

## МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

У статті визначено чинники, які впливають на податкові надходження по бюджетів усіх рівнів. Пропонуються шляхи стабілізації пільгового оподаткування з метою забезпечення стійкого економічного зростання, вдосконалення контролю і аналізу податкових витрат. Аналізується застосування податкових пільг на Україні і в деяких країнах Європейського Союзу.

In the article there are certain factors which affect the tax receipts on budgets of all levels. The ways of stabilization of favorable tax treatment with the purpose of providing of the proof economy growing, perfection of control and analysis of tax charges are offered. Application of tax deductions on Ukraine and in some countries of European Union is analysed.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інтеграція національної економіки у світовий економічний простір вимагає підвищення результативності регуляторної діяльності держави. В контексті Програми економічних реформ на 2010-2014 роки передбачається забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі з одночасним збільшенням сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. Важливе місце при цьому приділяється розробці і використанню ефективних методів податкового регулювання, зокрема застосуванню податкових пільг. Практика застосування податкових пільг без належного законодавчого і наукового обґрунтування ускладнює податкову систему, стає на заваді ефективності розвитку податкових відносин.

Особливої актуальності ця проблема набуває у зв'язку з прагненням України побудувати прозорий та ефективний механізм пільгового оподаткування. Удосконалення оподаткування, а саме: встановлення видів податків, їх ставок та податкових пільг має бути визначальним не тільки для забезпечення потреб бюджету, а й для розв'язання нагальних економічних та соціальних проблем. Тому особливу увагу варто приділити податковим пільгам як елементу податку, ставлення до яких неоднозначне як серед практиків, так і серед вітчизняних та зарубіжних науковців.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** У вітчизняній науковій літературі проблеми пільгового оподаткування висвітлені не досить широко. Серед вітчизняних науковців та практиків, які досліджували це питання, доцільно виділити праці П. В. Мельника, В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка, А. М. Соколовської, І. О. Луніної. Такі західні вчені, як Е. Дж. Тодер, Р. Альтшулер, Дж. Минарик розглядали податкові пільги з позицій податкових витрат бюджету.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Однією з проблем української системи оподаткування стала система пільг майже з усіх податків. Постійна їх зміна та надзвичайно велика кількість не мали достатнього соціально-економічного обґрунтування, адже стимулююча роль надання пільг базувалась на підтримці лояльних до органів влади окремих підприємств, а не пріоритетних галузей чи сфер господарської діяльності.

Це в свою чергу, вплинуло на створення нерівного податкового навантаження суб'єктів господарювання, розподілу податкового тягаря та ускладненню умов функціонування ефективних підприємств.

Все зазначене зумовлює необхідність проаналізувати вплив податкових пільг на ефективність податкової системи, встановити науково-обґрунтований їх перелік з метою

поліпшення конкурентних умов для підприємств, стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності.

**Постановка завдання** полягає у дослідженні основних проблем застосування податкових пільг на Україні та в деяких країнах Європейського Союзу, їх впливу на доходну частину бюджету.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За даними Світового банку [1] податкові пільги мають низку позитивних та негативних властивостей.

До позитивних ознак податкових пільг можна віднести можливість:

- заохочення участі приватного сектора в соціальних програмах;
- прийняття рішень приватним сектором, а не урядом;
- зменшення державного контролю за використанням пільг.

До негативних ознак належить їх потенційна неефективність та необ'єктивність, зокрема:

- зменшення податкової бази, а отже й можливостей для скорочення податкової ставки;
- ускладнення податкового законодавства;
- функціонування податкових пільг поза межами бюджетної системи;
- створення регресивної системи оподаткування.

Аналіз наукових та законодавчих джерел свідчить про різноманітність поглядів на визначення сутності податкових пільг. У вітчизняному податковому законодавстві таке поняття, як «податкова пільга» взагалі не було закріплено. В прийнятому в дію Податковому кодексі України №2755-VI від 2 грудня 2010 року [2] в статті 30 є норма, згідно з якою: «податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат».

Альтернативною точкою зору деяких українських вчених стосовно сутності податкових пільг є запозичена із зарубіжного досвіду думка про концепцію податкових витрат бюджету.

Так, В. Л. Андрущенко вказує на поєднання податків та видатків в одному неподільному понятті «податкові витрати». «Легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків по суті є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань - податкові витрати», – зауважує науковець [3, с.104].

Прихильником цієї концепції є А. М. Соколовська, яка, посилаючись на зарубіжних авторів та висновки фахівців ОЕСР, трактує податкові пільги як відхилення від рамок умов, до яких входять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); стандарти бухгалтерського обліку; правила визначення податкової бази; норми міжнародних фіскальних угод [4, с.12].

Таким чином, оскільки немає єдиного загально визначеного тлумачення податкових витрат, тому й не існує методології їх розрахунку. Згідно з більшістю використовуваних методологій, усі статті, які є відхиленням від чинної системи оподаткування, являють собою податкові витрати. Найчастіше вони мають форму звільнень від податків, знижок, кредитів, відстрочок та полегшень.

Проте, оскільки ці форми можуть містити досить широкий перелік податкових витрат, то існує ймовірність включення до такого переліку витрат, які по суті не є пільгами.

У зв'язку з цим постає проблема якісного й точного аналізу податкових витрат. З цією метою Державна податкова служба України періодично складає Довідник пільг, наданих чинним законодавством, зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Для оцінки впливу пільг з податкових платежів на доходи бюджету України застосовують метод втрачених доходів, відповідно до якого витрати бюджету розраховують як різницю між

сумою податків, яку б сплатило підприємство в разі відсутності пільг, та сумою фактично сплачених податків. Недоліком цього методу є неврахування можливого впливу на бюджет поведінки платників податків.

Діючи до 1 січня 2011 року податковим законодавством України було передбачено понад 300 різновидів пільг зі сплати податків та інших обов'язкових платежів, до того ж було визначено 73 вільні економічні зони з пільговим режимом оподаткування. Створення де-факто неконтрольованих спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку, в яких резиденти та нерезиденти отримували масштабні податкові пільги призвели до того, що в 2005 році загальна їх сума складала 133% щодо загальних податкових надходжень і 95% щодо доходів Зведеного бюджету.

Згідно проведеного аналізу, можна зазначити, що сума податкових пільг щороку зростала. Як свідчать статистичні дані, сума наданих пільг за рахунок Державного бюджету є значною, що зумовлено в першу чергу невеликими обсягами пільг по місцевих податках.

У 2004 році сума наданих пільг за рахунок Державного бюджету становила 159333,3 тис. грн., а у 2005 році сума збільшилась до 217240,1 тис. грн., тобто зросла на 57906,8 тис. грн. Що ж стосується 2006 року, то сума наданих пільг за рахунок Державного бюджету зросла до 368462 тис. грн., тобто знову підвищилась на 151221,9 тис. грн. Тенденція 2007 року навпаки є протилежною, так сума наданих пільг за рахунок Державного бюджету знизилась на 18041,1 тис. грн., це пояснюється різким підвищенням суми пільг у 2006 році.

Проблема існування податкових пільг ускладнюється величезними сумами несплачених податків в результаті отримання пільг. Більша частина податкових пільг стосується саме Державного бюджету. Незважаючи на те, що сума податкових пільг з 2007 року зменшується, зростає кількість суб'єктів, які отримують ці пільги. Політика держави має бути також спрямована на те, щоб податкові пільги надавались в соціальному контексті, а не тільки для підтримки суто економічної діяльності підприємств.

У зв'язку з використанням податкових пільг виникають можливості для уникнення фізичними та юридичними особами сплати податків. Наприклад, таких пільг як перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди, звільнення відсотків по вкладам від оподаткування, стягнення ПДВ за нульовою ставкою, застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів, вкладення коштів у благодійну діяльність тощо.

Не секрет, що сьогодні в окремих урядовців і науковців виникло абсолютно негативне ставлення до пільг, а думка про недієвість галузевих податкових пільг в Україні стала досить поширеною. Беручи до уваги міжнародну практику застосування диференційних ставок ПДВ за критерієм корисності товару, можливо зробити висновок, що така практика приводить до економічного ефекту, який є абсолютно тотожним ефекту від надання галузевих податкових пільг.

При цьому пільги з ПДВ викликають багато нарікань, їх чисельність становить понад 80% від загальної суми пільг, що надаються юридичним особам. Така кількість пільг ставить в нерівні умови вітчизняного споживача, втрачаються нейтральність щодо умов ринкової конкуренції, висока фіскальна ефективність та раціональність.

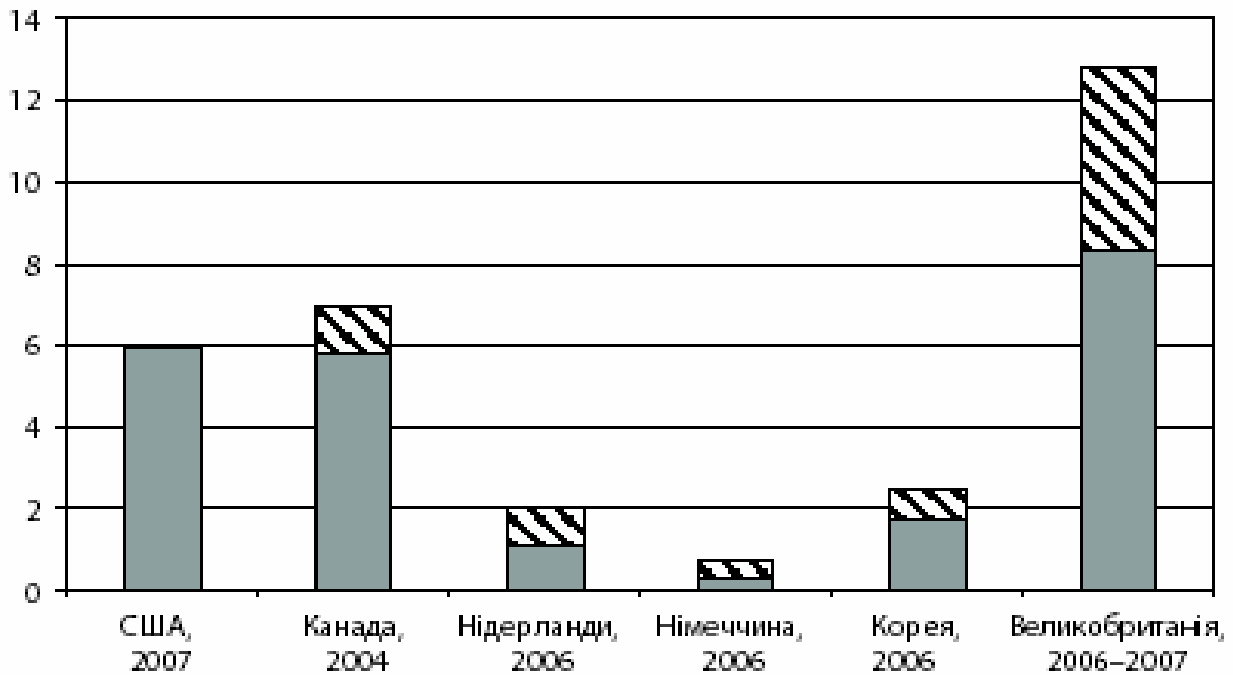
Податкові пільги особливо ефективні для транзитивних економік, які характеризуються недостатнім рівнем розвитку інфраструктури внутрішнього фінансового ринку, дефіцитом довгострокових фінансових ресурсів, великим тіньовим сектором тощо. За таких умов фінансова система в цілому працює малоефективно, а в сфері регулятивного впливу держави на модернізацію та стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів пільги залишаються чи не єдиним дійовим та достатньо ефективним інструментом впливу. При цьому фіскальна ефективність пільг є високою.

Дослідивши український досвід, ми можемо стверджувати, що податкові пільги за певних умов також є дієвим інструментом підтримки національної конкурентоспроможності. Практична значимість пільг стає неоціненною для створення нового технологічного ядра будь-якої економічної системи.

Аналіз світового досвіду податкового реформування доводить, що коли економіка країни потребує істотної структурної перебудови та масштабних соціальних реформ, уряди використовують здебільшого різного роду податкові пільги, які є одним із найефективніших інструментів податкової політики держави для стимулювання розвитку економіки. Показовим прикладом широкомасштабного використання податкових пільг є досвід США, Швеції, Німеччини, Франції, Ірландії. Водночас, коли економіка працює в межах певного технологічного укладу, для підтримки та стимулювання економічного зростання в податковій політиці найчастіше застосовується підхід, який умовно назовемо егалітарним: єдині низькі податкові ставки та широка база оподаткування. Прикладом егалітарного підходу в податковій політиці є встановлення єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб для усіх платників в Україні.

Дослідження пільгового оподаткування проведено на прикладі однієї з країн Європейського Союзу – Німеччини, рівень податкового субсидювання якої становить 36%. Як і Україна, вона досить широко використовує податкові інструменти, серед яких податкові пільги («податкові витрати») [4, с.59]. Податкові витрати в Німеччині є частиною детальнішого «звіту про субсидії», який включає всі види фінансової допомоги, незалежно від того, надається вона у формі знижки чи прямих витрат. Повідомлення про податкові витрати здійснюється один раз на два роки та подається до парламенту. Слід зазначити, що при досить високому рівні використання податкових пільг в Німеччині порівняно з іншими країнами ЄС, серед країн-членів ОЕСР вона має один із найменших рівнів податкових витрат (рис. 1) [5, с.21].

% ВВП



■ податкові витрати з прибуткового оподаткування  
 ▨ податкові витрати з інших податків

Рис. 1. Рівень податкових витрат у країнах ОЕСР, % ВВП

Рівень податкових витрат у Німеччині в 2006 році становив: з прибуткового оподаткування – 0,3%, з інших податків – 0,5%, загальний рівень податкових витрат склав 0,8% величини ВВП, що є найменшим показником серед країн ОЕСР, представлених на діаграмі. Найбільший рівень податкових витрат має Великобританія – 12,8%, у тому числі: з прибуткового оподаткування – 8,3%, з інших податків – 4,5%. При найближчому розгляді виявляється, що дві третини цих витрат (0,2% ВВП) було здійснено у вигляді податкових пільг на житлове будівництво і одна третина (0,1% ВВП) – на освіту. Порівняно з

Великобританією рівень податкових витрат з прибуткового оподаткування у Німеччині дуже низький. У Великобританії такі витрати становлять 5,4% від величини ВВП, коливаючись за групами у межах 0,1 – 3,1%. У Німеччині 22 пільги з прибуткового оподаткування стосувалися полегшення умов діяльності промисловості й 34 пільги – інших цілей. Сумарна кількість податкових пільг у Німеччині розподілялась таким чином: з прибуткового оподаткування – 56, з інших податків – 30 (рис. 2) [5, с.19].

Статті витрат

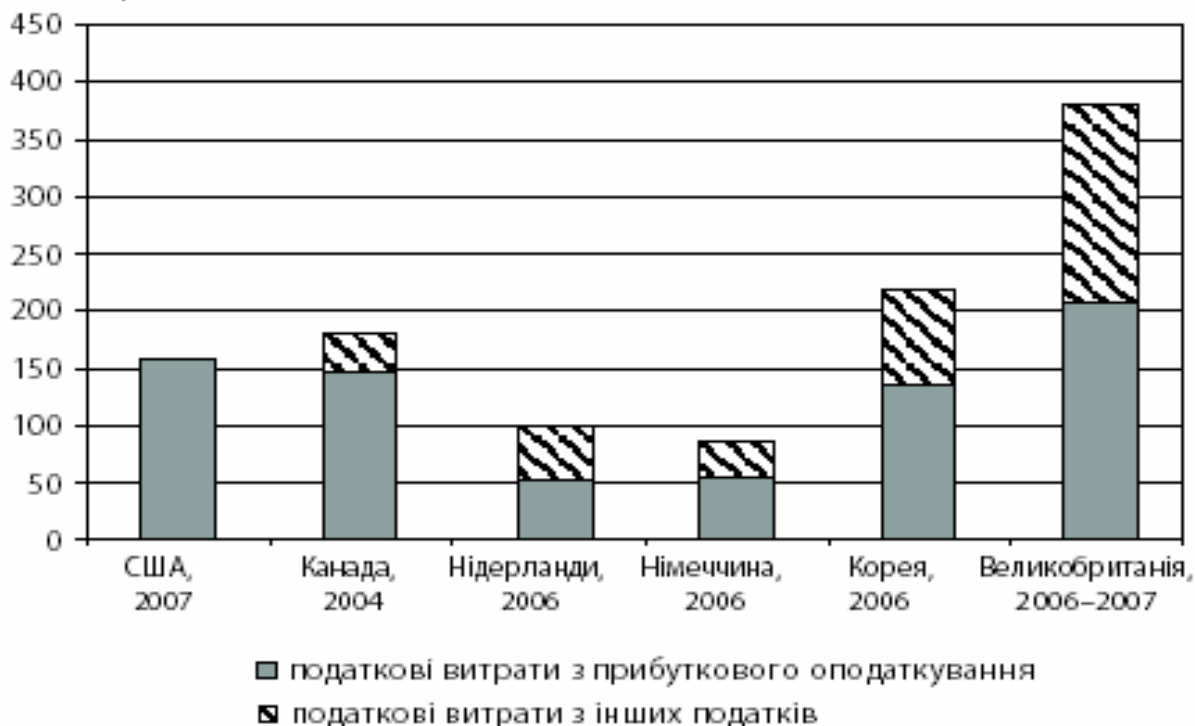


Рис. 2. Кількість статей податкових витрат в країнах ОЕСР

Як бачимо, кількість статей податкових витрат у Німеччині найменша, тоді як найбільша спостерігається у Великобританії (з прибуткового оподаткування – 208, з інших податків – 174).

Підсумовуючи викладене, варто зауважити, що, оскільки кожна держава самостійно визнає податкову політику, яка б відповідала цілям соціально – економічного розвитку, методика встановлення податкових пільг у кожній країні може суттєво відрізнятись.

В Україні у прийнятому Податковому кодексі впорядковано систему податкових пільг. На думку фахівців міжнародних організацій, для цієї сфери оподаткування в Україні є характерним порушення принципів справедливості в оподаткуванні та зниження фіскальної ефективності основних податків. У відповідь на це зауваження слід зазначити, що акцент на регулюючу функцію оподаткування не можливий без використання преференції. У після кризовий період у розвинутих країнах диференціація ставок та інші преференції з метою стимулювання економічного й соціального розвитку досить поширені. Водночас у майбутньому процесі реформування податкової системи ставиться завдання виключити суб'єкти малого та середнього бізнесу зі спрощеної системи оподаткування з метою уникнення викривлення конкурентного середовища.

З метою створення сприятливих умов оподаткування для залучення прямих іноземних інвестицій, активізації інвестиційної діяльності Податковим кодексом передбачено:

- запровадження (до 2016 р.) нульової ставки податку на прибуток для новостворених суб'єктів господарювання – юридичних осіб, а також підприємств з оборотом до 3 млн. грн.;
- запровадження на 10 років звільнення від оподаткування прибутку підприємств галузей легкої промисловості та суб'єктів господарської діяльності від надання готельних послуг, підприємств суднобудівної та літакобудівної промисловості; підприємств галузі

електроенергетики від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії; виробників біопалива; підприємств машинобудування для агропромислового комплексу.

З використанням найкращої європейської практики переглянуті податкові пільги з податку на додану вартість, акцизному податку, податку на доходи фізичних осіб.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** З огляду на здобутки вітчизняної податкової думки та зарубіжний досвід визначення податкових пільг можна дійти висновку, що вітчизняними законодавцями та окремими науковцями зроблено перші кроки у наближенні законодавства з пільгового оподаткування до стандартів демократичних розвинутих країн.

Проте виникає потреба у розробленні системи якісного управління та контролю за податковими пільгами з метою отримання позитивних ефектів від їх надання. Різноманітність думок з приводу теоретичних і практичних основ тлумачення податкових пільг свідчать про складність їх використання як регулятора соціально-економічних процесів.

Викладене вище дає підстави зробити висновки:

- за допомогою пільг держава повинна спонукати об'єкти господарювання здійснювати такі варіанти розвитку, які відповідають загальнодержавним інтересам;
- об'єктом пільгового оподаткування повинен стати конкретний проект, що реалізує пріоритети (ключові напрямки), визначені державними програмами;
- суб'єкти господарювання в рамках програм повинні брати на себе чіткі зобов'язання по використанню коштів, зекономлених у результаті наданої пільги (зниження витрат, реструктуризація виробництва, впровадження ресурсозберігаючих технологій тощо);
- в умовах пільгового оподаткування сума коштів, вивільнена від сплати податків, повинна спрямовуватись на економічне зростання, яке призведе в майбутньому до економічних вигод як для самого підприємства, так і для держави.

В подальшому необхідно здійснювати такі кроки:

- існує потреба в удосконаленні чинного пільгового механізму оподаткування та узгодження його з принципами соціальної справедливості, рівності усіх платників перед законом, стабільності, фіскальної достатності;
- якщо не спостерігається безумовний позитивний вплив застосування регулятивних чинників на економіку в Україні шляхом пільгового оподаткування, не потрібно від них відмовлятися, а потрібно здійснювати певні заходи для їх удосконалення з ціллю подальшого наближення законодавства України до законодавства ЄС відповідно до перспектив поглиблення економічної інтеграції.

#### Список використаної літератури

1. Why Worry About Tax Expenditures?/The World Bank PREMnotes? Economic Policy, № 77 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org/Prem/PREMNotes/premnote77.pdf>.
2. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI.-X.: Одиссей, 2010. – 432 с.
3. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн/ В. Л. Андрущенко, О. Д. Данилов. – К: Комп'ютерпрес, 2004. – С. 104.
4. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та інші. – К.: НДФІ, 2006. – С. 12–59.
5. Minarik I. Tax Expenditures in OECD Countries/ Minarik / Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2-3 June 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>.