

RYTA DZIEMIANOWICZ, MARZANNA PONIATOWICZ

r.dziemianowicz@uwb.edu.pl, marzanna@poniatowicz.pl

Tax expenditures a transparentność polityki fiskalnej

Tax Expenditures and Transparency of Fiscal Policy

Słowa kluczowe: *tax expenditures*; polityka fiskalna; transparentność fiskalna; finanse publiczne

Keywords: *tax expenditures*; fiscal policy; fiscal transparency; public finance

Kod JEL: H20; H30; H60

Wstęp

Do 2013 r. konsolidacja fiskalna w krajach Unii Europejskiej odbywała się przede wszystkim przez zwiększenie dochodów publicznych, głównie pochodzących z podwyższonych podatków. Udział dochodów publicznych w PKB w latach 2010–2013 wzrósł średnio w UE o prawie 2 p.p. (z 43,5% w 2010 r. do 45,4% w 2013 r.). Jednocześnie relacja wydatków publicznych do PKB obniżyła się odpowiednio o mniej niż 1 p.p. (z 49,9% do 48,7%). Począwszy od 2014 r., przyjęto, że do 2017 r. wydatki publiczne w krajach UE zostaną średnio obniżone o 1,5 p.p. – z 48,8% do 46,5% PKB (odpowiednio dochody z 45,2% do 44,9% PKB) [European Union, 2016, s. 11]. Niestety, w tym limicie nie uwzględniono tzw. wydatków pozabudżetowych, często umiejętnie ukrytych, pozostawiając tym samym „furtkę” do dyskretnego podwyższenia wydatków publicznych.

Państwa członkowskie Unii Europejskiej, wspierając redystrybucję, innowacje i przedsiębiorczość, od lat korzystają z konstrukcji zaliczanych do kategorii wydatków pozabudżetowych, tzw. *tax expenditures* (TEs). TEs można określić jako

alternatywę bezpośrednich wydatków publicznych, które jednak nie są ujawniane w budżecie. Według autorów raportu Komisji Europejskiej [Astarita i in., 2014, s. 9] wartość TEs stosowanych w krajach UE stanowi średnio około 2–4% PKB (w Polsce według szacunków Ministerstwa Finansów jest to około 5% PKB, tj. 87,7 mld zł). Aktywność władz publicznych wykracza w tym przypadku znacznie poza obszar tradycyjnego przekazania pieniężnych środków publicznym konkretnym beneficjentom: obywatelom, przedsiębiorstwom czy innym podmiotom. Wydatki te, zaliczane do kategorii *back-door*, często znajdują się poza kontrolą i w związku z tym mogą być dowolnie zwiększane. Tworzy to tylko pozory dyscypliny fiskalnej. Rząd stwarza bowiem fałszywe wyobrażenie, że wydatki publiczne są niższe niż w rzeczywistości. Z jednej strony „tnie” wydatki publiczne, doprowadzając do obniżenia np. deficytu budżetowego, zaś z drugiej bez zbędnych procedur wprowadza „tylnymi drzwiami”, przez TEs, nowe. Niewątpliwie zmienić to może systematyczne publikowanie informacji dotyczących wykorzystania TEs oraz włączenie raportów na ten temat do sprawozdawczości budżetowej.

Celem artykułu jest analiza praktyki raportowania *tax expenditures* obowiązującej w krajach Unii Europejskiej w kontekście zasad transparentnej polityki fiskalnej wypracowanych przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytania, czy możliwe jest włączenie raportów TEs przygotowywanych w krajach UE do procedury budżetowej oraz jak wpłynęłoby to na zwiększenie transparentności polityki fiskalnej. Badania przeprowadzono na podstawie studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych obowiązujących w Unii Europejskiej oraz analizy danych statystycznych publikowanych przez Eurostat, Komisję Europejską i Międzynarodowy Fundusz Walutowy.

1. *Tax expenditures*: definicja i znaczenie

Za autora koncepcji *tax expenditures* uważany jest S.S. Surrey – profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda. Po raz pierwszy terminu tego użyto pod koniec lat 60. XX w., przygotowując listę ulg w amerykańskim podatku dochodowym [Surrey, 1973]. *Tax expenditures* są to konstrukcje podatkowe, które umożliwiają podatnikom zmniejszenie obciążeń podatkowych. Realizowane są przez specjalne ulgi podatkowe (np. odliczenia, zwolnienia, kredyty podatkowe, obniżone stawki podatku, odroczenia itd.). Cechuje je selektywny charakter – kierowane są do wybranych, „wąskich” grup podatników, tj. określonych przedmiotów działalności, szczególnej sytuacji osobistej podatnika i innych odstępstw od ogólnych zasad określających obowiązek podatkowy. Ich skutki fiskalne można rozpatrywać nie tylko z punktu widzenia podatników. Biorąc pod uwagę budżet, są to dochody, z których rząd świadomie rezygnuje, żeby osiągnąć określone cele. TEs, podobnie jak wydatki publiczne o charakterze bezpośrednim, można więc zdefiniować jako strumienie środków pieniężnych wydatkowanych przez rząd na rzecz społeczeństwa. Zmniejszając obciążenia fiskalne wybranych podmiotów,

rząd obniża jednocześnie swoje dochody podatkowe potrzebne do sfinansowania oferowanych dóbr publicznych. W konsekwencji zastosowanie TEs może doprowadzić do zmniejszenia puli tych dóbr lub ewentualnie w dłuższym okresie do zwiększenia obciążeń podatkowych całego społeczeństwa.

Należy wyraźnie podkreślić, że TEs nie można utożsamiać bezpośrednio z ulgami podatkowymi. Nie każdą ulgę można bowiem zakwalifikować jako TEs. Zgodnie z definicją sformułowaną przez Surreya są to konstrukcje wkomponowane w system podatkowy, powodujące odejście od standardu podatkowego po to, by faworyzować określone działalności lub określone kategorie osób¹ [Burman, 2003; Brixi, Valencuc, Swift (eds.), 2004]. W przeciwieństwie do TEs większość ulg podatkowych jest stałym elementem systemów podatkowych, mają one charakter ogólny i zależą od osobistej lub gospodarczej sytuacji podatnika (np. liczby dzieci, stanu zdrowia, dochodu itp.) oraz nie realizują żadnego konkretnego celu. W literaturze TEs określane są jako selektywne ulgi podatkowe, realizujące określone cele społeczno-ekonomiczne oraz przynoszące korzyści finansowe tylko wybranym grupom podatników. Można przyjąć, że stanowią one swoistą subwencję realizowaną przez system podatkowy. Używając terminu *tax expenditures*, Surrey chciał przede wszystkim pokazać ustawodawcy, że konstrukcje zaliczane do tej kategorii są podobne do bezpośrednich wydatków publicznych, realizujących określone cele społeczno-ekonomiczne (lub ewentualnie polityczne), finansowanych bezpośrednio z budżetu i w związku z tym powinny być poddane tej samej ocenie merytorycznej, w tym pod względem efektywności.

Tab. 1. Porównanie bezpośrednich wydatków publicznych i *tax expenditures*

Rodzaj wydatku	Definicja	Transparentność
Wydatki bezpośrednie	Tradycyjny sposób dokonywania wydatków publicznych, bezpośredni transfer z budżetu do beneficjentów	Wartość transferów ujęta w ustawie budżetowej, wydatkowanie środków jest realizowane przy zachowaniu rygorystycznych przepisów ustaw
<i>Tax expenditures</i>	Preferencyjne, specjalne konstrukcje podatkowe, które ograniczają obowiązek podatkowy wybranych podatników i realizują określone cele społeczno-gospodarcze	Zdefiniowane pośrednio w ustawach podatkowych, ujawniane w rocznych raportach, jeżeli są publikowane (tylko w wybranych jurysdykcjach), zazwyczaj brak ustawowego obowiązku publikowania raportów

Źródło: [Dziemianowicz (red.), 2015].

Definiując TEs, wyraźnie akcentuje się rolę standardu podatkowego. Jest on idealną konstrukcją opodatkowania. Taki podział w ujęciu teoretycznym wydaje się stosunkowo prosty. W praktyce występuje jednak wiele podejść w oznaczaniu tego swego rodzaju „wzorca podatkowego” nie tylko w poszczególnych krajach, ale i w poszczególnych podatkach. Odmienność w definiowaniu obu części systemu podatkowego utrudnia nie tylko identyfikację i przygotowanie raportów TEs, ale także porównania międzynarodowe.

¹ Podobną definicję formułuje OECD [2010].

2. Zasady transparentności fiskalnej a raportowanie *tax expenditures*

Pojęcie „transparentność fiskalna” ma etymologię angielską. Jest szersze niż używany w literaturze polskiej termin „przejrzystość fiskalna”. Oznacza zarówno przejrzystość, jak i jawność finansów publicznych. Według Misiąga „przejrzystość” i „jawność” to pojęcia o różnym znaczeniu, chociaż niewątpliwie uzupełniające się – bez przejrzystości w zasadzie jawność finansów publicznych jest niemożliwa. Precyzując termin „transparentność fiskalna”, poszczególni autorzy najczęściej odwołują się do definicji pierwotnie sformułowanej przez Kopitsa i Craiga [1998, s. 1], w której podkreślono znaczenie upubliczniania informacji w zakresie struktury i funkcji rządu, intencji polityki fiskalnej, rachunków sektora publicznego oraz prognoz fiskalnych. Zauważono w niej również przejrzystość umożliwiającą prowadzenie merytorycznej debaty publicznej na temat finansów publicznych, która ma umożliwić prowadzenie wiarygodnej polityki fiskalnej oraz lepsze zrozumienie jej istoty przez społeczeństwo.

Jako jeden z pierwszych na transparentność fiskalną zwrócił uwagę Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW), opracowując w 1998 r. kodeks dobrych praktyk w zakresie transparentności fiskalnej (*Fiscal Transparency Code*) [IMF, 2007]. Kodeks ten, który z uwagi na zmieniającą się rzeczywistość podlega co pewien czas aktualizacji, stanowi swoisty zbiór zasad w zakresie transparentnej i odpowiedzialnej 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 zakresie². Przez transparentność fiskalną rozumie się w nim „kompleksowość, jasność, wiarygodność, aktualność i znaczenie raportowania publicznego odnośnie do przeszłości, teraźniejszości i przyszłości stanu finansów publicznych” [Szpinger, 2016, s. 29].

Tab. 2. Architektura znowelizowanego kodeksu transparentności fiskalnej

I. Raportowanie fiskalne/ sprawozdawczość budżetowa	II. Prognozowanie fiskalne i budżetowanie	III. Analiza ryzyka fiskalnego i zarządzanie	IV. Zarządzanie źródłami dochodów/przychodów
Zakres	Kompleksowość	Analiza ryzyka i ujawnianie	Własność, zawieranie umów i reżim fiskalny
Częstotliwość i terminy	Uporządkowanie	Zarządzanie ryzykiem	Raportowanie fiskalne
Jakość	Ukierunkowanie polityki	Koordinacja fiskalna	Prognozowanie fiskalne i budżetowanie
Integralność	Wiarygodność		Analiza ryzyka fiskalnego i zarządzanie
Filar I prezentuje statystyki fiskalne i rachunki, które powinny być stosowne, kompleksowe, terminowe i wiarygodne na temat sytuacji finansowej rządu i jego efektywności			
Filar II powinien zapewniać jasne określenie celów budżetowych rządu i zamiarów politycznych wraz z kompleksowymi, aktualnymi i wiarygodnymi prognozami rozwoju finansów publicznych			

² Na transparentność fiskalną zwracają uwagę także inne instytucje. W 2002 r. OECD opublikowała dokument pt. *Best Practices for Budget Transparency* [OECD, 2002].

I. Raportowanie fiskalne/ sprawozdawczość budżetowa	II. Prognozowanie fiskalne i budżetowanie	III. Analiza ryzyka fiskalnego i zarządzanie	IV. Zarządzanie źródłami dochodów/przychodów
Filar III powinien zawierać analizy zapewniające stałe monitorowanie finansów publicznych, zapewniające wczesne ujawnianie zagrożeń oraz skuteczne koordynowanie sektorem publicznym			
Filar IV powinien zapewniać przejrzyste ramy dla własności, umów, opodatkowania i wykorzystania zasobów naturalnych			

Źródło: [IMF, 2014; Szpinger, 2016, s. 30].

Kodeks transparentności fiskalnej zawiera zestaw zasad skonstruowanych wokół czterech filarów (tab. 2) dotyczących: sprawozdawczości budżetowej (filar I), prognozowania i opracowywania budżetu (filar II), analizy ryzyka fiskalnego (filar III) oraz zarządzania źródłami dochodów (filar IV). Trzy pierwsze zasady stanowią podstawę filaru IV i mają w zasadzie umożliwić właściwe zarządzanie rządom [Szpinger, 2016, s. 29].

Z punktu widzenia niniejszego tekstu najistotniejszy jest filar I, dotyczący raportowania i sprawozdawczości budżetowej, w którym wskazuje się na zakres sprawozdań, częstotliwość i terminy sporządzania poszczególnych raportów oraz na ich jakość i rzetelność. Zgodnie z przyjętymi zasadami sprawozdania budżetowe powinny uwzględniać także informacje dotyczące TEs, które powinny być publikowane przynajmniej raz w roku, z uwzględnieniem sektora, gdzie zastosowano takie konstrukcje lub przynajmniej obszaru polityki. Raport powinien opisywać wykorzystanie TEs w systemie podatkowym danego kraju oraz wyjaśniać najważniejsze cele realizowanej w tym zakresie polityki budżetowej, wartość TEs, wartość utraconych dochodów podatkowych. Ponadto powinien zawierać ocenę efektywności zastosowanych rozwiązań przede wszystkim w stosunku do alternatywnych wydatków bezpośrednich. Sprawozdanie na temat zastosowanych TEs, zgodnie z wytycznymi MFV, powinno stanowić kompleksowy, wiarygodny i terminowy przegląd działań rządu w tym zakresie oraz być integralną częścią sprawozdawczości budżetowej. Kodeks MFV nie jest jednak dokumentem powszechnie obowiązującym, pokazuje jedynie zasady dobrych praktyk w zakresie transparentności fiskalnej, które poszczególne kraje mogą zaimplementować, ale też mogą traktować je dosyć elastycznie.

3. Praktyka raportowania *tax expenditures* w krajach Unii Europejskiej

Komisja Europejska, przywołując zasady sformułowane przez MFV, od kilku lat podkreśla potrzebę regularnego publikowania przeglądu TEs w ramach krajowego zarządzania finansami publicznymi. Jest to ważne zwłaszcza z punktu widzenia dochodów budżetowych. Począwszy od 1 stycznia 2014 r., na podstawie art. 14(2) dyrektywy 2011/85/UE dodatkowo obliguje się państwa członkowskie UE do publikowania szczegółowych informacji na temat wpływu TEs na dochody publiczne. Komisja nie narzuca przy tym standardowej procedury dotyczącej raportowania TEs, obowiązkowej

dla wszystkich państw członkowskich. Publikuje tylko ogólne wytyczne, aby pomóc państwom w wypełnianiu obowiązku publikacji informacji na ten temat. Pierwsze oceny dotyczące sprawozdawczości oraz wpływu TEs na dochody budżetowe Komisja przedstawi dopiero w 2018 r. Do tego czasu odpowiednie procedury powinny być wdrożone we wszystkich krajach członkowskich, także w tych, które do tej pory nie gromadziły żadnych informacji na temat skutków fiskalnych zastosowania TEs.

Tab. 3. Państwa członkowskie UE publikujące regularnie raporty TEs (2015 r.)

Kraj	Obowiązek podatkowy	Częstotliwość publikowania raportów		Zakres czasowy raportu (t=rok bieżący)	Kryteria kategoryzacji <i>tax expenditures</i>
		Regularnie (roczne)	Nieregularnie (rok ostatniego raportu)		
Austria	X	X		t-3, t-2, t-1	Podstawa opodatkowania, sektor
Belgia	X	X		t-5, t-4, t-3, t-2, t-1	Podstawa opodatkowania, cel
Bulgaria	X	X	2012		
Czechy			2015		
Dania	X	X	2009	różne lata	Podstawa opodatkowania
Estonia		X		t, t+1	Podstawa opodatkowania, cel
Finlandia		X	2010	t-1, t, t+1	Podstawa opodatkowania, cel
Francja	X	X	2011	t-1, t, t+1	Podstawa opodatkowania, kategoria wydatku
Grecja	X	X		t-2	Podstawa opodatkowania, cel, sektor
Hiszpania	X	X		t+1	Podstawa opodatkowania, forma ulgi podatkowej, kategoria wydatku
Irlandia			2010		
Holandia	X	X		t-2, t-1, t, t+1, t+2, t+3, t+4	Podstawa opodatkowania
Łotwa		X		t-2, t-1	Podstawa opodatkowania
Niemcy	X	X	2009	t-2, t-1, t, t+1	Podstawa opodatkowania, forma ulgi podatkowej, cel, sektor
Polska		X		t-1	Podstawa opodatkowania, cel
Portugalia	X	X		t-2, t-1, t, t+1	Podstawa opodatkowania, cel
Słowacja	X	X		t-2, t-1, t, t+1, t+2, t+3	Podstawa opodatkowania
Szwecja	X	X		t-1, t+1, t+2	Podstawa opodatkowania, forma ulgi podatkowej, kategoria wydatku
Węgry	X	X		t+1	Podstawa opodatkowania
Wielka Brytania		X		t-1, t	Podstawa opodatkowania
Włochy	X	X	2010/2011	t, t+1, t+2	Forma ulgi podatkowej, cel, sektor

Źródło: [European Union, 2016, s. 13].

W 2015 r. 19 krajów członkowskich UE regularnie publikowało raporty na temat wykorzystania w swoich systemach konstrukcji zaliczanych do TEs oraz oszacowanej

ich wartości (tab. 3). W 14 krajach obowiązywał obowiązek prawny publikowania takich raportów. Sprawozdawczość TEs zazwyczaj dotyczyła podatków centralnych, rzadziej lokalnych. Trudno jednak mówić o porównywalności poszczególnych sprawozdań. Praktyki sprawozdawcze różnią się znacznie w poszczególnych krajach, szczególnie w zakresie identyfikacji TEs. Raporty mają różny zakres czasowy. W niektórych krajach analiza TEs jest ograniczona do wskazania skutków fiskalnych wyłącznie do przeszłości (Polska, Belgia, Austria). Natomiast w innych krajach sprawozdania zawierają również oszacowaną wysokość TEs w przyszłych okresach (np. Francja – plus 1 rok, Szwecja – plus 3 lata, Holandia – plus 4 lata). Należy podkreślić, że wyłącznie w krajach prognozujących wysokość TEs w przyszłych latach jest spełniony warunek konieczny umożliwiający włączenie raportów do procesu budżetowego „we wszystkich jego etapach, w tym w najważniejszym, czyli planowaniu – podejmowaniu decyzji co do wyboru instrumentu, który będzie realizował określony cel polityki społeczno-gospodarczej” [Budlewska, 2015, s. 160]. Większość raportów nie spełnia tego kryterium, nie zawiera też porównania efektywności zastosowania alternatywnych rozwiązań, więc trudno jest mówić o pełnej ich transparentności. W żadnym kraju UE nie zaimplementowano sprawozdania na temat TEs do sprawozdawczości budżetowej.

Podsumowanie

Ekonomiczny efekt TEs jest ekwiwalentny z programem wydatków bezpośrednich, lecz TEs jako pośrednie wydatki publiczne nie podlegają w krajach UE regułom procedury budżetowej. Jednocześnie, z punktu widzenia wydatków publicznych, TEs pociągają za sobą koszty w postaci utraconych dochodów budżetowych. Niewątpliwie sam fakt występowania wydatków publicznych w takiej formie świadczy o konieczności ich ujawnienia i kontroli, w przeciwnym wypadku może to zwiększać ryzyko wystąpienia nadużyć oraz zakłóceń na rynku. Władza, której głównym celem jest zapewnienie sobie zwycięstwa w następnych wyborach, często świadomie generuje „iluzję fiskalną”. W przypadku tzw. wydatków typu *back-door* rząd stwarza fałszywe wyobrażenie, że wydatki publiczne są niższe niż w rzeczywistości, a w związku z tym łatwiej jest utrzymać fasadową dyscyplinę fiskalną. Dlatego implementacji TEs do systemu podatkowego powinna towarzyszyć dyskusja dotycząca nie tylko identyfikacji, oszacowania i oceny względem rozwiązań alternatywnych, ale i sposobu włączenia ich bezpośrednio do budżetu. Włączenie raportów TEs do procedury budżetowej jest bowiem niezbędne i powinno nastąpić jak najszybciej. Instrumenty realizujące te same cele (np. tradycyjne wydatki budżetowe i TEs) powinny podlegać takiej samej ocenie pod względem efektywności oraz takim samym regulacjom. Pełna transparentność pozwoli ograniczyć liczbę stosowanych TEs w przypadkach, w których istnieją poważne nieprawidłowości i niebezpieczeństwo wystąpienia zakłóceń oraz koszty ich funkcjonowania są za wysokie.

Bibliografia

- Astarita C., Bauger L., Fatica S., Kalyva A., Mourre G., Wöhlbier F., *Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States*, "Occasional Papers" 2014, No. 207.
- Brix J.H.P., Valenduc C.M.A., Swift Z.L. (eds.), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington 2004.
- Budlewska R., *Raporty tax expenditures jako element ram budżetowych w krajach Unii Europejskiej*, [w:] R. Dziemianowicz (red.), *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej: definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa 2015.
- Burman L.E., *Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?*, "National Tax Journal" 2003, Vol. 56, No. 3, DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.11>.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 306/41 z 23 listopada 2011 r.).
- Dziemianowicz R. (red.), *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej: definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu, Warszawa 2015.
- European Union, *Report on Public Finances in EMU*, "Institutional Paper" 2016, No. 045, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/ip045_en_0.pdf [dostęp: 15.03.2017].
- IMF, *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, 2007, www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf [dostęp: 15.03.2017].
- IMF, *Update on the fiscal transparency initiative*, "IMF Policy Paper" 2014, www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/061614.pdf [dostęp: 15.03.2017].
- Kopits G., Craig J., *Transparency in Government Operations*, "IMF Occasional Paper" 1998, No. 158, www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf [dostęp: 15.03.2017].
- OECD, *Best Practices for Budget Transparency*, 2002, www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf [dostęp: 15.03.2017].
- OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010.
- Surrey S.S., *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge 1973, DOI: <https://doi.org/10.4159/harvard.9780674436503>.
- Szpinger Z., *Zasady zarządzania finansami publicznymi i ich znaczenie dla Polski*, „Studia BAS” 2016, nr 3(47).

Tax Expenditures and Transparency of Fiscal Policy

The aim of the article is to analyze the practice of reporting tax expenditures in member states of the European Union in the context of transparency of fiscal policy. It also attempts to answer the following questions: is it possible to include reports on tax expenditures prepared in EU countries in the budgetary procedure, and how would this contribute to increasing the transparency of fiscal policy? The study on tax expenditures in the context of transparency of fiscal policy was carried out based on literature studies, an analysis of legal regulations applicable in the European Union as well as an analysis of statistical data published by Eurostat, the European Commission and the International Monetary Fund.

Tax expenditures a transparentność polityki fiskalnej

Celem artykułu jest analiza praktyki raportowania *tax expenditures* w krajach Unii Europejskiej w kontekście transparentności polityki fiskalnej. Opracowanie jest jednocześnie próbą odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest włączenie raportów *tax expenditures* przygotowywanych w krajach UE do procedury budżetowej oraz jak wpłynęłoby to na zwiększenie transparentności polityki fiskalnej. Badania dotyczące *tax expenditures* w kontekście transparentności polityki fiskalnej przeprowadzono na podstawie studiów literaturowych, analizy regulacji prawnych obowiązujących w Unii Europejskiej oraz analizy danych statystycznych publikowanych przez Eurostat, Komisję Europejską i Międzynarodowy Fundusz Walutowy.