największych wartościowo pozycji TEs, których wartość wyliczono standardową metodą, tj. utraconych dochodów [The Australian Government the Treasury, 2014, s. 6]. W tej części następuje porównanie szacunków dokonanych dwiema metodami oraz przedstawienie przyczyn w różnicach szacunków. Takie podejście wynika z niedociągnięć podstawowej metody szacowania wartości TEs.

Ostatnia część dotyczy metodologicznych podstaw sporządzanych raportów. Zawarte są w niej informacje dotyczące podstawowych elementów koncepcji TEs, takich jak: definicja standardu podatkowego, metodologia szacowania wartości, porównanie z bezpośrednimi wydatkami budżetowymi.

Reasumując, należy stwierdzić, że australijskie raporty TEs należą do najpełniejszych z punktu widzenia zawartych w nich informacji. Są publikowane regularnie, występuje bardzo duże podobieństwo pomiędzy poszczególnymi wydaniem, są czytelne i łatwo dostępne. Szczególną uwagę należy zwrócić na podejście stosowane w zakresie prezentowania oceny realności szacunków.

Dobre wzorce w zakresie raportowania TEs wypracowała również Kanada. Praktyka raportowania w tym kraju jest często podawana jako przykład stosunkowo szerokiego/kompleksowego podejścia do definiowania kategorii TEs. Władze publiczne stoją na stanowisku, że lista pozycji TEs powinna być raczej „szeroka”, a nie ściśle zdefiniowana i ograniczona. Stosowane w Kanadzie rozwiązania różnią się znacząco na przykład od podejścia wypracowanego w Niemczech, gdzie przyjęto dosyć wąską i restrykcyjną definicję TEs. Warto podkreślić walor praktyczny kanadyjskiej „filozofii” TEs z uwagi na to, że dosyć często trudności nastrocza jednoznaczne przyporządkowanie danej preferencji podatkowej do określonej kategorii, co stwarza duży stopień subiektywizmu w raportowaniu pozycji TEs. W kanadyjskich raportach zawarte są zatem wszystkie kategorie preferencji podatkowych, tak by uniknąć subiektywnej oceny w odniesieniu do zaliczenia tej pozycji do grupy TEs.

Kanadyjskie raporty<sup>4</sup> składają się z dwóch części. Pierwsza, stanowiąca właściwą część raportów, zawiera zestawienie zidentyfikowanych pozycji TEs w podziale na trzy podstawowe podatki państwowe. Przed prezentacją właściwych danych, w części tej dokonano krótkiego przeglądu najważniejszych zmian względem poprzedniej edycji raportu oraz przedstawiono podstawowe informacje metodologiczne. W ramach poszczególnych podatków prezentację kategorii TEs dokonano w podziale na obszary wsparcia. Wartościowo ujęcie poszczególnych kategorii zostało dokonane w przyjętym okresie sześciu lat, jednak wyraźnie oddzielono dane przeszłe (cztery lata) i projekcje na kolejne dwa lata budżetowe. Na końcu każdej części znajdują się informacje uzupełniające estymacje, szczególnie w kontekście zasad dokonywanych szacunków.

Druga część raportów, zatytułowana *Tax Evaluations and Research Reports*, zmienia się za każdym razem. W części tej poddawane są szerszej analizie poszczególne rozwiązania z zakresu TEs w poszczególnych podatkach lub szersze zagadnienia dotyczące systemu podatkowego<sup>5</sup>.

Ze względu na fakt, że pewne elementy analizy TEs nie zmieniają się często (np. założenia metodologiczne dotyczące identyfikacji i szacowania TEs, zasady definiowania standardu podatkowego, interpretacji dokonanych estymacji, pozycje TEs), przyjęto rozwiązanie publikowania tych informacji w rządziej sporządzanych dokumentach zatytułowanych *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections*. Dotychczas opublikowano trzy tego typu dokumenty. Istotą tej części analizy jest dokładny opis najważniejszego elementu analizy TEs, tj. standardu podatkowego dla każdego z trzech podatków państwowych. Następnie są opisane najważniejsze przyjęte założenia dotyczące procesu estymacji zidentyfikowanych pozycji TEs. Ostatnia część stanowi opis poszczególnych kategorii TEs w podziale na trzy podatki oraz obszary wsparcia.

Reasumując, należy stwierdzić, że kanadyjskie raporty TEs zasługują na uznanie szczególnie ze względu na przyjęte podejście w definiowaniu standardu podatkowego, a co za tym idzie – minimalizacji jednej z największych wad analizy TEs, tj. często subiektywnego kwalifikowania danych preferencji podatkowych do tej kategorii. Dołączenie do listy TEs tzw. pozycji uzupełniających w dużym stopniu zwiększa transparentność wsparcia przez system podatkowy.

<sup>4</sup> W Kanadzie raporty przygotowywane są regularnie w okresach rocznych od 1995 r. i są dostępne na stronach Departamentu Finansów Rządu Kanady. Dodatkowo w latach 2000, 2004 i 2010 [Department of Finance, 2013] opublikowano dokumenty pt. *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections* poświęcone kwestiom metodologicznym raportowania *tax expenditures*.

<sup>5</sup> Na przykład w ostatnim raporcie z 2013 r. przedmiotem analizy była konstrukcja mechanizmu finansowego *Flow-Through Shares* mająca na celu pomoc w zwiększaniu kapitałów przedsiębiorstw z sektora wydobywczego na dalszą eksplorację złóż w Kanadzie oraz dalszy rozwój czystej energii. Drugim zagadnieniem, będącym przedmiotem analizy w tej części raportu, była kwestia dotycząca opodatkowania w Kanadzie sektora małych i średnich przedsiębiorstw [Department of Finance, 2013].



#### 4. Zakres merytoryczny polskich raportów *tax expenditures*

Praktyka raportowania TEs w Polsce jest stosunkowo krótka. Pierwszy raport dotyczący preferencji podatkowych został opublikowany w 2010 r. Obowiązek sporządzania tego typu raportu nie wynika z przepisów prawa krajowego. Zawarto natomiast taki wymóg w prawodawstwie unijnym – określa go dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich w art. 14. Należy jednak zauważyć, że przepisy unijne nie zawierają żadnych konkretnych wytycznych w zakresie zawartości merytorycznej raportu. Krótka wzmianka o obowiązku publikowania szczegółowych informacji na temat wpływu preferencji podatkowych na dochody w żaden sposób nie określa warunków, jakie musi spełniać taki dokument, by stworzyć warunki dla poprawy przejrzystości systemu podatkowego.

W Polsce zakres preferencji podatkowych jest identyfikowany i szacowany w obszarze czterech podatków państwowych oraz trzech lokalnych (w sumie na trzynaście podatków, tworzących cały system podatkowy). Schemat polskiego raportu TEs jest zbudowany według koncepcji podziału na trzy główne części, są to: *Preferencje podatkowe w Polsce; Cel i mechanizm preferencji podatkowych; Wartość preferencji podatkowych*. Łącznie do 2015 r. opublikowano w Polsce pięć raportów, obejmujących dane za lata 2009–2013. Zakres raportu w kolejnych latach nie uległ zmianie.

W polskim systemie finansów publicznych nie ma *expressis verbis* sformułowanego obowiązku sporządzania raportów TEs. Niemniej gdyby taki obowiązek istniał, władze publiczne w większym stopniu dbałyby o przejrzystość systemu podatkowego, ponieważ TEs należą niejako do „szarej strefy” tego systemu, jeśli nie są identyfikowane i szacowane według przyjętej, mającej uzasadnienie merytoryczne, metodologii.

Szczegółowa analiza dotychczas opublikowanych raportów pozwala na pozyczenie uwag o charakterze polemicznym. Przede wszystkim raport ma poniekąd charakter edukacyjny, ponieważ zawiera rozważania w zakresie pewnych ujęć definicyjnych, o czym świadczy część poświęcona metodzie szacowania wartości preferencji podatkowych w innych krajach. Ponadto w analizowanej części ukazano cel szacowania wartości preferencji podatkowych, wskazując, że ma ono fundamentalne znaczenie dla prowadzenia odpowiedzialnej i efektywnej polityki fiskalnej, jednocześnie wyjaśniając, na czym polega różnica między TEs a standardem podatkowym. Wydaje się jednak, że w niewystarczającym stopniu wyjaśniono, na czym polega szacowanie wartości preferencji podatkowych w aspekcie metodologicznym.

W kolejnej części przedstawiono istotę preferencji podatkowej, definiując jej cel, cechy oraz wyjaśniając, na czym polega mechanizm jej działania. Wskazano również kryteria, które pozwalają odróżnić preferencję podatkową od bezpośrednich wydatków budżetowych.

W raporcie poświęcono też uwagę standardowi podatkowemu w Polsce, podkreślając, że jego określenie stanowi punkt wyjścia do oceny, czy dane rozwiązanie

podatkowe jest preferencją podatkową, czy też cechą systemu podatkowego. W analizowanej części zawarto charakterystykę poszczególnych podatków pod kątem zasad systemu podatkowego (powszechności, zupełności i równości opodatkowania).

Kolejnym przedstawionym w raporcie aspektem jest metoda szacowania preferencji podatkowych oraz analiza ich wartości według obszarów wsparcia. Ciekawym fragmentem jest analiza efektywności wybranych preferencji podatkowych. Zaprezentowana analiza pozostawia jednak pewien niedosyt ze względu na niezbyt ostre zdefiniowanie pojęcia „efektywność”.

W załączniku A do raportu wskazano na cel i mechanizm preferencji podatkowych dla takich podatków, jak: PIT, CIT, VAT, akcyza, podatek od nieruchomości, rolny, leśny, natomiast w załączniku B – ich szacunkową wartość. We wszystkich badanych podatkach analizie poddano analogiczne obszary wsparcia, z pewnymi wyjątkami.

W przypadku PIT przeanalizowano wsparcie w podziale na takie obszary, jak: a) gospodarka, b) rolnictwo, c) zatrudnienie, d) edukacja, nauka, kultura, sport, e) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, f) zdrowie, g) rodzina i socjalne, h) inne. W odniesieniu do CIT dokonano analizy wsparcia w podziale na takie działy, jak: a) gospodarka, b) rolnictwo, c) edukacja, nauka, kultura, sport, d) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, e) socjalne, f) inne. W przypadku VAT przebadano wsparcie w podziale na: a) gospodarkę, b) rolnictwo, c) edukację, naukę, kulturę, sport, d) zdrowie, e) rodzinę i socjalne, f) transport i ochronę środowiska, g) inne. W podatku akcyzowym przeanalizowano wsparcie w podziale na takie obszary, jak: a) gospodarka, b) zdrowie, c) transport i ochrona środowiska, d) inne. W przypadku podatków lokalnych ujęto wsparcie w podziale na takie działy, jak: a) gospodarka, b) rolnictwo, c) zatrudnienie, d) edukacja, nauka, kultura, sport, e) organizacje pożytku publicznego, kościoły, organizacje społeczne i obywatelskie, f) zdrowie, g) socjalne, h) transport i ochrona środowiska, i) inne.

Według oszacowanych danych za 2009 r. utracone dochody z powodu preferencji podatkowych stanowiły 4,9% PKB. Ich wartość wyniosła 65,9 mld zł. W 2010 r. wielkość ogólna oszacowanych preferencji podatkowych wzrosła do poziomu 5,2% PKB i wyniosła 73,8 mld zł, a w 2011 r. – 79,1 mld zł, co stanowiło – podobnie jak w 2010 r. – 5,2% PKB. W 2012 r. globalna kwota preferencji podatkowych wyniosła 81,6 mld zł, co stanowiło 5,1% PKB. W ujęciu nominalnym w sumie preferencje wzrosły w stosunku do 2011 r. o 2,5 mld zł. W 2013 r. wartość preferencji podatkowych wyniosła 85,0 mld zł, co stanowiło 5,2% PKB. W ujęciu nominalnym preferencje wzrosły w stosunku do 2012 r. o 3,4 mld zł [MF, 2010–2014].

W opinii autorów należy pozytywnie ocenić podjęcie próby stworzenia systemu monitoringu i kontroli wydatków publicznych przez system podatkowy w Polsce, w tym włączenie do zakresu analizy również podatków lokalnych, chociaż dotyczy to tylko trzech z siedmiu podatków trafiających do budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Niestety, identyfikacja istniejącego problemu i zrozumienie dla potrzeby sporządzania raportów TEs nie jest jeszcze powszechne/pelne. Preferencje

podatkowe stanowią bowiem substytut bezpośrednich wydatków publicznych, jednocześnie trudno jest utrzymać przejrzystość finansów publicznych, w tym systemu podatkowego, bez raportowania w tym zakresie.

## Podsumowanie

Raportowanie kategorii TEs wydaje się być warunkiem koniecznym do prowadzenia odpowiedzialnej polityki fiskalnej. Podstawowym narzędziem w tym zakresie są raporty TEs, które powinny spełnić określone w artykule funkcje. Będzie to możliwe jedynie w sytuacji, gdy dokumenty te będą zawierały właściwy zakres informacji.

Polska praktyka w tym zakresie nie jest pozbawiona wad. Do jej słabości należy zaliczyć przede wszystkim: opis oraz charakterystykę metodologii szacowania, brak dokonywania estymacji na okresy przyszłe, brak oceny dokonanych szacunków. Za najważniejszą słabość należy jednak uznać brak powiązania analizy TEs z procedurą budżetową. Obecnie nie ma określonych żadnych krajowych wymogów co do zakresu oraz terminów sporządzania raportów. Według autorów wyeliminowanie tych ograniczeń przyczyniłoby się do zwiększenia roli tych raportów w prowadzeniu odpowiedzialnej polityki fiskalnej.

## Bibliografia

- Bartlett B., *Policy Bulletin: the End of Tax Expenditures as We Know Them?*, Institute of Research on the Economics of Taxation, 2001, June 13.
- Burman L.E., *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, "National Tax Journal" 2003, No. 56.
- Craig J., William A., *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: an International Perspective*, January 28, 2002.
- Department of Finance, Government of Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2012*, Canada 2013.
- Dziemianowicz R., *Istota i definicja tax expenditures – aspekt teoretyczny*, [w:] R. Dziemianowicz (red.), *Tax expenditure jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa 2015.
- MF, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa 2010, 2011, 2012, 2013, 2014.
- Polackova B.H., Valencic Ch.M.A., Swift Z.L., *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington D.C., 2004, DOI: <http://dx.doi.org/10.1596/0-8213-5601-1>.
- Smith J., *Tax Expenditures the \$30 Billion Twilight Zone of Government Spending*, "Research Paper" 2002–2003, No. 8, Information and Research Services, Department of the Parliamentary Library, 26 May 2003.
- The Australian Government the Treasury, *Tax Expenditures Statement 2003*, Australia 2004.
- The Australian Government the Treasury, *Tax Expenditures Statement 2008*, Australia 2009.
- The Australian Government the Treasury, *Tax Expenditures Statement 2012*, Australia 2013.
- The Australian Government the Treasury, *Tax Expenditures Statement 2013*, Australia 2014.
- Wyszkowski A., *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 9.
- Wyszkowski A., *Pomiar i metody szacowania tax expenditures*, [w:] R. Dziemianowicz (red.), *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa 2015.

### **Required Substantive Range of Tax Expenditures Reports**

The aim of the article is to identify the required substantive range of tax expenditures reports in Poland – on the base of the countries that have many years of experience in this field. The starting point for the analysis is to specify the essence of tax preferences and its functions. The article is divided into four main parts: the essence of tax preferences, tax expenditures reports, solutions applied in some countries such as Australia and Canada, and the scope of Polish tax expenditures reports. The authors have attempted to determine a model of such report, in order to point out the desired direction of change in Poland.

### **Pożądany zakres merytoryczny raportów *tax expenditures***

Celem artykułu jest próba zidentyfikowania poświadczonych elementów raportu *tax expenditures* w Polsce na bazie doświadczeń krajów, które posiadają wieloletnią praktykę w tym zakresie. Punktem wyjścia do przeprowadzenia analizy jest wskazanie istoty preferencji podatkowych oraz funkcji, które mają realizować. Artykuł został podzielony na cztery części. Autorzy, na podstawie analizy zakresu raportowania *tax expenditures* (TEs) w Australii i Kanadzie, podjęli w nim próbę określenia „modelowego” zakresu merytorycznego takiego raportu. Jednocześnie wskazali na doświadczenia Polski w tym zakresie w celu wykazania poświadczanego kierunku zmian.