

Adam Wyszkowski*

Metody estymacji *tax expenditures* w wybranych krajach

Wstęp

Problematyką niniejszego opracowania jest analiza podejść szacowania wielkości *tax expenditures* (preferencji podatkowych). Zostały w nim wymienione i omówione podstawowe teoretyczne metody stosowane w tym zakresie, jak również praktyczne zastosowania w USA, Australii i Kanadzie. Osiągnięcie tak wyznaczonego celu wymagało dokonania studiów literaturowych oraz analizy danych publikowanych przez administrację skarbową i ministerstwa odpowiedzialne za kwestię finansów publicznych w analizowanych krajach. Przygotowany artykuł powstał w ramach projektu finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/HS4/02878.

1. Pojęcie i bariery szacowania *tax expenditures*

Problematyka związana z uszczelnieniem systemu dochodów i wydatków publicznych jest szczególnie ważna w dobie obecnej sytuacji budżetowej. Jednym z instrumentów, który może być użyty w tym zakresie, jest analiza *tax expenditures*. Istotą rozwiązań z zakresu techniki opodatkowania zaliczanych do tej grupy jest wsparcie określonych podatników czy też sfer działalności nie przez realizację bezpośrednich wydatków, lecz przez obniżenie finalnego zobowiązania podatkowego [Surrey, McDaniel, 1985, s. 3]. W celu uzyskania pełnego obrazu fiskalnego oddziaływania państwa przez system podatkowy należy przede wszystkim zidentyfikować wszelkiego rodzaju ulgi, zwolnienia, wyłączenia, kredyty i inne tego typu konstrukcje, które przez swą istotę obniżają zobowiązanie podatkowe.

Identyfikacja *tax expenditures* jest dokonywana w wielu krajach [OECD, 2010, s. 70], [Polackova i inni, 2004, s. 8–12], w tym także w Polsce. Od dwóch lat Ministerstwo Finansów publikuje raporty [Preferencje..., 2010/2011] poświęcone temu zagadnieniu, by wykazać zakres i liczbę instrumentów, których zastosowanie powoduje ukryte subwencjonowanie określonych grup podatników lub sfer działalności.

* Dr, Katedra Skarbowości, Wydział Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet w Białymstoku, 15-062 Białystok, ul. Warszawska 63, a.wyszkowski@uwb.edu.pl.

W literaturze przedmiotu autorzy wymieniają wiele barier uniemożliwiających lub utrudniających przeprowadzenie wspomnianej analizy [OECD, 2010, s. 17–18], [Craig, Allan, 2002, s. 3]. Najważniejszą z nich wydaje się trudność w zdefiniowaniu konstrukcji zaliczanych do grupy *tax expenditures*. W praktyce w poszczególnych państwach są stosowane różnego rodzaju tzw. wzorce podatkowe [Polackova i inni, 2004, s. 10–11] – przeważnie dla każdego z podatków definiowane odrębnie, dzięki czemu jest możliwa identyfikacja grupy preferencji podatkowych. Kolejna bariera jest związana z wyborem odpowiedniej metody estymacji zidentyfikowanych konstrukcji *tax expenditures*, co jest przedmiotem niniejszego opracowania. Dostępność danych, sposób zdefiniowania wzorca podatkowego, zakres analizy – wszystko to warunkuje wybór określonej metody estymacji. Kolejna bariera jest związana z zakresem analizy. Pojęcie preferencji podatkowych wiąże się nie tylko z systemem podatkowym, lecz również z systemem obciążeń quasi-fiskalnych, np. systemem ubezpieczeń społecznych, opłat itp.

2. Teoretyczne koncepcje estymacji *tax expenditures*

Jak już zauważono, analiza *tax expenditures* polega przede wszystkim na identyfikowaniu i szacowaniu konstrukcji preferencji podatkowych. Jedną ze wskazanych barier w jej przeprowadzeniu jest wybór właściwej metody szacowania tego typu aktywności budżetowej państwa. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że w tym zakresie powinny być wykorzystywane te same metody, co w przypadku analizy skutków budżetowych zmian wprowadzonych w prawie podatkowym [Surrey, McDaniel, 1985, s. 226]. Można zatem wymienić następujące metody [Anderson, 2008]: utraconych dochodów (*initial revenue loss – gain*), potencjalnych dochodów (*final revenue loss – gain*) i ekwiwalentu wydatku bezpośredniego (*outlay equivalence*).

Pierwsze z tych podejść [OECD, 2010, s. 13] polega na wycenie preferencji podatkowych jako kwoty, o którą zostanie obniżone zobowiązanie podatkowe w wyniku wprowadzenia określonej preferencji. Ważnym założeniem w tej metodzie jest przyjęcie założenia *ceteris paribus*, tzn. że nie uwzględnia się zmian zachowań podatników ani zmian w dochodach wynikających z wprowadzenia preferencji podatkowych.

W drugim przypadku następuje korekta podejścia pierwszego w zakresie uwzględnienia wspomnianych wyżej zmian. Wprowadzenie określonej preferencji podatkowej, np. w podatku dochodowym, skutkuje nie tylko uszczerbkiem na dochodach z tego tytułu, ale także zmianą dochodów z tytułu innych danin publicznych. Na przykład wprowadzenie ulgi

na wydatki mieszkaniowe wpłynie na spadek dochodów z tytułu podatku dochodowego, ale zapewne doprowadzi do wzrostu wpływów z podatków obrotowych. Ponadto w miarę możliwości należy zidentyfikować i uwzględnić w symulacjach zmiany zachowań podatników.

Ostatnia z wymienionych metod polega na oszacowaniu wielkości bezpośredniego wydatku budżetowego (należy wspomnieć, że w analizie koncepcji *tax expenditures* autorzy prawie zawsze odnoszą ją jako alternatywę bezpośrednich wydatków budżetowych) [Dharmapala, 1999]. Podkreślenia wymaga fakt, iż metody szacowania tych dwóch pozycji budżetowych różnią się między sobą [Estimates, 2006, s. 27]. Przyjmuje się, że kwota preferencji podatkowych jest równoważna z wysokością wydatków budżetowych, dzięki którym sytuacja podatnika przed wprowadzeniem tej preferencji będzie taka sama, jak po jej wprowadzeniu. Inaczej rzecz ujmując, na ile należałoby oszacować transfer z budżetu, aby finansowo podatnik był w tej samej sytuacji.

Z trzech wymienionych metod w praktyce budżetowej najczęściej stosuje się pierwszą, tj. podejście, według którego wartość preferencji podatkowych szacuje się jako wielkość utraconych wpływów budżetowych, ze względu na jego prostotę. Wg danych OECD prawie wszystkie kraje, które dokonują estymacji *tax expenditures*, stosują właśnie tę metodę [Anderson, 2008], [OECD, 2010]. Na przestrzeni lat nie zauważono znaczącej zmiany, gdyż już w pierwszych raportach OECD z lat 1994 i 1996, dotyczących analizy zakresu stosowania *tax expenditures*, także najczęściej wykorzystywana była ta metoda.

3. Metody estymacji stosowane w wybranych krajach¹

Wskazana jako najczęściej stosowana metoda estymacji jest rozwijana w poszczególnych krajach od względnie prostych szacunków po rozbudowane modele mikrosymulacji, np. w Kanadzie. Także horyzont czasowy jest odmienny. Niektóre kraje, np. Australia, Kanada czy też USA, nie dokonują jedynie analizy *ex post*, ale także dokonują estymacji na okresy przyszłe. Należy także wspomnieć o podejściu stosowanym w Australii. Otóż przyjęto tam, iż dla wybranych pozycji *tax expenditures* dokonywane są estymacje dwoma wybranymi metodami po to, by wykazać różnice w wielkościach w zależności od zastosowanej metody.

W pierwszym raporcie *tax expenditures* sporządzonym w USA (w roku 1968) wykorzystano standardową metodę utraconych wpływów (*revenue loss*) w wyniku zastosowania zidentyfikowanych preferencji podat-

¹ Dokonując przeglądu stosowanych w praktyce metod estymacji, analizie poddano następujące kraje: USA, Kanadę i Australię.

kowych. Metoda ta jest stosowana do chwili obecnej. Na przestrzeni lat, w miarę wzrostu dostępności danych, była udoskonalana [Surrey, McDaniel, 1985, s. 226]. Ogólnie w raporcie Połączonej Komisji Opodatkowania (Joint Commission of Taxation) przyjęto, że wielkość *tax expenditures* jest różnicą między zobowiązaniem podatkowym wynikającym z aktualnie obowiązującego prawa podatkowego a zobowiązaniem wynikającym z regulacji niezawierających konstrukcji *tax expenditures* [Estimates, 2006, s. 27]. Za podstawę szacunków przyjmuje się dane IRS (Internal Revenue Service) ze złożonych zeznań podatkowych. Co do zasady szacunków poszczególnych pozycji *tax expenditures* dokonywano pojedynczo, jednak w niektórych przypadkach dokonywano estymacji dwóch lub większej liczby konstrukcji jednocześnie. Takie podejście sprawiło, że uzyskana suma była mniejsza lub większa od arytmetycznej sumy tych pozycji, co było rezultatem zachodzących interakcji.

Mimo że w USA szacunków *tax expenditures* dokonuje się od wielu lat, ciągle trwa dyskusja w zakresie stosowanych metod ich szacowania dających różne wyniki oraz dochodów budżetowych możliwych do uzyskania w wyniku likwidacji tych preferencji. Podkreśla się, że występujące różnice pomiędzy tymi kategoriami uniemożliwiają unifikację tych metod. Wynika to z faktu, iż [Estimates, 2006, s. 27]:

- w estymacji *tax expenditures* nie uwzględnia się zmian zachowań podatników wynikających ze zniesienia wykorzystywanych preferencji;
- estymacje *tax expenditures* są związane ze zmianami w zakresie obowiązku podatkowego, a nie jak w przypadku szacunku dochodów w terminach wpływu do budżetu. Nie mają zatem znaczenia takie zmiany, które skutkują przesunięciem terminu zapłaty podatku, ponadto należy zauważyć, iż w USA przeważnie rok podatkowy u podatników (w większości przypadków jest to rok kalendarzowy) nie pokrywa się z rokiem budżetowym, który rozpoczyna się z dniem pierwszego października, co warunkuje różnicę w metodologii szacowania *tax expenditures* i dochodów budżetowych;
- niektóre preferencje podatkowe w podatku dochodowym mają także wpływ na podstawę naliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (FICA – Federal Insurance Contributions Act). Zniesienie zatem tego typu preferencji skutkowałoby wzrostem nie tylko wpływów z tytułu podatku dochodowego, ale także z tytułu składek. Ponadto w praktyce występuje wiele powiązań pomiędzy podatkiem dochodowym a innymi podatkami federalnymi, np. podatkiem akcyzowym czy też podatkami majątkowymi.

Z drugiej strony w obu analizach napotyka się podobne problemy analityczne związane z [Surrey, McDaniel, 1985, s. 226]:

- identyfikacją wszelkich interakcji występujących pomiędzy różnymi instrumentami – ang. *stacking of changes in interrelated items*,
- założeniem, że nie nastąpi zmiana decyzji ekonomicznych po zniesieniu danej preferencji – ang. *first-order estimates*,
- założeniem, że ekonomiczne uwarunkowania pozostaną niezmienione przez pojedyncze działania.

Powyższe rozważania można podsumować stwierdzeniem, że procedura szacowania *tax expenditures* w USA ma na celu uzyskanie odpowiedzi na następujące pytanie: ile więcej można by pozyskać wpływów podatkowych od podatników, jeżeli uchylono by daną preferencję podatkową, a pozostałe elementy składowe systemu podatkowego pozostałyby niezmienione, czyli bez tzw. efektu *second-order* [Special Analyses G, 1982], [Surrey, McDaniel, 1985, s. 226–227]. Jednak podejście to na przestrzeni lat budziło wiele kontrowersji i było często krytykowane, że w szacunkach nie uwzględnia się zmian w zachowaniach podatników. Jednak mimo głosu krytyki Ministerstwo Skarbu czy też Kongres, ze względu na brak możliwości przewidzenia takich zmian, dla zachowania wiarygodności estymacji nadal stosują tzw. podejście *first-order*.

Kolejne dyskusje na temat przyjmowanych metod i ich wad doprowadziły do podjęcia prób szacunków wartości *tax expenditures* innymi metodami. Na przykład w analizach poszczególnych budżetów USA – Special Analyses Budget of The United States Government – załącznik G jest poświęcony tylko i wyłącznie analizie *tax expenditures*. W roku 1983 pojawiła się koncepcja zastosowania metody ekwiwalentu wydatków (*outlay equivalent*). Dokonano zatem estymacji dwoma metodami, tj. utraconych wpływów oraz ekwiwalentu wydatków wraz z oszacowaniem potencjalnych interakcji. Wybrane wyniki tych estymacji zaprezentowano na tablicy 1.

Z przedstawionych danych wynika, iż wartości poszczególnych preferencji różnią się między sobą w zależności od przyjętej metody estymacji, a w szczególności różnią się sumy wymienionych preferencji. W przypadku metody ekwiwalentu wydatków w sumie uwzględniono interakcje pomiędzy tymi ulgami a innymi elementami systemu podatkowego.

Podobne podejście w szacowaniu wartości *tax expenditures* zastosowano w Australii, tj. metodę utraconych dochodów. Polega ona na kalkulowaniu wartości tych preferencji jako korzyści, które odnosi podatnik dzięki funkcjonowaniu preferencji go obejmujących, mierzonych w odniesieniu

do systemu podatkowego bez preferencji, a nie jako koszt budżetowy tych preferencji. Autorzy australijskiego podejścia wymienili następujące zalety

Tablica 1. Wartości *tax expenditures* w rolnictwie w USA wg odmiennych metod szacowania w latach 1981–1983 (w mln USD)

Opis	Metoda szacowania					
	ekwiwalentu wydatków			utraconych wpływów		
	1981	1981	1983	1981	1981	1983
Odliczenia niektórych wydatków inwestycyjnych	530	550	570	525	545	560
Preferencje niektórych kategorii zysku z poszczególnych dochodów	710	635	555	425	460	375
Suma po uwzględnieniu zależności	1315	1250	1180			
Suma				950	1050	935

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Special Analyses G, 1982].

tej metody [Tax Expenditures, 2011, s. 17]: podejście to wymaga jedynie jednego założenia dotyczącego zmian zachowań podatników na zniesienie danej preferencji, co pozwala szacować pojedyncze preferencje na podstawie aktualnego lub przyszłego poziomu wielkości przeprowadzanych transakcji; uzyskane wyniki mogą być interpretowane jako korzyści, które uzyskuje podatnik w związku z istnieniem określonej preferencji podatkowej.

W australijskim raporcie (Tax expenditures Statement, 2010), ze względu na chęć dokonywania porównań między wielkościami *tax expenditures* a wielkościami dochodów budżetowych podjęto decyzję, by dla kilku największych pozycji *tax expenditures* dokonać estymacji metodą potencjalnych dochodów (*final revenue loss – gain*) – po raz pierwszy dokonano tego w 2008 roku dla sześciu pozycji *tax expenditures*. Jak zauważono, interpretacji tych wyników należy dokonywać z pewną ostrożnością, ich uzyskanie bowiem byłoby związane z koniecznością przewyciężenia określonych barier, tj. [Tax Expenditures, 2011, s. 196]:

- po pierwsze, dopóki dana preferencja nie została zniesiona, to należy przyjąć pewne założenia co do zasad realizowanej polityki budżetowej (podatkowej) w tym zakresie,
- po drugie, metoda ta wymaga pozyskania informacji co do zmian zachowań podatników na zmiany w zakresie stosowanych preferencji podatkowych dla każdej pozycji. Jednak jak zauważają autorzy rapor-

tu, w większości przypadków takie informacje są nieosiągalne, zatem konieczne jest przyjęcie konkretnych założeń w tym zakresie,

- po trzecie, oprócz zmian zachowań podatników na likwidację określonej preferencji dokonywanie zagregowanych szacunków wymaga znajomości alternatywnych metod obniżania zobowiązania podatkowego i możliwości korzystania z tych instrumentów.

Z metodologicznego punktu widzenia w Australii poruszono także kwestie związane z rachunkowym aspektem *tax expenditures*. Mowa tu o dwóch metodach identyfikowania okresu obrachunkowego, w którym są uwzględniane wpływy podatkowe lub preferencje podatkowe, czyli [Tax Expenditures, 2011, s. 18]: *Economic Transactions Method* (ETM) – w której wpływy podatkowe były przypisywane do okresu obrachunkowego, kiedy podatnicy uzyskiwali dochody opodatkowane; *Tax Liability Method* (TLM) – w tym przypadku wpływy podatkowe są ewidencjonowane w tym okresie, w którym podatnicy podatki te odprowadzali.

W samych szacunkach *tax expenditures* w raporcie użyto następujących podejść:

- *aggregate modelling* – za podstawę szacunków przyjęto kompleksowe, zsumowane dane dotyczące określonych zjawisk (transakcji). Podejście to zastosowano przy estymacji preferencji, które w stosunkowo łatwy sposób można było powiązać z tymi transakcjami. Metoda ta została wykorzystana do szacowania preferencji w ramach podatku akcyzowego od paliw;
- *distributional modelling* – w tym podejściu za podstawę przyjęto także zagregowane dane, jednak dobrane do konkretnych segmentów gospodarki, a także w zależności od konkretnych grup podatników. Podejście to wykorzystano w szacowaniu preferencji w ramach podatku dochodowego od ludności;
- *microsimulation* – metoda wykorzystująca najbardziej szczegółowe dane do szacowania preferencji dla poszczególnych podatników. W tym przypadku wielkość preferencji jest obliczana jako różnica pomiędzy podatkiem płaconym przy jej funkcjonowaniu a podatkiem wyliczonym dla tzw. *benchmark*². W ten sposób wyliczone wielkości są uznawane za reprezentatywne dla poszczególnych grup podatników. Z tego też względu stosowanie tej metody wymaga pozyskania szcze-

² Benchmark to inaczej swego rodzaju wzorzec podatkowy. Jest to podstawowy element analizy *tax expenditures*, który pozwala na zakwalifikowanie określonych rozwiązań do grupy *tax expenditures*. Zdefiniowanie tego elementu stanowi największą barierę w przedmiotowej analizie, a także praktycznie uniemożliwia dokonywanie międzynarodowych porównań. W zasadzie każde raportowanie *tax expenditures* rozpoczyna się od rozważań, czym jest wzorzec podatkowy dla każdego podatku oddzielnie i jakie cechy podatku powinien realizować.

gółowych danych dotyczących poszczególnych podatków i preferencji podatkowych.

Jak już zauważono, w australijskim podejściu do wyboru metod szacowania *tax expenditures* wykorzystano co do zasady jedną metodę, tj. metodę utraconych wpływów. Jednak dla wybranych pozycji preferencji oszacowano ich wartość przy wykorzystaniu także drugiej metody (wydaje się, że najtrudniejszej), tj. metody potencjalnych wpływów. Przy wyborze tych preferencji kierowano się ich wartością wyliczoną pierwszą metodą. Wybrano więc osiem największych pozycji *tax expenditures*. Z analizy tych preferencji zawartych w raporcie można wyciągnąć następujący wniosek: ich wartości wyliczone metodą potencjalnych wpływów były równe albo niższe od wartości wyliczonych metodą utraconych wpływów. Można zatem stwierdzić, że zidentyfikowane i oszacowane interakcje powodują ograniczenie fiskalnych skutków zniesienia pojedynczej preferencji podatkowej. W tabelicy 2 przedstawiono przykładowe wartości wybranych pozycji *tax expenditures* liczonych dwoma metodami.

Tabela 2. Wartości *tax expenditures* dla wybranych pozycji wg odmiennych metod szacowania w latach 1981–1983 (w mln dolarów)

Opis	Metoda szacowania					
	utraconych wpływów			potencjalnych wpływów		
	2010-1	2011-2	2012-3	2010-1	2011-2	2012-3
Preferencyjne opodatkowanie składek emerytalnych pracowników	14,300	15,800	16,300	10,500	12,150	12,550
Ulgi inwestycyjne dla przedsiębiorstw	2,350	660	220	0	0	0
Zwolnienie niektórych transakcji z podatku od towarów i usług (GST)	2,200	2,350	2,550	2,200	2,350	2,550

Źródło: Na podstawie [Tax Expenditures, 2011, s. 198–199].

Wyboru przykładów preferencji podatkowych zaprezentowanych w tabelicy 2 dokonano celowo po to, by wskazać na występujące różnice w szacunkach w zależności od dobranej metody estymacji. W każdej z trzech pozycji inny jest charakter różnicy między wynikami szacunków otrzymanych każdą z metod.

Ostatnim analizowanym krajem dokonującym identyfikacji i oszacowania *tax expenditures*³ jest Kanada. Roczne raporty *tax expenditures* są tam

³ W przypadku Kanady warto podkreślić pewne metodologiczne podejście do identyfikowania *tax expenditures*. Otóż co do zasady w raporcie wymienia się wszystkie konstrukcje, których funkcjonowanie skutkuje obniżeniem zobowiązania podatkowego, czyli następuje

publikowane od 1994 roku. Ciekawe podejście metodologiczne prezentuje Ministerstwo Finansów Kanady w zakresie raportowania *tax expenditures* – oprócz wspomnianych corocznych raportów co pewien czas (obecny dokument jest trzecim wydaniem) publikuje się dokument pt. „Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections”, w którym są zawarte dokładne informacje na temat celów, dla których wprowadzono poszczególne preferencje podatkowe, oraz zasad estymacji i prognozowania ich wartości.

W przedmiocie metod estymacji *tax expenditures* podejście kanadyjskie wydaje się bardzo zaawansowane. Dla trzech podstawowych podatków, tj. osobistego podatku dochodowego, podatku dochodowego od przedsiębiorstw oraz podatku od towarów i usług, do wyliczenia funkcjonujących w ramach ich konstrukcji preferencji podatkowych stosowane jest modelowanie.

W przypadku osobistego podatku dochodowego oraz podatku dochodowego od przedsiębiorstw dla większości pozycji *tax expenditures* jest stosowane określone modelowanie (*Department of Finance's personal income tax micro-simulation model*). Przygotowuje się symulacje zmiany wpływów z tytułu podatku dochodowego w związku ze zniesieniem danej kategorii preferencji podatkowej, ponownie przeliczając te wpływy przy zmianach wszystkich istotnych rachunkowych elementów konstrukcji podatku, tj. dochodu, ulg podatkowych czy też kredytów. Wykorzystuje się w tym celu m.in. w zakresie doboru próby stratyfikację statystyczną – ze zbioru danych pochodzących z deklaracji podatkowych gromadzonych przez Canada Revenue Agency (CRA) (kanadyjska administracja skarbową).

Podobna sytuacja występuje w przypadku podatku od towarów i usług. W ostatnim raporcie prawie 2/3 zidentyfikowanych *tax expenditures* w ramach tego podatku oszacowano, używając także modelu stworzonego do tego celu – *Goods and Services Tax Model*.

Podejście zaprezentowane w kanadyjskiej analizie wydaje się najbardziej rozbudowane. Stosowane modelowanie ma na celu odzwierciedlenie rzeczywistych kosztów budżetowych funkcjonujących w systemie preferencji podatkowych.

odejście od tzw. benchmarku. Jednak jak już zauważono, jednym z największych problemów w tym zakresie jest określenie, które elementy prawnej konstrukcji podatku (wśród których także są różnego rodzaju ulgi, zwolnienia, wyłączenia) zalicza się do benchmarku, a które – do *tax expenditures*. W Kanadzie oprócz samego raportu *tax expenditures* publikuje się załącznik tzw. Memorandum Items, w którym są zawarte preferencje, co do których nie ma jednoznacznej oceny – czy są te elementy benchmarku, czy też są to pozycje *tax expenditures*.

Zakończenie

Reasumując przeprowadzoną analizę, należy stwierdzić, iż mimo podejmowanych prób [Polackova i inni, 2004] trudno jest usystematyzować i zunifikować metody szacowania *tax expenditures*. Unifikacja jest, jak się wydaje, niezbędnym elementem, by dokonywać międzynarodowych porównań. Jednak specyfika poszczególnych systemów podatkowych, różnorodność stosowanych konstrukcji prawa podatkowego, dostępność danych i wiele innych przesłanek sprawiają, iż co do zasady każdy z krajów indywidualnie definiuje metody estymacji *tax expenditures*. Dobór właściwej metody jest niezbędnym warunkiem do rzeczywistego oszacowania funkcjonujących w systemie podatkowym różnego rodzaju preferencji podatkowych.

Literatura

1. Anderson B., *Tax expenditures in OECD Countries*, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>, dostęp dnia 8.03.2013.
2. Craig J., Allan W., *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*, <http://www.cepal.cl/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>, dostęp dnia 8.03.2013.
3. Dharmapala D. (1999), *Comparing Tax expenditures and Direct Subsidies: The Role of Legislative Committee Structure*, „Journal of Public Economics” nr 72.
4. *Estimates of Federal Tax expenditures for Fiscal Years 2006–2010* (2006), Joint Committee on Taxation, Washington.
5. Polackova Brix H., Valenduc Ch.M.A., Li Swift Z. (2004), *Tax expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, D.C.
6. Preferencje podatkowe w Polsce, raporty nr 1 i 2 (2010/2011), Ministerstwo Finansów, Warszawa.
7. Surrey S., McDaniel P.R. (1985), *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
8. Special Analyses G (1982), http://fraser.stlouisfed.org/docs/publications/usspa/Specanalyses_1983_g.pdf, dostęp dnia 8.03.2013.
9. *Tax expenditures in OECD Countries* (2010), OECD, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf, dostęp dnia 8.03.2013.
10. *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections* (2012), <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2012/taxexp1201-eng.asp#toc346014052>, dostęp dnia 8.03.2013.
11. *Tax expenditures Statement 2010* (2011), http://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2012/Tax%20Expenditures%20Statement%202011/Downloads/Consolidated_TES.ashx, dostęp dnia 8.03.2013.

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest analiza metod estymacji *tax expenditures*. Oszacowanie wartości tego typu konstrukcji prawa podatkowego jest niezbędnym elementem analizy *tax expenditures*. Jej celem jest przedstawienie wydatkowego charakteru systemu podatkowego. Modelowo wyróżnia się trzy podejścia w szacowaniu wartości preferencji podatkowych, tj. utraconych dochodów (*initial revenue loss*), potencjalnych dochodów (*final revenue loss*) oraz ekwiwalentu wydatku bezpośredniego (*outlay equivalence*). Na podstawie analizy doświadczeń państw sporządzających raporty *tax expenditure*, można stwierdzić, iż najczęściej wykorzystywana jest pierwsza z wymienionych metod, tj. metoda utraconych dochodów. Wynika to z faktu stosunkowo prostej konstrukcji tego podejścia do szacowania preferencji podatkowych oraz przyjęcia założenia *ceteris paribus*. W przypadku państw, których praktyka została przytoczona w opracowaniu, także i ta metoda jest podstawowa. Jednak wieloletnia praktyka sporządzania raportów *tax expenditures* w USA, Australii czy też w Kanadzie oraz rosnąca liczba danych przyczyniły się do ewolucji w podejściach do szacowania wartości preferencji podatkowych. Znajdują tu zastosowanie różnego rodzaju modele statystyczne, równoległe stosowanie dwóch metod szacowania – wszystko po to, by w jak największym stopniu urzeczywistnić wielkość środków omijających system podatkowy.

Słowa kluczowe

tax expenditures, szacowanie preferencji podatkowych, metody szacowania

Estimating Tax expenditures in Selected Countries (Summary)

The main point of the paper is the analysis of methods of the tax expenditures estimation. Estimating the value of tax preferences is necessary to implement tax expenditures analysis and to show how big are real budget expenditures. In the literature authors enumerate three ways to measure tax preferences: initial revenue loss, final revenue loss and outlay equivalence. On the basis of an analysis of states experience of drafting tax expenditures reports, it can be said that the most popular method of estimating is the first one – initial revenue loss. It results from the relatively simple construction of this way to estimating tax preferences and making an assumption *ceteris paribus*. To show different variety of the initial revenue loss the practice of three countries was analyzed in the paper. *Tax expenditures* reports in the USA, Australia and Canada was made using different variations of initial revenue loss approach. Very important practice of analyzed reports is using, in some cases, two approaches for tax expenditures estimating. The reality of estimating is more realistic from year to year, because of the increasing data availability.

Keywords

tax expenditures, estimating tax expenditures, methods of estimating