

| Daňové výdavky

| Október 2014

| Manuál

Úvod

Rovnaké ciele verejnej politiky je z pohľadu rozpočtovej politiky a posudzovania vývoja verejných financií často možné dosiahnuť dvoma spôsobmi. Buď prostredníctvom výdavkovej strany rozpočtu, o ktorej v súčasnosti máme v rozpočte dostatok informácií, alebo cez selektívne daňové zvýhodnenia, ktoré znižujú potenciálne daňové príjmy. Časť vládnych výdavkov sa tak „ukrýva“ v daňových zákonoch vo forme rôznych zvýhodnení, oslobodení, či iných preferencií, o ktorých veľkosti existujú len strohé informácie. V oboch prípadoch ich vplyv na saldo verejnej správy môže byť rovnaký.

Pre transparentné a zrozumiteľné verejné financie je preto dôležité poskytovať informácie o selektívnych daňových zvýhodneniach (tzv. daňových výdavkoch) podobným spôsobom, ako je to pri ostatných výdavkoch rozpočtu. Povinnosť zverejňovať podrobné informácie o vplyve daňových výdavkov na daňové príjmy, vyplýva členským štátom navyše aj z **článku 14 ods.2 Smernice Rady 2011/85/EÚ** o požiadavkách na rozpočtové rámce členských štátov.

Povinnosť reportovania údajov o daňových výdavkoch v rozpočte verejnej správy zaviedol aj **Ústavný zákon č. 493/2011 o rozpočtovej zodpovednosti**. Motiváciou pre zavedenie tejto povinnosti bolo najmä zvýšenie transparentnosti rozpočtu, ktorá by pomohla objektívnejšie posúdiť náklady politik realizovaných vládou SR. Navyše pravidelné zverejňovanie daňových výdavkov umožní identifikovať potenciálne oblasti na dosiahnutie fiškálnych cieľov, zefektívnenie daňového systému, či zabezpečiť monitorovanie ich vývoja.

V súčasnosti neexistuje všeobecne akceptovaná zhoda na definícii daňového výdavku¹, s čím súvisí aj limitovaná možnosť ich medzinárodnej porovnateľnosti. Napriek tomu niet pochýb, že výmena informácií o efektívnom využívaní a monitorovaní daňových výdavkov zvyšuje efektivitu národných rozpočtových rámcov. Navyše, dodatočné pravidlá zvyšujúce rozpočtovú disciplínu (napríklad výdavkové limity) by sa bez vykazovania daňových výdavkov mohli minúť účinkom².

Vzhľadom na neexistenciu jednotného prístupu k definícii daňových výdavkov je potrebné pre účely naplnenia dikcie Ústavného zákona zostaviť definíciu a metodiku zverejňovania daňových výdavkov v podmienkach SR. Tento manuál bližšie popisuje metodiku pre identifikáciu daňových výdavkov s cieľom konzistentne používať prezentovanú metodiku aj v budúcnosti. Ambíciou je posilniť fiškálnu transparentnosť a hodnotenie fiškálnej politiky zo strany MF SR počas prípravy rozpočtového procesu. Keďže odborná diskusia o daňových výdavkoch sa bude aj naďalej vyvíjať, existuje predpoklad, že v budúcnosti sa môže vyskytnúť potreba jej spresňovania.

¹ Rozsiahly výskum OECD (2010) a EK (2014) poukázal vzhľadom na rozdielne vnímanie daňových výdavkov a benchmarkov v jednotlivých krajinách na komplikovanosť medzinárodnej porovnateľnosti

² Výdavkové limity majú byť na základe ústavného zákona č. 493/2011, čl. 7 určené osobitným zákonom. Súčasne smernica o požiadavkách na rozpočtové rámce (2011/85/EÚ) obsahuje povinnosť zaviesť numerické fiškálne pravidlá, pričom jednou z možností je zavedenie výdavkových limitov.

1. Daňové výdavky

Daňové výdavky umožňujú vláde realizovať rôzne sociálno - ekonomické ciele zvýhodňovaním určitej skupiny daňovníkov alebo poskytovaním stimulov pre vybrané sektory a odvetvia. Svojou povahou však narúšajú neutralitu daňového systému, komplikujú ho a vnášajú do zdaňovania nespravodlivosť. Ich eliminovanie všeobecne vedie k jeho vyššej efektívnosti a potenciálna úspora môže poslúžiť na zníženie celkového zaťaženia. Rovnako ich zrušenie možno využiť na dosiahnutie rastovo orientovanej fiškálnej konsolidácie.

Presnú definíciu daňového výdavku³ v súčasnosti neposkytuje ani odborná literatúra, a ani Európska Komisia, ktorá vyžaduje ich zverejňovanie a nie je jednoznačne uvedená ani v Ústavnom zákone⁴. Daňové výdavky podľa Andersona (2008) predstavujú „ustanovenia daňových zákonov, predpisov alebo nariadení, ktoré znižujú alebo odkladajú daňové zaťaženie pre pomerne úzku časť daňových poplatníkov vzhľadom k daňovému benchmarku“.

2. Definícia daňového benchmarku

Pre účely definovania a odhadovania daňových výdavkov je v prvom rade nevyhnutné stanoviť **daňový benchmark (daňovú normu)**. Ten predstavuje hypotetickú daňovú štruktúru, ktorá uplatňuje relevantné daňové sadzby na čo najširšie definovaný daňový základ (osobný príjem, príjem z podnikania alebo spotrebu). Daňové výdavky je potom možné zjednodušene definovať ako odchýlky od tohto stavu. Otázkou však ostáva, čo má byť považované za normálnu súčasť daňového systému a čo jeho odchýlkou - teda daňovým výdavkom.

BOX 1: Zaužívané prístupy k vymedzeniu daňového benchmarku

Craig (2001) zhrnul jednotlivé prístupy štátov pri definovaní ich daňového benchmarku do troch základných prístupov:

- 1) **Koncepčný prístup** („conceptual approach“) - benchmark je založený na všeobecnom základe dane pri dani z príjmov alebo tzv. čistej DPH
- 2) **Prístup odkazu na zákon** („reference law approach“) – používa existujúce daňové zákony ako základ pre stanovenie benchmarku (napr. predmet dane definovaný zákonom) a daňové výdavky sú identifikované ako existujúce úľavy a oslobodenia v zákone
- 3) Prístup, ktorého cieľom je kvantifikovať len tie daňové úľavy, ktoré sú jasne **analogické s výdavkovými programami** („expenditure subsidy approach“)

Pri vymedzení daňového benchmarku pre účely monitorovania daňových výdavkov MF SR **vychádza z prístupu odkazu na jednotlivé zákony**. Definovanie benchmarkov v slovenskom

³ V anglickej terminológii tax expenditure

⁴ Rôzne krajiny/autori používajú rôzne prístupy. Jednotná metodika neexistuje ani na úrovni organizácie OECD, ktorá má v daňovej oblasti najväčšie skúsenosti. Povinnosť publikovať daňové výdavky vyplýva aj zo smernice o požiadavkách na rozpočtové rámce (2011/85/EÚ), spoločná metodika však rovnako neexistuje. Európska Komisia na základe požiadavky členských krajín pripravuje sadu pokynov ako pristupovať zverejňovaniu daňových výdavkov, no už dnes je zrejmé, že definovanie daňových výdavkov ako aj daňového benchmarku ponechá na svojvoľi členských krajín.

daňovom systéme tak vychádza primárne z existujúceho, a nie „ideálneho“ daňového systému. Takýto prístup okrem iného obmedzuje rozsah diskusie, ktorá by bola spojená so snahou definovať „ideálny“ daňový systém resp. daňový základ (koncepčný prístup) ako tomu v súčasnosti dochádza medzi viacerými ekonomickými expertmi. Vzhľadom na zvolený prístup určujeme rôzne benchmarky pre rôzne daňové príjmy.

Pod daňovú normu zahrňujeme okrem legislatívne stanoveného základu dane a štruktúry sadzieb dane aj štrukturálne daňové výdavky v súlade s definíciou benchmarku podľa Kraana (2004). Typickým príkladom štrukturálnych daňových výdavkov, ktoré sú súčasťou daňového benchmarku sú **účtovné konvencie, odpočítateľnosť povinných platieb, ustanovenia s cieľom uľahčenia administrácie dane ako aj iné ustanovenia vyplývajúce z medzinárodných záväzkov**⁵. Navyše k nim budeme zaraďovať automaticky aj tie ustanovenia, ktoré nespĺnia stanovené kritéria na identifikáciu daňového výdavku.

Keďže definícia benchmarku sa odvoláva na legislatívnu normu, ktorá podlieha úpravám, bude dochádzať k situáciám, že časť súčasných výdavkov sa stane normou alebo v dôsledku daňovej reformy v budúcnosti dôjde k úprave benchmarku. S tým sú spojené aj problémy s interpretáciou vývoja daňových výdavkov v čase, keďže prípadné zmeny benchmarku narúšajú konzistentnosť výpočtov medzi jednotlivými rokmi. Z tohto dôvodu zverejnený časový interval daňových výdavkov, vrátane ich kvantifikácie, bude v prípade zmeny benchmarku v rozpočte uvedený voči daňovým normám platným na rozpočtovaný rok.

3. Definícia daňového výdavku

Vo všeobecnosti možno za daňový výdavok označiť odchýlku medzi platným daňovým systémom a hypotetickým daňovým systémom, ktorý by neobsahoval žiadne daňové úľavy. Môže byť definovaný ako oslobodenie, vyňatie, odpočet, zníženie, kredit, vrátenie, preferenčná sadzba alebo iné ustanovenie, ktoré sa rovná hypotetickej strate (môže ísť aj o zvýšenie) daňových príjmov.

Aj keď pod daňovým výdavkom vo väčšine prípadov rozumieme zníženie dane, existujú prípady, kedy môžeme hovoriť o negatívnom daňovom výdavku, teda dodatočnom selektívnom zdanení⁶. V takom prípade dodatočne získaná daň znižuje celkovú úroveň daňových výdavkov. Podľa slovenského ústavného zákona sú daňovými výdavkami len „položky, ktoré znižujú príjem rozpočtu verejnej správy z daní a z poistného a príspevkov platených do poistných fondov“. Údaje o negatívnych daňových výdavkoch budeme rovnako monitorovať.

MF SR v súlade s definíciou OECD za daňové výdavky považuje **špeciálne daňové úľavy, ktoré využíva vláda na podporu určitých aktivít alebo daňovníkov v špeciálnych okolnostiach**. Na to, aby daná daňová úľava resp. špeciálny daňový režim bol z pohľadu MF SR klasifikovaný ako daňový výdavok, **musí súčasne spĺňať nasledujúce podmienky:**

- 1) má vplyv na príjmy a saldo hospodárenia verejnej správy** - daňovým výdavkom je také opatrenie, ktoré znižuje (alebo zvyšuje) príjmy verejnej správy. V niektorých

⁵ Príkladom daňového benchmarku v podobe štrukturálneho daňového výdavku je napríklad plnenie medzinárodných zmlúv v oblasti daní (zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia) alebo povinné oslobodenie od dane vyplývajúce z legislatívy v EÚ (najmä v nepriamych daniach).

⁶ Napr. v prípade preferenčnej sadzby, ktorá je vyššia ako základná sadzba aplikovaná pre všetkých daňovníkov a je určená len určitej malej skupine daňovníkov (v slovenskom daňovom systéme napríklad osobitná sadzba dane pre poslancov a vybraných ústavných činiteľov).

prípadoch je dôležité okrem vplyvu na príjmy sledovať aj vplyv na saldo verejnej správy. Typickým príkladom môžu byť napr. štátne sociálne dávky. Ich zdanenie kompenzované adekvátnym zvýšením výdavkov verejnej správy, keďže z pohľadu záchranej siete sú podstatné disponibilné príjmy obyvateľov v hmotnej núdzi, by malo neutrálny vplyv na saldo verejnej správy.

- 2) sleduje iný cieľ než je samotné zdanenie** - ak je cieľom podpora určitých aktivít alebo daňovníkov alebo ak existuje podobnosť s alternatívnym výdavkovým programom.
- 3) nejde o štrukturálny daňový výdavok obsiahnutý v definícii daňového benchmarku** – sem zaraďujeme účtovné konvencie (legislatívne stanovené odpisové sadzby/doby aj v prípade, že sa nezhodujú s účtovnými odpismi), odpočítateľnosť povinných platieb (povinné platby vyplývajúce z iných zákonov sú automaticky považované za daňovo uznateľné výdavky), ustanovenia s cieľom uľahčenia administrácie dane (test príjmu na účely podávania daňového priznania, minimálna daňová povinnosť, zaokrúhľovanie a pod.)
- 4) je selektívny** - úľava je určená iba pre vybrané osoby, príjmy alebo sektor a pod. Nezdaniteľná časť základu dane, ktorá ovplyvňuje daňové príjmy a na ktorú majú nárok všetci daňovníci sa nepovažuje za daňový výdavok. Ide tak o ďalší štrukturálny element daňového systému, ináč aj štrukturálny daňový výdavok. Uvedené kritérium však na rozdiel od prvých troch *nemusí byť nevyhnutne splnené*.⁷

4. Kvantifikácia daňových výdavkov

Pri kvantifikácii daňových úľav jednotlivé štáty využívajú jednu z troch základných metód (viac v Boxe 2). Pri použití každej z uvedených metód dospejeme spravidla k rozdielnym výsledkom pri odhadovaní vplyvu daňovej úľavy. Takmer všetky štáty pre účely kvantifikácie daňových výdavkov využívajú metódu ušlých príjmov. Nevýhodou tejto metódy je, že abstrahuje od reakcie daňovníkov na zavedenie resp. odstránenie takejto úľavy (t.j. neprihliada na ich dynamické efekty). Na druhej strane Pollackova Brixi (2004) na základe skúseností z Austrálie konštatuje, že vzhľadom na neistotu a potenciálne nesprávne použité predpoklady dynamických efektov však môže poskytovať aj najspoľahlivejšie odhady

BOX 2: Metódy kvantifikácie daňových úľav

Na základe zhrnutia OECD (2010) jednotlivé metódy kvantifikácie daňových úľav možno rozdeliť do troch základných prístupov:

- 1) Metóda ušlých príjmov** („revenue foregone“) – výpočet straty príjmov, ktoré vznikajú pri uplatnení daňovej úľavy za predpokladu ceteris paribus (t.j. bez zohľadnenia dynamických efektov v zmene správania sa u daňovníkov). Kvantifikácia sa realizuje buď prostredníctvom hrubého odhadu vplyvu daňových výdavkov (prostredníctvom hraničnej sadzby, efektívnej sadzby dane na príslušnú daňovú základňu) alebo

⁷ Nevyhnutnou podmienkou na identifikovanie daňového výdavku je splnenie prvých troch kritérií. Pre ilustráciu uvádzame príklad daňového výdavku, u ktorého nedochádza k selektívnosti. Ide o aplikáciu daňových odpisov. Rozdielna doba/sadzba daňových odpisov oproti účtovným odpisom sa považuje za štrukturálny daňový výdavok, je súčasťou benchmarku. Umožnenie zrýchleného odpisovania ešte nad rámec daňových odpisov v daňovom zákone sa však už považuje za daňový výdavok. Ide však o neselektívne zvýhodnenie odpisovania pre všetkých nad rámec základnej línie odpisovania majetku v zákone, za účelom podpory investícií do hmotného majetku.

prostredníctvom mikrosimulácie, ktorá zohľadňuje individuálne údaje o daňovníkoch, oslobodených príjmoch, interakciu rozdielnych daní a ich základov a efektívne využívanie daňových úľav.

- 2) **Metóda dodatočných príjmov** („revenue gain“) – predstavuje metódu odhadu príjmov zo zrušenia daňového výdavku pri zohľadnení zmeny správania sa daňovníkov. Reakcia v správaní daňovníkov sa odhaduje prostredníctvom predpokladov o substitučnom a dôchodkovom efekte zmeny daní. Zohľadňuje aj skutočnosť, že vplyvy nie sú izolované a prejavujú sa aj mimo priamych beneficentov daňových úľav. Tieto metódy sa realizujú za použitia modelov všeobecnej rovnováhy.
- 3) **Metóda výdavkového ekvivalentu** („outlay equivalent“) - predstavuje odhad výdavkov, ktoré by bolo nevyhnutné vynaložiť, aby bola dosiahnutá rovnaká podpora daňovníkom ako je tomu v prípade daňovej úľavy. Základným predpokladom je, že takéto výdavky by podliehali zdaneniu.

Tak ako v prípade väčšiny krajín zverejňujúcich informácie o daňových výdavkoch aj **MF SR pri ich ex-post kvantifikácii využíva metódu ušlých príjmov**. Na tento účel nám slúžia najmä individuálne údaje z daňových priznaní a dostupné statické mikrosimulačné modely⁸. V prípade, ak nie sú k dispozícii administratívne údaje, vplyv odhadujeme na základe dostupných verejných údajov (napr. ŠÚ SR). Používanie metódy ušlých príjmov na účely vyhodnotenia vplyvu daňových úľav vychádza z ťažkostí v potenciálnom využití alternatívnych metód. Tie spôsobuje neistota ohľadom predpokladov o vzájomnej interakcii daňových výdavkov, o reakcii v zmene správania sa daňovníkov a potenciálnej reakcie vlády cez kompenzáciu na výdavkovej strane rozpočtu ako aj interakcii všetkých týchto elementov.

Z vyššie uvedených dôvodov je potrebné mať na mysli, že **pri mechanickom spočítavaní vplyvov jednotlivých daňových výdavkov** za predpokladu „ceteris paribus“ **dochádza k skresleniu celkového objemu daňových výdavkov**. Z uvedeného dôvodu je sledovanie celkového objemu daňových výdavkov len indikatívne. Túto nedokonalosť ilustruje nasledujúci príklad, kde vzájomnú interakciu daňových výdavkov spôsobuje nemožnosť efektívneho uplatnenia celkových daňových úľav v hypotetickom daňovom systéme (Tab 1).

Negatívny vplyv zo zrušenia jedného daňového výdavku si daňovník kompenzuje uplatnením ostatných daňových úľav, ktoré predtým v plnej miere nemohol vzhľadom na svoj príjem využiť. V prípade kombinácie viacerých zmien však už takúto možnosť nemá a tak agregovaný vplyv (+60) prevyšuje súčet jednotlivých daňových výdavkov (+30).

⁸ napr. EUROMOD (tax and benefit microsimulation model)

Tab. 1: Vplyv vzájomnej interakcie pri spočítavaní daňových výdavkov (eur, mesačne)*

	Hypotetický systém	zrušenie NČZD č.2	zrušenie NČZD č.3	zrušenie oslobodenia odvodov	kombinácia všetkých
(1) Príjem (600 eur)	500	500	500	500	500
(2) Odvody - 10% (oslobodené od dane)	50	50	50	zrušené	zrušené
(3) Čiastkový základ dane (1-2)	450	450	450	500	500
(4) NČZD č.1 - (300 eur)	300	300	300	300	300
(5) NČZD č.2 - (100 eur)	200	zrušené	200	200	zrušené
(6) NČZD č.3 - (100 eur)	50	50	zrušené	50	zrušené
(7) Uplatnená suma NČZD (4+5+6)**	450	350	450	500	200
(8) Základ DPFO (3-7)	0	100	50	0	300
(9) Sadzba DPFO	20%	20%	20%	20%	20%
(10) Vplyv na DPFO (8*9)	0	+20	+10	0	+60
<i>* abstrahuje od dynamických vplyvov mechanický súčet jednotlivých opatrení =</i>				+30	

*** maximálne uplatnená suma zodpovedá čiastkovému základu dane*

5. Klasifikácia daňových výdavkov

Daňové výdavky je možné rozdeliť podľa viacerých kritérií do niekoľkých základných skupín. Prvým kritériom je akou formou sa v daňovej legislatíve uplatňujú:

1. vyňatie z predmetu dane alebo oslobodenie od dane (exemptions)
2. zníženie základu dane, nezdaniteľné časti základu dane (allowances)
3. zníženie daňovej povinnosti a daňové bonusy (tax credits)
4. preferenčné sadzby - znížená sadzba dane, či zrýchlený spôsob odpisovania (preferential rates)
5. odklad daňovej povinnosti alebo jej odpustenie (deferral rules)
6. iné - asignácia daňovej povinnosti (others)

Druhým kritériom je klasifikácia podľa účelu, na ktorý sú poskytnuté alebo podľa ich funkcie. Takto rozoznávame daňové výdavky poskytované na podporu nasledujúcich cieľov: nízko príjmoví, trh práce ("make work pay" tax expenditures), vzdelávanie, bývanie, investovanie, veda a výskum, podpora odvetvia, charita, kapitál a pod. Najčastejším rozlišovacím kritériom daňových výdavkov je ich triedenie podľa príslušného základu dane resp. typu dane v rámci, ktorého znižujú jeho výnos.

6. Pravidlá reportovania daňových výdavkov

V súlade s informáciami uvedenými v úvode manuálu definovanie benchmarku daňového systému ako aj vyčlenenie daňových výdavkov je na samostatnom úsudku jednotlivých štátov. Tie by však mali zverejniť popis metodológie ich definovania. V súlade s odporúčaniami EK⁹ Slovensko pri zverejňovaní daňových výdavkov postupuje nasledovne:

Rozsah: MF SR zverejňuje údaje o existujúcich aj plánovaných daňových výdavkoch na horizonte rozpočtu. Nad rámec ústavného zákona ako aj smernice EÚ zverejňujeme aj údaje o výške negatívnych daňových výdavkov, ktoré však v súlade s odporúčaniami EÚ

⁹ Guidance for publishing information on the impact of tax expenditures in the context of the Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member states, Note for the attention of the Economic Policy Committee, Ares (2014)

nekonsolidujeme v rámci celku. Vzhľadom na skutočnosť, že nie je možné kvantifikovať všetky existujúce daňové výdavky, predovšetkým z dôvodu nedostupnosti údajov, zvýšenú pozornosť MF SR venuje opatreniam s najväčším rozpočtovým vplyvom vybraných na centrálnej úrovni t.j. u dani z príjmov, DPH a spotrebných daní. Daňové výdavky, ktoré sme identifikovali a nevieme ich z rôznych dôvodov kvantifikovať uverejňujeme bez uvedenia bližšej kvantifikácie.

Za účelom zvýšenia transparentnosti MF SR plánuje v budúcnosti memorandovo uvádzať bez kvantifikácie aj zoznam najvýznamnejších štrukturálnych daňových výdavkov, s odôvodnením prečo ich považujeme za štrukturálne daňové výdavky (napr. nezdaniteľná časť základu dane na daňovníka, existencia stropov v odvodoch a pod.).

Jednotka a čas: Údaje za daňové výdavky uvádzame za rovnaký časový horizont, na aký sa zostavuje rozpočet verejnej správy. Subjekty verejnej správy sú povinné zostavovať svoj rozpočet najmenej na tri rozpočtové roky. Súčasťou návrhu rozpočtu je aj schválený rozpočet na bežný rozpočtový rok a údaje o skutočnom plnení rozpočtu za predchádzajúce dva rozpočtové roky. Benchmarkom je legislatívna norma platná na aktuálne rozpočtovaný rok, ktorý sa používa aj pre kvantifikáciu výdavkov v ostatných obdobiach. Výšku daňových výdavkov uvádzame nominálne a sumárne aj percentuálne ako podiel na príslušných daňových príjmoch a ako podiel na HDP.

Frekvencia, čas a spôsob publikovania: v rámci prípravy rozpočtu údaje o daňových výdavkoch sú súčasťou návrhu rozpočtu a rozpočtu verejnej správy a navyše raz ročne po schválení rozpočtu budú aktualizované údaje dostupné aj na webovej stránke MF SR pre účely externých užívateľov. Na webovej stránke sú archivované aj predchádzajúce verzie daňových výdavkov za účelom možnosti ich porovnania pri zmene benchmarku.

Klasifikácia: podľa daní a podľa ich účelu

Opis metodológie: uvedený osobitne v tomto manuáli daňových výdavkov, ktorý je zverejnený na webstránke MF SR.

Bibliografia:

Anderson, Barry (2008), Presentation at the Asian Senior Budget Officials meeting, 10-11 January 2008, Bangkok, Thailand,
www.oecd.org/dataoecd/40/6/39944419.pdf

Bauger, Lovise (2014), The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation, Economic Papers 523, European Commission

Craig, Jon and William Allan (2001), „Fiscal transparency, tax expenditures and Budget Process: An International perspective“, in James Hines, ed. Proceedings of the Ninety-fourth Annual Conference, 2001, Washington D.C.: National Tax Association
<http://www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>

Eropean Commission (2014), Guidance for publishing information on the impact of tax expenditures in the context of the Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member states, Note for the attention of the Economic Policy Committee, Brussels

Eropean Commission (2014), Guidance for reporting the impact of tax expenditures in the context of the Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member states, Note for the attention of the Economic Policy Committee, Brussels

Kraan, Dirk-Jan (2004), Off-budget and Tax Expenditures, *OECD Journal on Budgeting*, vol. 4, no. 1, OECD, Paris, pp. 121-42.

OECD (2010), Tax expenditure in OECD countries, Paris