Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

DOI:10.17951/h.2017.51.5.381

ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA

VOL. LI, 5 SECTIO H 2017

Uniwersytet w Białymstoku. Wydział Ekonomii i Zarządzania

ADAM WYSZKOWSKI

a.wyszkowski@uwb.edu.pl

Wydatki bezpośrednie vs tax expenditures w realizacji zadań polityki fiskalnej

Direct Expenditures vs Tax Expenditures in Fiscal Policy

Słowa kluczowe: wydatki bezpośrednie; *tax expenditures*; instrumenty polityki fiskalnej; transparentna polityka fiskalna

Keywords: direct expenditures; tax expenditures; public expenditures; fiscal policy; transparency in fiscal policy

Kod JEL: H20; H22; H53

Wstęp

Realizacji podstawowych zadań państwa służy przede wszystkim polityka fiskalna. To przez jej zakres, wykorzystywane instrumentarium i efekty definiowana jest instytucja państwa. Ponadto przez jej efekty oceniana jest też działalność państwa w kontekście poziomu zaspokojenia potrzeb społecznych. Definiując politykę fiskalną jako wykorzystywanie przez rząd opodatkowania i publicznych wydatków na zagregowany poziom aktywności ekonomicznej [James, Nobes, 1987, s. 305], można określić narzędzia tej polityki, czyli instrumenty podatkowe i publiczne wydatki. Zakres oraz rodzaj stosowanych instrumentów w osiąganiu założonych celów uzależniony jest od wielu przesłanek.

Wykorzystywanie przez państwo publicznych środków (ich pobór, a następnie wydatkowanie) powinno być poddane szczególnym rygorom efektywności i jawno-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

ści, w teorii finansów publicznych utożsamianych z cechą transparentności polityki fiskalnej [Kopits, Craig, 1998, s. 1]. Jej istotą jest publiczna informacja w zakresie struktury i funkcji rządu, intencji polityki fiskalnej, rachunków sektora publicznego oraz ich projekcji. Wszelki zakres fiskalnego oddziaływania rządu powinien być transparentny, a zatem cały proces pozyskiwania oraz wydatkowania środków publicznych powinien być jawny i znany społeczeństwu. Niestety, nie zawsze tak jest. Jedną z kategorii publicznych, która nie w pełni realizuje zasady transparentności[1], jest konstrukcja określana mianem *tax expenditures* (TEs). Z jednej strony stosowanie tego typu elementów prawnej konstrukcji podatku, z drugiej zaś brak ich identyfikacji i szacowania sprawia, że ten aspekt działalności rządu pozostaje w pewnym sensie poza kontrolą społeczną.

Za główny cel opracowania przyjęto porównanie dwóch instrumentów realizacji celów polityki fiskalnej, tj. TEs oraz bezpośrednich wydatków budżetowych. Analiza ta została dokonana przede wszystkim w kontekście wspomnianej cechy transparentności. Artykuł podzielono na dwie części: w pierwszej została przedstawiona istota transparentności polityki fiskalnej oraz jej główne założenia, w drugiej zaś porównano TEs oraz bezpośrednie wydatki budżetowe jako instrumenty polityki fiskalnej.

1. Transparentność polityki fiskalnej

Potrzeba zapewnienia transparentności działań rządu może wynikać z wielu przesłanek. Z ekonomicznego punktu widzenia wydaje się, że za najważniejszą można uznać kryterium efektywności działań rządu. Jednym z wielu aspektów realizacji tego kryterium jest transparentność polityki fiskalnej. Proces pozyskiwania dochodów przez nakładanie podatków lub innych danin publicznych oraz ich wydatkowania powinien być jawny i przejrzysty – transparentny. Ma to zapewnić większą skuteczność realizowanej polityki gospodarczej oraz możliwość kontroli społecznej działań rządu. Przejrzysty układ polityki gospodarczej jest też konieczny z punktu widzenia wiarygodności kraju na międzynarodowym rynku kapitałowym oraz jej wpływu na oczekiwania przedsiębiorców i instytucji finansowych [Kopits, Craig, 1998, s. 1]. Transparentność ma poza tym szczególne znaczenie w kontekście rozmiarów oddziaływania państwa przez politykę fiskalną. Jawność wszelkich operacji podejmowanych w ramach tej polityki ma zapewnić pełną informację na temat beneficjentów tej działalności oraz podmiotów ponoszących finansowy ciężar tak zdefiniowanej pomocy.

Znaczenie tej cechy polityki fiskalnej zostało podkreślone przez światowe instytucje finansowe. W 1998 r. Zarząd Międzynarodowego Funduszu Walutowego

[1] Znaczenie obu tych polityk doprowadziło do opracowania przez MFW tzw. kodeksów dobrych praktyk. Jeden z nich odnosi się do polityki fiskalnej, tj. Kodeks Dobrych Praktyk w zakresie Przejrzystości Polityki Fiskalnej, zaś drugi – do polityki monetarnej. Nie są to jedyne obszary, dla których MFW opracowuje raporty ROCS. MFW dzieli te obszary na trzy części: *Policy Transparency*, *Financial Sector Regulation and Supervision* oraz *Institutional and Market Infrastructure*.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

(MFW) opublikował Kodeks Dobrych Praktyk [*Reports on the Observance of Standards…*] odnoszący się do polityki fiskalnej. W deklaracji *Partnership for Sustainable Global Growth* podkreślono konieczność poprawienia transparentności polityki fiskalnej przez ograniczenie operacji pozabudżetowych (*off-budget*) oraz deficytów quasi-fiskalnych [*Partnership for Sustainable Global Growth*, 1996, s. 3]. Dodatkowo w celu zachęcenia rządów do realizacji tej koncepcji MFW opublikował *Manual on Fiscal Transparency* i *Guide on Resource Revenue Transparency*. Kolejną instytucją, która zajęła się problematyką transparentności, była Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W 2002 r. opublikowano dokument pt. *OECD Best Practices for Budget Transparency*. Także Bank Światowy (WB) podejmuje inicjatywy mające na celu zwrócenie uwagi na ten aspekt polityki fiskalnej. Odbywa się to w ramach programu *Promoting Open Budgets*, realizowanego przez WBI's Open Government i Social Accountability.

Każda z instytucji definiuje analizowaną cechę polityki fiskalnej. I tak np. w dokumentach OECD kwestię transparentności (otwartość na intencje polityczne, ich formułowanie i wdrażanie) uważa się za kluczowy element dobrego zarządzania (*good governance*). Odnosi się to szczególnie do budżetu, uznawanego za najważniejszy dokument, gdzie cele polityczne uzewnętrzniają się w konkretnych kwotach i terminach. Przejrzystość budżetu to zatem pełne ujawnienie wszystkich istotnych informacji podatkowych w sposób terminowy i systematyczny [*OECD Best Practices*, 2002, s. 3]. WB nieco szerzej podchodzi do kwestii transparentności. Uważa ją za część szerszej kategorii odnoszącej się generalnie do szerokiego dostępu do informacji w sektorze publicznym. Według WB ma ona dwa wymiary: 1) dostęp do informacji o procesach i procedurach, za pomocą których sektor publiczny podejmuje i realizuje decyzje, 2) dostęp do informacji generowanych, przechowywanych i wykorzystywanych przez sektor publiczny [World Bank, s. 1].

Reasumując, transparentność jako cecha polityki fiskalnej wydaje się być fundamentalna dla właściwej kontroli władzy przez społeczeństwo oraz jako element identyfikujący instrumenty i beneficjentów realizowanych działań rządu.

2. Wydatki bezpośrednie vs *tax expenditures*

Transparentność w polityce fiskalnej wymaga zatem przejrzystości wszystkich stosowanych instrumentów tej polityki. Budżet powinien być dokumentem, w którym są odzwierciedlone wszystkie finansowe efekty działań podejmowanych przez władzę. Często jednak tworzone są określone instytucje budżetowe, które dzięki właściwej klasyfikacji budżetowej „omijają" budżet. W teorii finansów publicznych autorzy posługują się dwoma określeniami: operacje finansowe typu *off-budget* i operacje finansowe typu *back-door* [Dziemianowicz (red.), 2015, s. 250]. Pierwsze z nich dotyczą aktywności władzy przez wykorzystanie różnego rodzaju specjalnych transakcji realizowanych przez przedsiębiorstwa publiczne poprzez fakt udzielania

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

kredytów lub gwarancji rządowych. Ze względu na ich szczególne cechy takie rodzaje działalności nie podlegają ewidencji budżetowej [Kraan, 2004, s. 124]. Druga kategoria jest związana z pomocą realizowaną przez system podatkowy lub inne obciążenia fiskalne. Są one prawnie dopuszczone, lecz znajdują się poza procesem budżetowym, naruszając w ten sposób zasadę jedności. Głównymi kategoriami w tym zakresie są: ustalanie sposobu wykorzystania dochodów publicznych pomiędzy określone sektory, programy lub specyficzne kategorie wydatków (*earmarking of revenues*), zasady wydatków (*expenditure rules*) polegające na przypisaniu konieczności wydatkowania określonych wielkości (jako % PKB) całości budżetu na dane sektory (edukacja, zdrowie) czy specyficzne kategorie wydatków oraz tzw. konstrukcje typu TEs [Jul, 2006, s. 18].

Co do zasady powyższe instrumenty wykorzystywane są po to, by wspierać określone grupy beneficjentów lub określone rodzaje aktywności. Można jednak zadać pytanie, dlaczego w ten sposób, a nie przez jawne bezpośrednie wydatki budżetowe. Odpowiedź na tak sformułowane pytanie nie może być udzielona bez właściwej oceny stosowanych rozwiązań pod kątem ich efektywności. Przeprowadzenie takiej analizy, czyli zestawienie z jednej strony potencjalnych kosztów, z drugiej zaś potencjalnych efektów, ma zapewnić wybór najwłaściwszego ekonomicznie sposobu osiągnięcia założonych rezultatów. Problem tkwi jednak w tym, że nie zawsze koszty i potencjalne efekty są znane.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest porównanie dwóch instrumentów polityki fiskalnej: bezpośrednich wydatków budżetowych oraz TEs. Pierwsza z tych kategorii jest podstawowym instrumentem polityki fiskalnej od samego jej początku. Trudno sobie wyobrazić, żeby polityka ta nie realizowała przyjętych celów bez ponoszenia wydatków. W przeciwnym wypadku mogłoby się okazać, że pobór podatków jest celem samym w sobie, czyli w pewnym sensie państwo działałoby jak przedsiębiorstwo dążące do maksymalizacji dochodów. Warto jednak zwrócić uwagę na zmieniający się charakter wydatków publicznych. Jak stwierdziła Dziemianowicz (m.in. za Tanzi czy Schick), „klasyczne pojmowanie wydatku publicznego jest anachroniczne, ponieważ nie uwzględnia współczesnych form aktywności władz publicznych, […] aktywność […] sięga znacznie poza realizację tradycyjnych, »faktycznych« przepływów/wydatków środków pieniężnych" [Dziemianowicz (red.), 2015, s. 249]. Ocena ta odnosi się przede wszystkim do wspomnianych już kategorii pośredniego wydatkowania środków publicznych, czyli operacji typu *off-budget* i *back-door*. Nie są to zatem jedynie bezpośrednie transfery pieniężne.

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja z drugim instrumentem. Konstrukcje TEs, mimo że stosowane od wielu lat, w literaturze przedmiotu nie są tak częstym przedmiotem rozważań, jak wydatki bezpośrednie. Można by powiedzieć, że praktyka znacznie wyprzedziła zarówno teoretyczny aspekt TEs, jak i analityczny [szerzej: Wyszkowski, 2010; Dziemianowicz (red.), 2015].

Przytaczając definicję OECD, przez TEs należy rozumieć różnego rodzaju preferencje w prawie podatkowym, regulacje lub praktyki, które redukują lub przesuwają

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

w czasie uzyskanie przychodu względem standardowych regulacji dla stosunkowo wąskiej grupy podatników. Z punktu widzenia rządu są to utracone dochody podatkowe, zaś dla podatników jest to redukcja obciążeń podatkowych [OECD, 2010, s. 12]. Konstrukcje te przyjmują formę zwolnień i wyłączeń podatkowych, ulg, redukcji czy kredytów podatkowych. W kontekście przedmiotu opracowania warto także przytoczyć jedną z definicji TEs, która został przyjęta przez The International Budget Partnership (IBP) w ramach działań zmierzających do promocji bardziej otwartych, partycypacyjnych i odpowiedzialnych budżetów publicznych. We właściwym raporcie kategorię tę zdefiniowano jako instrument używany w zastępstwie bezpośrednich wydatków po to, by realizować dotacje rządowe dla określonych grup podatników lub zachęcać do podejmowania określonych działań [IBP, s. 4].

TEs potraktowano więc jako substytut wydatków bezpośrednich. Dodatkowym argumentem, który przemawia za takim podejściem, jest przytoczenie jednej z metod szacowania wartości TEs, określanej mianem ekwiwalentu wydatku bezpośredniego – *outlay equivalent method* [Wyszkowski, 2015, s. 45]. W metodzie tej uznaje się wprost, że wartość TEs jest równoważna kwocie bezpośredniego wydatku budżetowego, która miałaby realizować ten sam cel.

Dodatkowo, zwracając uwagę na etymologię tych konstrukcji (jedynie w języku angielskim), można utwierdzić się w przekonaniu, że TEs to nic innego, jak wydatki „podatkowe”[2].

Mimo powyższych argumentów potwierdzających podobieństwo, w praktyce nie są one tożsame. Zakres ich stosowania jest odmienny, różne są też przesłanki ich wykorzystania. O ile wydatki bezpośrednie wydają się być nieodzowne w funkcjonowaniu państwa, o tyle TEs mogą budzić pewne kontrowersje. W tab. 1 zawarto ich porównanie, biorąc pod uwagę różne kryteria oceny.

Tab. 1. Zalety i wady TEs w porównaniu z wydatkami bezpośrednimi

Kryterium	TEs	Wydatki bezpośrednie
Dostępność dla beneficjentów	Prosta, ze względu na ich bezosobowy charakter	Bardziej złożona, wymagana selekcja beneficjentów
Koszty administracyjne	Niskie dla podmiotów (przedmiotów) zwolnionych, ale wysokie w odniesieniu do łącznych kosztów funkcjonowania systemu podatkowego ze względu na jego skomplikowanie	Średni poziom ze względu na konieczność selekcji i mechanizm wyboru
Obszary nadużyć	Potencjalny obszar do uchylania się i unikania oraz poszukiwania renty	Możliwość arbitralnego wydatkowania oraz kontroli organu dysponującego środkami publicznymi
Elastyczność	Funkcjonują na podstawie względnie stałego prawa, co gwarantuje względną stabilność	Wynikają z corocznych budżetów, są więc regularnie realokowane i oceniane

[2] Na problemy związane z tłumaczeniem TEs zwrócono uwagę w: [Dziemianowicz (red.), 2015, s. 11].

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

Kryterium	TEs	Wydatki bezpośrednie
Transparentność i odpowiedzialność	Autonomiczny charakter nie uwzględnia mechanizmów kontroli oraz odpowiedzialności	Muszą być zatwierdzone przez parlament, podobnie jak pozostałe wydatki rządowe
Kontrola poziomu wydatków	Wydatki ustalone *ex post*, niepewne i nieograniczone, co może powodować fiskalną nierównowagę	Wydatki z góry ustalone i kontrolowane, ograniczone prawem budżetowym
Efektywność	Realizacja zasady dodatkowości w określonych działaniach nie może być zapewniona, nieoptymalne działania mogą być finansowane	Ryzyko wsparcia sektora prywatnego oraz zapewnienia realizacji zasady dodatkowości
Sprawiedliwość	Możliwość skorzystania jedynie przez podatników, szczególnie tych osiągających wysokie dochody	Bezosobowość wydatków przyczynia się do bardziej sprawiedliwego dostępu, zwiększającego ukierunkowanie na z góry zidentyfikowanych beneficjentów

Źródło: [Villela, Lemgruber, Jorratt, 2010, s. 12].

Z analizy porównawczej wynika, że mimo dużego podobieństwa pomiędzy tymi instrumentami, w praktyce uzewnętrzniają się także różnice. Z punktu widzenia transparentności władzy publicznej dotyczą one przede wszystkim jawności i możliwości kontroli. Często podkreśla się, że idealnym rozwiązaniem byłoby całkowite włączenie TEs do budżetu [Kleinbard, 2010, s. 361]. Takie ujęcie pociągnęłoby za sobą określone zmiany w dotychczasowej praktyce [Burman, Phaup, 2011, s. 22], a mianowicie:

1. Dodane do budżetu wartości TEs powinny korespondować z ich transakcyjnym ekwiwalentem względem: a) kwoty poboru podatków, b) zwrotu wartości podatku dla tych, którzy spełniają określone kryteria.
2. Ujęcie TEs powinno nastąpić raczej drogą podwyższenia wydatków niż redukcji dochodów.
3. Zestawienia TEs w dokumentacji budżetowej wraz z uwzględnieniem stosowanych ograniczeń dotyczących wielkości wydatków lub kierunków, ewentualnie instytucji odpowiedzialnych za wydatkowanie dochodów publicznych.
4. Włączenie pozycji TEs do jednolitych procedur oraz procesu legislacyjnego, dotyczących ustawy budżetowej.
5. Prezydent (w USA) powinien dokonywać przeglądu pozycji budżetowych i kierunków alokacji środków publicznych w celu uwzględnienia rodzajów i wartości TEs.

Ponadto nie można także zapomnieć o politycznym aspekcie obu analizowanych instrumentów. W tym kontekście można wymienić następujące wady TEs [Klein, 2012]:

1. Prawo podatkowe jest znacznie rzadziej analizowane niż budżet federalny (w USA), a więc „stare" TEs mogą znacznie dłużej funkcjonować niż bezpośrednie wydatki budżetowe.
2. Ustanowienie nowej pozycji wydatku odbywa się często kosztem innego. Wymaga to nieustannej rewizji funkcjonujących wydatków pod kątem ich przydatności.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

Należy pamiętać, że brak kontroli TEs może sprzyjać zwiększonej aktywności w tym zakresie ustawodawcy, tj. w zastępowaniu wydatków bezpośrednich.

Mimo wskazania potencjalnej wymienialności TEs z wydatkami, próżno jest szukać rządowych analiz porównawczych *ex ante* lub *ex post* tych instrumentów. Pewnym wyjątkiem może być Australia. W raportach TEs (ale nie we wszystkich) są dokonywane bezpośrednie porównania wartości TEs z odpowiadającymi im wydatkami. Jednak, jak podkreślają autorzy raportów, porównania te mają tylko charakter informacyjny, ponieważ jest zbyt wiele barier i występujących zależności budżetowych, by można było w prosty sposób dokonać analizy porównawczej [*Tax Expenditures Statement 2012*, 2013, s. 10].

Podsumowanie

Na podstawie dokonanej analizy instrumentów polityki fiskalnej można stwierdzić, że pomiędzy *tax expenditures* a wydatkami bezpośrednimi występuje duże podobieństwo. Najważniejszym z nich jest taki sam skutek budżetowy. Ze względu na wymienione podobieństwa ustawodawca powinien przez właściwą analizę dokonać wyboru instrumentu, który zapewni, przy minimalnych kosztach, maksymalizację efektu społecznego swych działań. Analiza ta powinna mieć charakter zarówno analizy *ex ante*, jak i *ex post*. Nie jest jednak to możliwe bez zapewnienia transparentności wszystkich pozycji budżetowych, a przede wszystkim TEs. Wymóg identyfikacji i raportowania tych kategorii wydaje się być fundamentem dobrego rządzenia, natomiast ich ujmowanie w budżecie, według autora, w jeszcze większym stopniu przyczyni się do realizacji zasady transparentności fiskalnej aktywności państwa.

Bibliografia

Burman L.E., Phaup M., *Tax Expenditures, The Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget reform*, NBER Working Paper Series, Working Paper 17268, Cambridge, MA, 2011.

Dziemianowicz R. (red.), *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu.pl, Warszawa 2015.

IBP, *Guide to Transparency in Public Finances Looking Beyond the Core Budget. 2 Tax Expenditures*, The Open Budget Initiative, Washington, D.C., www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking-Beyond-the-Budget [dostęp: 10.09.2017].

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

Jul A.M., *Off-Budget Operations*, Inter-American Development Bank: IDB, Santiago 2006.

Klein E., *Wonkbook: Tax spending vs. government spending*, "The Washington Post" 2012.

Kleinbard E., *Tax Expenditure Framework Legislation*, "National Tax Journal" 2010, Vol. 63(2), **DOI: https://doi.org/10.17310/ntj.2010.2.09**.

Kopits G., Craig J., *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper 158. Washington D.C., 1998.

Kraan D.J., *Off-budget and Tax Expenditures*, "OECD Journal on Budgeting" 2004, Vol. 4(1).

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 05:58:55

OECD, *OECD Best Practices for Budget Transparency*, Paris 2002, www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf [dostęp: 10.09.2017].

OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris 2010.

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

Promoting Open Budgets, http://wbi.worldbank.org/boost/tools-resources/open-budgets [dostęp: 10.09.2017].

Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCs), www.imf.org/external/np/rosc/rosc.aspx [dostęp: 10.09.2017].

Tax Expenditures Statement 2012, Commonwealth of Australia, 2013.

World Bank, *Module 7: Fiscal Transparency*, http://siteresources.worldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/285741-1326399585993/ModuleFiscalTransparency.pdf [dostęp: 09.10.2017].

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.pl, Warszawa 2015.

Villela L., Lemgruber A., Jorratt M., *Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation,* IDB Working Paper Series, No. IDB-WP-131, 2010.

Direct Expenditures vs Tax Expenditures in Fiscal Policy

In the implementation of fiscal policy, public authority used many kinds of fiscal instruments. Except direct expenditures in achieving the policy objectives, many countries use tax preferences, tax reliefs which are called tax expenditures. Those instruments seem to be very similar, so they are often considered to be substitutes. However, because of their specificity, TEs seem to be less transparent and often beyond social control. Therefore, in implementing the principle of transparency of fiscal policy, it seems necessary to compare current instruments with their current control.

Wydatki bezpośrednie vs *tax expenditures* w realizacji zadań polityki fiskalnej

W realizacji polityki fiskalnej wykorzystywane jest szerokie instrumentarium narzędzi władzy publicznej. Oprócz bezpośrednich wydatków budżetowych w osiąganiu celów tej polityki stosowane są konstrukcje określane mianem *tax expenditures*. Instrumenty te wykazują wiele podobieństw między sobą, dlatego często uznawane są za substytucyjne. Jednak ze względu na swoją specyfikę TEs wydają się być mniej transparentne i często pozostają poza kontrolą społeczną. Z tego powodu w realizacji zasady transparentności polityki fiskalnej wydaje się być konieczne bieżące porównywanie stosowanych instrumentów wraz z bieżącą ich kontrolą.