



Ryta Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Katedra Skarbowości
r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

Adam Wyszkowski

Uniwersytet w Białymstoku
Wydział Ekonomii i Zarządzania
Katedra Skarbowości
a.wyszkowski@uwb.edu.pl

SZARA STREFA WYDATKÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Istotą kontroli społecznej nad władzą publiczną jest pełna transparentność jej działań. Staje się to możliwe tylko wówczas, gdy wszelka aktywność państwa przez budżet jest jawna i właściwie raportowana. Dotyczy to szczególnie różnego rodzaju instrumentów fiskalnych – takich jak tax expenditures (TEs), które omijając sprawozdawczość budżetową, konstytuują swego rodzaju szarą strefę wydatków publicznych. Brak raportowania tego typu aktywności fiskalnej sprawia, że nie do końca znani są beneficjenci pomocy publicznej, a także nieznane pozostają faktyczne rozmiary interwencji państwa oraz jej skutki dla budżetu i społeczeństwa. Celem artykułu jest zbadanie zależności występujących pomiędzy TEs, traktowanymi jako ukryte pośrednie wydatki publiczne, a bezpośrednimi wydatkami oraz deficytem budżetowym.

Słowa kluczowe: tax expenditures, polityka fiskalna, bezpośrednie wydatki budżetowe.

JEL Classification: H50, H60, H61, H63.

Wprowadzenie

Tax expenditures (TEs), mimo że zazwyczaj kojarzone są z utraconymi dochodami budżetu, to coraz częściej wykazują istotne podobieństwo do wydatków publicznych. Zastosowanie tego terminu przez S.S. Surreya [1973] nie było bowiem przypadkowe. Używając pojęcia tax expenditures zamiast ulg podatkowych, chciał nie tylko zreformować amerykański podatek dochodowy, ale także wymusić poddanie tych kategorii takiej samej ocenie merytorycznej jak bezpośrednie wydatki publiczne. Zamiarem Surreya było przede wszystkim podkreślenie podobieństwa części ulg zmniejszających obciążenia podatkowe do bezpośrednich programów publicznych, realizujących określony cel społeczno-ekonomiczny. Słusznie zauważył, że stosowanie tego typu konstrukcji fiskalnych nie tylko powoduje obniżenie dochodów podatkowych, ale także zwiększenie nieewidencjonowa-

nej w budżecie aktywności państwa po stronie wydatków publicznych, niewidocznej w ustawie budżetowej i zazwyczaj niepodlegającej kontroli.

Wydatki publiczne są niewątpliwie konsekwencją realizacji funkcji państwa i jego atrybutów. Państwo generuje je przez finansowanie wybranych obszarów, realizację określonych celów oraz podejmowanie działań, które zaspakajają potrzeby publiczne służące całemu społeczeństwu lub jego części. I nie jest ważne, czy są to wydatki bezpośrednie czy pośrednie, „indukowane” przez system podatkowy, ponieważ tylko transparentna polityka fiskalna umożliwi zarówno prowadzenie świadomej debaty pomiędzy politykami a społeczeństwem na temat kierunku i wielkości transferów publicznych, jak i skuteczną ich kontrolę. Zasada „[...] jeśli ktoś płaci podatki, to powinien też na te podatki przyzwolić, a ich spożytkowanie – kontrolować” [Smitt, 2013, s. 490] także i w tym przypadku powinna być obowiązująca. Jak je jednak kontrolować, jeżeli od lat TEs to grupa wydatków, która nie znajduje swojego odzwierciedlenia w budżetach większości państw i nie jest znana skala tego zjawiska?

Celem artykułu jest zbadanie zależności występujących pomiędzy TEs, traktowanymi jako ukryte pośrednie wydatki publiczne, a bezpośrednimi wydatkami oraz deficytem budżetowym. Artykuł jest także próbą znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy są to kategorie „wypychające” się czy też komplementarne? Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto następującą hipotezę badawczą: TEs stanowią komplementarny w stosunku do wydatków bezpośrednich instrument realizacji zadań publicznych, uwzględnienie ich w sprawozdawczości budżetowej przyczynia się do zwiększenia notowanych deficytów budżetowych.

Cel główny artykułu został zrealizowany w dwojaki sposób. Po pierwsze pokazano zakres stosowania TEs jako pośrednich wydatków publicznych, zastępujących lub uzupełniających bezpośrednie programy publiczne w wybranych państwach. Następnie, za pomocą metod statystycznych, zbadano zależności występujące między tymi kategoriami oraz ich wpływ na finanse publiczne. Dane do badań pochodzą z narodowych raportów TEs oraz statystyk publicznych.

1. Tax expenditures a budżet państwa

Termin „wydatki publiczne” jest w literaturze używany w dwóch kontekstach: prawnym i ekonomicznym. Definicje prawne wynikają z określonych aktów normatywnych. W tym aspekcie „[...] wydatki publiczne stanowią wykonanie funkcji, celów i zadań publicznych będących konsekwencją obowiązujących przepisów prawa, planów finansowych sektora publicznego oraz przyjętych programów polityki społecznej i gospodarczej państwa” [Szołno-Koguc, 2015,

s. 194-195]. Natomiast ekonomiczny sens pojęcia wydatki publiczne zawarty jest już w samej nazwie. W wyniku wydatkowania publicznego następuje alokacja dóbr, co oznacza wykorzystanie części PKB na cele publiczne związane z zaspokajaniem potrzeb społecznych oraz cele wyznaczone w polityce gospodarczej państwa. Ranga tych potrzeb jest tak wysoka, że władze publiczne decydują się na całkowite lub częściowe ich finansowanie ze środków publicznych [Owsiak, 2017, s. 303-304]. W literaturze wyraźnie podkreśla się pieniężny charakter tych przepływów, w formie „tradycyjnej”, a także w powiązaniu z ustawą budżetową. Czy takie postrzeganie wydatków publicznych nie jest jednak współcześnie zbyt anachroniczne, a prezentowana w literaturze definicja niedookreślona?

Aktywność władz publicznych od lat, z różnych powodów, wykracza znacznie poza obszar realizacji tradycyjnych przepływów pieniężnych, tj. bezpośrednie przekazanie środków publicznych konkretnym beneficjentom. Współcześnie występuje szereg wydatków publicznych, które „umykają” tak rozumianemu procesowi budżetowemu. Zalicza się do nich operacje finansowe typu off-budget oraz back-door¹. W tych przypadkach „wydatki” dokonywane są „tylnymi drzwiami”, poza obowiązującą w danym kraju procedurą budżetową i zazwyczaj nie są uwzględniane w ustawach budżetowych. Część z nich nie ma charakteru materialnego. Do takich zalicza się przede wszystkim operacje typu back-door, a więc głównie transfery o charakterze pośrednim, wynikające z obowiązujących przepisów prawa. Są to przede wszystkim prawne zobowiązania finansowe lub transfery środków publicznych dokonywane przez podatki, polegające na zastosowaniu specjalnych preferencji podatkowych, zmniejszających obciążenia podatkowe, ale także i dochody publiczne. W tej definicji mieści się niewątpliwie kategoria tax expenditures. Można przyjąć, że TEs, podobnie jak wydatki bezpośrednie, są równoważne dla strumieni środków pieniężnych wydatkowanych przez rząd na rzecz społeczeństwa, w określonych okolicznościach mogą być nawet ich substytutem.

Zarówno wydatki typu off-budget, jak i back-door naruszają obowiązujące zasady budżetowe, przede wszystkim zupełności i jedności. A. Schick [2007] dodatkowo zwraca uwagę na ograniczone możliwości kontroli tego typu wydatków, definiując je jako różnego typu transakcje, które najczęściej są wyłączone z zestawienia budżetowego, stanowią swoistą szarą strefę, a przez to ich przegląd jest trudniejszy, a często nawet niemożliwy.

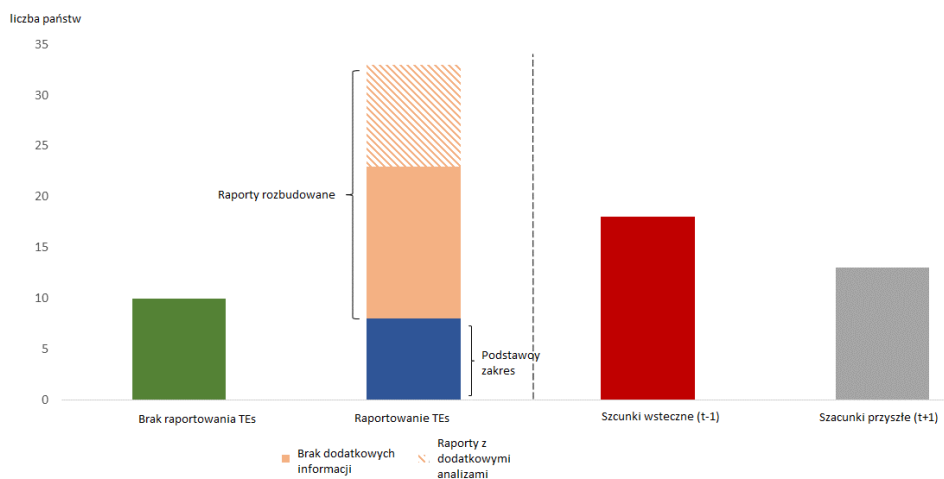
¹ Szerzej: [Tanzi, Schuknecht, 2000; Schick, 2007].

2. Rozmiary TEs w wybranych państwach

Zakres interwencji przez pośrednie wydatki budżetowe (np. TEs) jest różnorodny. Jednak w przeciwieństwie do wydatków bezpośrednich (czy to na poziomie sektora GG, czy też centralnego lub lokalnego), które podlegają ewidencji i są na bieżąco raportowane, zauważalny jest wyraźny brak sprawozdawczości TEs. Identyfikowanie, szacowanie oraz raportowanie tego typu instrumentów nie należy do powszechnej praktyki budżetowej. Nawet jeżeli niektóre państwa dokonują tego typu analiz, to ich systematyczność, jakość, zawartość merytoryczna pozostawiają czasami wiele do życzenia. Brak przeglądów TEs nie sprzyja zatem transparentności działań rządu, a dodatkowo pozwala na ukrywanie jego faktycznego rozmiaru. Jak zauważyli Fleming i Peroni, głównym celem analizy TEs jest dostarczenie właściwego narzędzia dla zapewnienia przejrzystości i odpowiedzialności za programy rządowe realizowane za pośrednictwem systemu podatkowego. Stwierdzili, że analiza ta ma zbawienny wpływ na decydentów angażujących się w uchwalanie nie bezpośrednich programów rządowych, ale w formie zachęt podatkowych, których nigdy nie promowaliby jako programów wydatków bezpośrednich. Ma to szczególne znaczenie w określonym „klimacie politycznym” lub okresie wyborczym, w których władzy publicznej trudno jest wydawać pieniądze otwarcie, wprowadzając nowe programy wydatków bezpośrednich [Fleming, Peroni, 2008, s. 561].

Także Weisbach i Nussim przeprowadzanie analizy TEs uznali za niezbędny element publicznych działań proefektywnościowych. Przegląd TEs powinien być standardowym elementem analizy kosztów i korzyści, w której nastąpi porównanie wydatkowania pośredniego przez TEs z bezpośrednim, czego efektem końcowym powinien być wybór bardziej efektywnej metody wsparcia publicznego określonej grupy beneficjentów [Weisbach, Nussim, 2004, s. 1022].

Na konieczność raportowania TEs zwróciły również uwagę międzynarodowe instytucje. MFW w 2007 r., OECD w latach 2002 i 2010, Bank Światowy w 2006 r., które rekomendowały poszczególnym rządów przeprowadzanie szacunku oraz raportowania wpływu przynajmniej kluczowych TEs na dochody [International Budget Partnership's, 2011].



Rys. 1. Praktyka raportowania TEs wśród państw OECD i grupy G20

Źródło: [www 1].

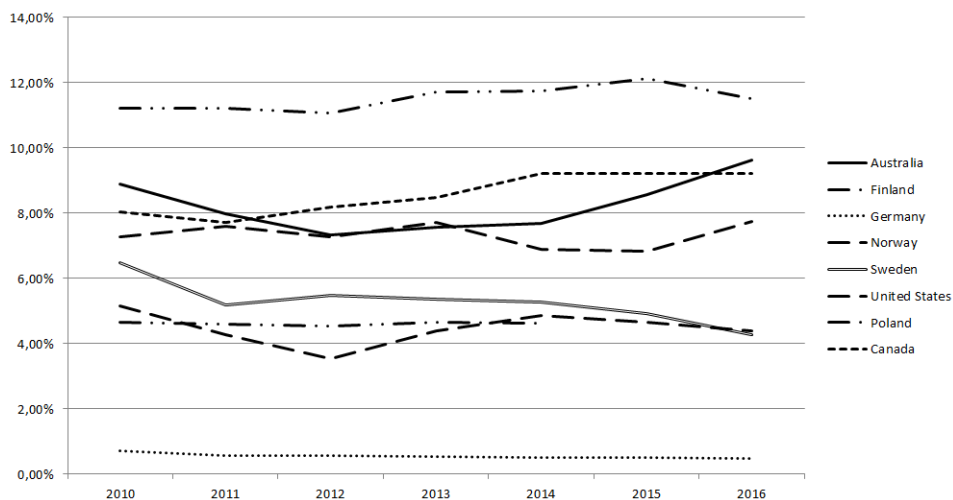
Na rysunku 1 została zaprezentowana statystyka dotycząca powszechności raportowania TEs. Spośród 43 państw OECD oraz grupy G20 – 10 nie dokonywało w ogóle raportowania TEs. Dobrą informacją jest to, że 25 państw z tej grupy sporządza regularnie rozbudowane o szczegółowe analizy raporty TEs.

Dla badaczy studiujących rozmiary i rolę TEs w międzynarodowej analizie porównawczej przeszkodą może być fakt, że nie ma żadnej regularnie uaktualnianej bazy na temat TEs. W praktyce można spotkać przykłady prób dokonania takiego zestawienia, jednak często są to wybiórcze materiały i nie zawsze aktualne (por. np. OECD, WB). Nie są to raporty wyczerpujące merytorycznie ani statystycznie, ponadto nie są sporządzane systematycznie (np. w przedziale roku). Dodatkowym utrudnieniem może być także bariera językowa oraz różnorodność instytucji odpowiedzialnych za sporządzanie raportów TEs. Oprócz krajów anglojęzycznych, rzadko które państwa publikują tego typu raporty w uniwersalnym języku angielskim. Jak już zauważono, nie zawsze są one dostępne w instytucjach, z natury rzeczy za to odpowiedzialnych, takich jak ministerstwa finansów. Często zdarza się także, że tłumaczenie angielskiej kategorii tax expenditure jest różne w poszczególnych narodowych językach. Są to oczywiście bariery, które można jednak przezwyciężyć.

W międzynarodowej analizie TEs są jednak i takie, które sprawiają, że dokonywanie porównań międzynarodowych jest prawie niemożliwe. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

- brak jednolitej definicji wyjaśniającej, czym właściwie są konstrukcje zaliczane do grupy TEs,
- brak jednolitej definicji tzw. benchmark tax, czyli swego rodzaju standardu podatkowego dla poszczególnych podatków, od którego odejście konstituuje TEs,
- brak zestandaryzowanych metod estymacji wartości TEs.

Mimo przedstawionych problemów międzynarodowe analizy porównawcze należy prowadzić m.in. po to, by mieć świadomość istnienia tego typu sposobu „wydatkowania”. Pewną wyjątkową inicjatywą w tym zakresie wykazała się instytucja Rada ds. Polityk Gospodarczych (*Council on Economic Policies*), która zaproponowała stworzenie *Global Tax Expenditures Database* [www 1]. Jak stwierdzono, jej celem ma być zwiększenie transparentności oraz poszerzenie badań na ten temat.



Rys. 2. Relacja TEs do PKB w wybranych państwach (w %)

Źródło: Obliczenia własne na podstawie narodowych raportów TEs.

Na rysunku 2 zaprezentowano dane dotyczące rozmiarów TEs w wybranych państwach. Posłużono się w tym celu względną miarą, tj. relacją zidentyfikowanych i oszacowanych TEs do PKB w latach 2010-2016. Z danych tych wynika, że rozmiar TEs w tych państwach waha się od 0,49%, w 2016 r. w Niemczech, do 12,12% w 2015 r. w Finlandii.

Jak już zauważono, ważnym aspektem wdrażania analiz TEs jest również wpływ na transparentność działań rządu. Obraz fiskalnego oddziaływania państwa jest w części ukryty – można zatem ten aspekt rozważać w kontekście sza-



rej strefy wydatków publicznych. Intencją autorów opracowania było przede wszystkim zwrócenie uwagi na ważny problem braku transparentności działań poszczególnych rządów realizowanych przez system podatkowy oraz na fakt ukrywania rzeczywistych jego rozmiarów – przede wszystkim na ukrywanie rozmiarów fiskalnego państwa opiekuńczego. Na aspekt ten w kontekście wydatków socjalnych w USA zwrócił uwagę na przykład Ch. Howard [1997].

Wydawać by się mogło, że brak pełnej ewidencji aktywności państwa w tym zakresie, nie powinien budzić kontrowersji. Skoro jest to państwo dobrobytu/opiekuńcze, to nie jest aż tak bardzo ważne, czy wydatki są transparentne z ewidencyjnego punktu widzenia. Jeżeli społeczeństwo odnosi określone korzyści z tego tytułu, to znaczy, że je akceptuje. Niestety, nie do końca jest to prawdą. Jak zauważył wspomniany Ch. Howard, „widoczne” programy socjalne są kierowane do osób potrzebujących określonej pomocy finansowej, natomiast te ukryte często generują określone korzyści dla bogatszej grupy osób lub przedsiębiorstw. Oznacza to, że korzyści z TEs są nieproporcjonalnie wyższe dla bardziej zamożnych obywateli i potężnych korporacji [Howard, 1997].

Funkcjonujące w systemie podatkowym TEs mają często charakter regresywny, co potwierdzają liczne badania [por. np. Macdonald, 2016; Shaw, Huang, 2009; Burman, Toder, Geissler, 2008]. Brak ewidencjonowania tego typu instrumentów sprawia, że nie są znani ostateczni beneficjenci programów rządowych oraz nieznanym jest rzeczywisty rozkład pomocy finansowej państwa. Nie można też ocenić efektywności tych programów.

Kolejny problem, jaki występuje w przypadku braku transparentności wszystkich wydatków publicznych, to fakt istnienia pewnej iluzji dotyczącej rzeczywistej kondycji finansów publicznych [por: Dziemianowicz i in., 2017]. Skoro budżetowym skutkiem TEs jest ograniczenie dochodów podatkowych, zatem brak ewidencjonowania oraz szacowania TEs przyczynia się do powiększania deficytów budżetowych. W tabeli 1 zaprezentowano dane dotyczące wyliczonych zależności (przez wykorzystanie współczynnika korelacji) pomiędzy zmianami wartości TEs, występujące w latach 2010-2016, a wielkością deficytu budżetowego.

Tabela 1. Współczynnik korelacji pomiędzy TEs a wynikami budżetów w wybranych państwach

Państwo	Wzrost/spadek wartości TEs	Bez uwzględnienia TEs	Z uwzględnieniem TEs
1	2	3	4
Australia		-0,01	-0,47
Dania		0,39	0,32

cd. tabeli 1

1	2	3	4
Finlandia	→	-0,42	-0,86
Kanada	→	0,93	0,40
Niemcy	→	-0,94	-0,94
Norwegia	→	-0,68	-0,75
Polska	→	0,85	0,75
Szwecja	→	-0,26	-0,52
Stany Zjednoczone	→	-0,69	-0,82

Źródło: Obliczenia własne na podstawie narodowych raportów TEs oraz [www 2].

Analiza powyższych danych pozwala na stwierdzenie, że w większości badanych krajów zależność występująca pomiędzy wartością TEs a deficytem budżetowym jest co do zasady taka sama, jak pomiędzy wartością bezpośrednich wydatków budżetowych a wartością deficytu – wzrost tych pierwszych powoduje także wzrost deficytu. Taką zależność można zaobserwować w Australii, Finlandii, Norwegii i USA. Natomiast w Niemczech oraz w Szwecji występuje zależność odwrotna. W obu tych grupach państw TEs można by uznać za komplementarne względem wydatków.

W Danii, Kanadzie oraz w Polsce wzrostowi TEs towarzyszyła dodatnia korelacja z deficytem budżetowym, to znaczy, że deficyt w badanym okresie malał, podczas gdy wartość TEs wzrastała. Taki związek wskazywałby na substytucyjność obu tych instrumentów, to znaczy w momencie wzrostu zaangażowania rządu przez TEs (czyli nieewidencjonowane wydatki) w polityce fiskalnej malała jawna część działań rządu.

3. TEs a wydatki bezpośrednie – efekt substytucyjny czy komplementarny

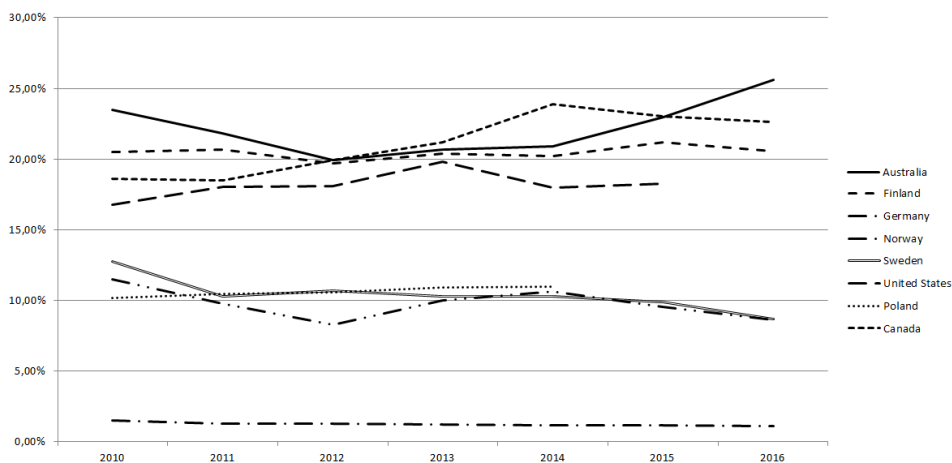
Jednym z celów postawionych w opracowaniu przez autorów jest próba oceny praktyki stosowania TEs jako alternatywy do bezpośrednich wydatków budżetowych. Inaczej rzecz ujmując, na podstawie publicznych statystyk autorzy postanowili odpowiedzieć na pytanie: czy TEs względem wydatków budżetowych są instrumentem komplementarnym, czy raczej substytucyjnym?

Należy podkreślić, że odpowiedź na tak sformułowane pytanie zostanie udzielona jedynie na podstawie zależności statystycznych występujących pomiędzy tymi instrumentami. Należy przy tym pamiętać, że relacje te mogą także wynikać ze świadomej realizacji określonych założeń polityki fiskalnej przez władze publiczne lub niezależnych działań podejmowanych w zakresie TEs i wydatków

budżetowych, z różnym nasileniem np. w okresach wyborczych. W tym artykule tej kwestii nie badano.

Analizując wartości statystyczne dotyczące wielkości bezpośrednich wydatków budżetowych oraz TEs, można zauważyć, że TEs odgrywają rolę uzupełniającą. Zatem nie podlega dyskusji, że to bezpośrednie wydatki publiczne są podstawowym instrumentem w analizowanym obszarze. Średni poziom wydatków w relacji do PKB w analizowanych państwach w latach 2000-2016 wahał się od 35,86% w Australii do 53,73% w Danii, podczas gdy relacja TEs do PKB (por. rys. 2) – od 0,56% w Niemczech do 11,52% w Finlandii. Nie oznacza to, że takie wartości można całkowicie pominąć, tym bardziej że stanowią one „szarą strefę” wydatków publicznych i są w rzeczywistości ukryte przed społeczeństwem.

Funkcję, jaką pełnią TEs w realizacji zadań państwa względem bezpośrednich wydatków, można ocenić na podstawie relacji wartości obu instrumentów względem siebie (rys. 3).



Rys. 3. Relacja TEs do bezpośrednich wydatków budżetowych w wybranych państwach (w %)

Źródło: Obliczenia własne na podstawie narodowych raportów TEs.

Na podstawie zaprezentowanych danych analizowane państwa podzielono na dwie grupy, przyjmując granicę udziału TEs w bezpośrednich wydatkach w wysokości 15%. W Norwegii, Polsce i Szwecji w latach 2010-2016 TEs w relacji do wydatków stanowiły około 10%, podczas gdy w pozostałych państwach ok. 20%. Wyjątkiem są Niemcy, jednak do danych statystycznych dotyczących TEs w Niemczech należy podchodzić z dużą dozą ostrożności. Wynika to z faktu, że

przyjęta na potrzeby raportowania definicja TEs w praktyce niemieckiej sprawia, że duża grupa preferencji podatkowych (być może celowo) nie jest zaliczana do grupy TEs. W ten sposób następuje znaczne zawężenie obrazu stosowania TEs w niemieckim systemie podatkowym – jest to szczególnie widoczne na rysunkach 2 i 3.

Do zbadania zależności występujących pomiędzy TEs a wydatkami bezpośrednimi autorzy wykorzystali współczynnik korelacji r Pearsona. Wyliczenie tego typu współczynnika pozwoliło na ocenę współzależności występujących pomiędzy TEs a wydatkami.

Tabela 2. Współczynnik korelacji pomiędzy TEs a bezpośrednimi wydatkami budżetowymi w wybranych państwach

Australia	0,58
Denmark	0,82
Finland	0,95
Germany	-0,46
Norway	0,57
Sweden	-0,46
United States	0,97
Poland	0,99
Canada	0,89

Źródło: Obliczenia własne na podstawie narodowych raportów TEs oraz [www 2].

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że w większości analizowanych państw występuje dodatnia korelacja pomiędzy TEs a wydatkami budżetowymi. Można to zinterpretować jako cechę komplementarności tych instrumentów, co w rzeczywistości prowadzi także do zwiększenia poziomu wydatków publicznych ogółem. Natomiast w Niemczech oraz Szwecji wystąpiła korelacja ujemna, co dowodziłoby istnienia efektu substytucji, a w konsekwencji powinno prowadzić do przynajmniej utrzymywania wydatków publicznych na tym samym poziomie. Trudno jest oczywiście stwierdzić, czy zaobserwowane zależności wynikają ze świadomych działań ustawodawcy, czy też są wynikiem szeregu decyzji, względnie siebie niezależnych. Faktem jest, że zaangażowanie poszczególnych rządów w zakresie wykorzystania TEs jest – patrząc na tendencję – w większości przypadków tożsame z ogólnymi trendami występującymi po stronie wydatków.

Surrey i McDaniel stwierdzili [1985, s. 27], że są dwie drogi realizacji celów polityki państwa przez budżet, czyli wydatki bezpośrednie i TEs, jednak jedna nie wyklucza drugiej. Ta druga jest coraz częściej wykorzystywana, bez głębszej refleksji – jak zauważono, analizując praktykę raportowania – i co ważniejsze, bez stosowania analizy efektywnościowej. Tytułowa szara strefa wydatków wydaje się niekiedy dużo bardziej atrakcyjna dla rządzących właśnie przez

fakt jej niewykazywania, co ma określone skutki dla rozkładu pomocy publicznej na określone grupy beneficjentów oraz na transparentność prowadzonej polityki fiskalnej i faktyczne zadłużenie państwa.

Podsumowanie

Przeprowadzone badania pozwoliły na pozytywne zweryfikowanie hipotezy badawczej. Bezpośrednie wydatki oraz TEs to dwa podstawowe sposoby realizacji programów publicznych, w tym także funkcji opiekuńczej państwa oraz redystrybucji dochodów. Chociaż w jednym i w drugim przypadku występuje transfer środków publicznych, to te sposoby „wydatkowania” różnią się między sobą, dotyczy to zwłaszcza procesu budżetowego i jego kontroli. Jednocześnie w ostatnich latach obserwujemy tendencje nadużywania TEs, a tym samym systemu podatkowego do realizacji funkcji pozafiskalnych. Niewątpliwie są one narzędziem wygodnym, pozwalającym ukryć prawdziwe rozmiary wydatków.

Nie oznacza to jednak, że TEs całkowicie „wypychają” bezpośrednie programy rządowe. W większości państw obie te kategorie są komplementarne, funkcjonują obok siebie i uzupełniają się wzajemnie, co potwierdziły przeprowadzone powyżej badania. Pozwala to nie tylko na ukrycie części z nich, ale także na odpowiednie zwiększenie i ukierunkowanie wydatków. Należy bowiem pamiętać, że np. w ramach podatków dochodowych największymi beneficjentami TEs są osoby osiągające wyższe dochody, nie zawsze wymagające dodatkowego wsparcia. Niewątpliwie TEs faworyzują więc bogatszych. Biorąc pod uwagę skalę występowania TEs w poszczególnych krajach, warto byłoby się zastanowić, czy szacowanie i ewidencja TEs, podobnie jak obowiązująca w przypadku wydatków bezpośrednich zapisanych w ustawie budżetowej, nie powinna być obowiązkowa. Ujęcie nieewidencjonowanej działalności finansowej państwa w budżecie zwiększy transparentność działalności władz publicznych i urealni notowane wyniki budżetu. W przeciwnym wypadku „szara strefa” wydatków publicznych nadal pozostanie poza kontrolą, a jej zakres w różnych okresach, gospodarczych i politycznych, może się tylko zwiększać.

Literatura

- Burman L., Toder E., Geissler Ch. (2008), *How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures and Who Benefits from Them?* Urban-Brookings Tax Policy Center, Discussion Paper No. 31, December, The Urban Institute, Washington.
- Dziemianowicz R.I., Kargol-Wasiluk A., Wildowicz-Giegiel A., Wyszowski A. (2017), *Tax Expenditures as An Example of Fiscal Illusion*, „Optimum. Studia Ekonomiczne”, nr 5(89), s. 85-98.
- Fleming Jr J.C., Peroni R.J. (2008), *Reinvigorating Tax Expenditure Analysis and its International Dimension*, „Virginia Tax Review”, Vol. 27, s. 437-562.
- Howard Ch. (1997), *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*, Princeton University Press, New Jersey.
- International Budget Partnership's (2011), *Guide to Transparency in Public Finances. Looking Beyond the Core Budget. 2. Tax Expenditures*, Washington.
- Macdonald D. (2016), *Canada's Tax Loopholes Are Expensive, Regressive, and Increase Income Inequality: Study*, Canadian Centre for Policy Alternatives, December 5, <https://www.policyalternatives.ca/newsroom/news-releases/canada%E2%80%99s-tax-loopholes-are-expensive-regressive-and-increase-income> (dostęp: 15.04.2018).
- Owsiak S. (2017), *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, PWN, Warszawa.
- Schick A. (2007), *Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework*, „OECD Journal on Budgeting”, Vol. 7, No. 3, s. 1-32.
- Shaw H., Huang Ch.-Ch. (2009), *New Analysis Shows Tax Expenditures Overall Are Costly and Regressive*, The Center on Budget and Policy Priorities, February 23, <https://www.cbpp.org/research/new-analysis-shows-tax-expenditures-overall-are-costly-and-regressive> (dostęp: 15.04.2018).
- Smitt C. (2013), *Nauka o konstytucji*, Teologia Polityczna, Warszawa.
- Surrey S.S. (1973), *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
- Surrey S.S., McDaniel P.R. (1985), *Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge.
- Szołno-Koguc J. (2015), *Kształt i specyfika wydatków sektora finansów publicznych w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia”, vol. XLIX, nr 2, Sectio H, s. 193-203.
- Tanzi V., Schuknecht L. (2000), *Public Spending in 20th Century. A Global Perspective*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Weisbach D.A., Nussim J. (2004), *The Integration of Tax and Spending Programs*, „Yale Law Journal”, Vol. 113, s. 955-1028.
- [www 1] <https://www.cepweb.org/shedding-light-on-hidden-government-spending-tax-expenditures/> (dostęp: 15.04.2018).
- [www 2] <http://databank.worldbank.org/data> (dostęp: 15.04.2018).

SHADOW ECONOMY OF PUBLIC EXPENDITURES

Summary: The essence of social control over public authority is the full transparency of its activities. It is possible only if all state activity by the budget is public and properly reported. This particularly applies to various types of fiscal instruments – such as tax expenditures, which bypassing budget reporting, constitute a kind of shadow economy of public spending. The lack of reporting of this type of fiscal activity means that the beneficiaries of state aid are not well known, as well as the actual size of state intervention and its effects on the budget and society. The aim of the article is to examine the relationships between TEs, treated as hidden indirect public spending, and direct expenditure or budget deficit.

Keywords: tax expenditures, fiscal policy, direct budget expenditures.