



**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
"АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ"**

**ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІЇ
В АНТИКРИЗОВІЙ
ФІСКАЛЬНІЙ ПОЛІТИЦІ
УКРАЇНИ**

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

**ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІЇ
В АНТИКРИЗОВІЙ
ФІСКАЛЬНІЙ ПОЛІТИЦІ
УКРАЇНИ**

За редакцією Т. І. Єфименко, Ю. Б. Іванова

Київ

ДННУ “Академія фінансового управління”

2023

УДК 338.246.2:336.225(477)

П44

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТАННЯ

Автори:

Т. І. Єфименко (1.1, 1.2. вступ, висновки); Ю. Б. Іванов (1.2, 3.5, 7.2), А. М. Соколовська (2.1, 2.2, 2.3, 5.1, 5.2, 5.3, 6.1, 6.2, 7.1, 7.3), В. В. Карпова (1.3, 4.4, 7.3), В. І. Лаптев (3.3), О. В. Костяна (3.2, 3.3), О. Є. Найденко (3.1, 3.2, 4.1, 4.3, 6.3, 7.3), Л. Б. Райнова (3.4, 5.3, 7.3), В. О. Шликова (4.4, 7.2)

Рецензенти:

І. В. Алексєєв – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів Національного університету “Львівська політехніка”;
А. Є. Буряченко – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

*Рекомендовано до друку Вченою радою Державної навчально-наукової установи “Академія фінансового управління”
(Протокол № 17 від 19 грудня 2023 р.)*

Публікується в авторській редакції.

П44 Податкові преференції в антикризовій фіскальній політиці України : монографія [Електронний ресурс] / за ред. Т. І. Єфименко, Ю. Б. Іванова. - Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2023 - 494с.
ISBN 978-617-7509-15-7

Розкрито місце і роль податкових преференцій в антикризовій фіскальній політиці. Досліджено особливості податкової преференційної політики на етапі повоєнного відновлення. Узагальнено теоретичну сутність податкових пільг та обґрунтовано необхідність використання концепції податкових витрат у преференційній податковій політиці. Досліджено стан та виявлено основні тенденції розвитку податкових преференцій в Україні. Узагальнено світову практику використання концепції податкових витрат та вимоги, що висуваються до національних систем обліку і звітності з таких витрат. Проаналізовано здобутки та проблеми імплементації податкових витрат в Україні, а також підходи до оцінювання їхньої результативності та ефективності. Сформульовано напрями реформування преференційної податкової політики в Україні в контексті європейського та світового досвіду та пропозиції щодо реформування податкових преференцій за основними податками.

Для представників наукової спільноти, працівників органів державного управління, викладачів, фахівців у галузі фінансів, студентів та аспірантів закладів вищої освіти.

УДК 338.246.2:336.225(477)

© Автори, 2023

ISBN 978-617-7509-15-7

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2023

ЗМІСТ

Вступ.....	5
Розділ 1. Реалії та перспективи розвитку преференційної податкової політики в Україні в контексті Національної стратегії доходів.....	7
1.1. Фіскальні преференції в державній економічній політиці.....	7
1.2. Антикризова преференційна податкова політика в умовах повоєнного відновлення економіки України	19
1.3. Оцінка відповідності змін податкового законодавства нормам і правилам ЄС.....	37
Розділ 2. Податкові витрати в теорії оподаткування.....	50
2.1. Податкові пільги та податкові витрати: сутність і взаємозв'язок.....	50
2.2. Дискусійні аспекти, наслідки та перспективи використання концепції податкових витрат.....	71
2.3. Проблеми визначення податкових витрат у системі непрямого оподаткування.....	94
Розділ 3. Світова практика упровадження концепції податкових витрат...113	
3.1. Нормативно-правове забезпечення податкових витрат у різних країнах...113	
3.2. Аналіз особливостей застосування концепції податкових витрат в окремих країнах Європи	131
3.3. Інституційні механізми та моделі адміністрування податкових витрат... 149	
3.4. Особливості звітування про податкові витрати в різних країнах та використання звітів у фіскальному менеджменті.....	161
3.5. Міжнародна уніфікація методології аналізу податкових витрат: новітні вимоги GTED	178
Розділ 4. Генезис преференційного оподаткування в Україні.....	190

4.1. Проблеми і тренди пільгового оподаткування прибутку підприємств.....	192
4.2. Преференції з ПДВ: ретроспектива та тренди.....	207
4.3. Аналіз преференційної політики в акцизному оподаткуванні.....	221
4.4. Тенденції та проблеми сучасного етапу преференційної політики в місцевому оподаткуванні.....	236
Розділ 5. Імплементация концепції податкових витрат в Україні.....	251
5.1. Здобутки і проблеми упровадження концепції податкових витрат в Україні та шляхи їх вирішення.....	251
5.2. Базова структура та податкові витрати з ПДВ і акцизного податку в	279
5.3. Базова структура і податкові витрати з ПДФО в Україні.....	303
Розділ 6. Результативність та ефективність податкових пільг.....	331
6.1. Методологічні підходи до оцінювання використання податкових пільг...331	
6.2. Оцінювання результативності податкових пільг в Україні за окремими видами економічної діяльності.....	350
6.3. Моніторинг результативності застосування податкових витрат	374
Розділ 7. Напрями реформування преференційної податкової політики України в контексті європейського та світового досвіду.....	390
7.1. Податкові пільги для досліджень та розробок (R&D)	390
7.2. Преференційна політика у сфері енергозбереження та енергоефективності.....	410
7.3. Перспективи реформування преференцій за окремими видами податків	433
Висновки.....	487

ВСТУП

Ефективне функціонування податкової системи передбачає раціональне сполучення фіскальної та регулюючої функцій податків і отримання певних розподільчих ефектів. Прі цьому співвідношення різних функцій податків являє собою динамічну змінну, тренди якої визначаються множиною макроекономічних, політичних, соціально-економічних та інших умов. Тому виникає об'єктивна необхідність постійного пошуку не тільки раціонального співвідношення функцій податків у відповідний історичний проміжок часу, а й постійного коригування застосовуваної системи інструментів податкового регулювання.

Особливо важливою ця проблема є для антикризової податкової політики, специфіка якої визначається до того ж різновидом кризи та особливостями її перебігу. Довоєнна податкова політика України (2020–2021 рр.) була спрямована здебільшого на імплементацію норм законодавства ЄС, подальше впровадження механізмів обміну податковою інформацією, забезпечення контролю за сферою трансфертного ціноутворення. Це поступово сприяло вирівнюванню бюджетних показників доходів та витрат, що позитивно впливало на фінансово-економічне становище держави. Починаючи з 2020 р., фокусом антикризової фіскальної політики в провідних країнах світу постає протидія наслідкам пандемії COVID-19.

Преференційній податковій політиці в Україні на цьому етапі були притаманні системні вади та недоліки: податкові пільги вводилися ситуативно й безсистемно; їх результативність та ефективність на постійному рівні не оцінювалася та не контролювалася, що призводило до необґрунтованих втрат бюджетних надходжень, а більшість змін до законодавчих актів вносилися з порушенням принципу стабільності податкового законодавства та не відповідали найкращим світовим практикам податкового регулювання. Тому проблема впровадження концепції податкових витрат як методологічної основи преференційної політики вже давно перейшла з категорії перспективних до невідкладних завдань.

Агресія російської федерації проти України інтенсифікувала розвиток нової кризи неекономічного походження – воєнної, яка вимагає від держави вжиття адекватних заходів, у тому числі у сфері антикризової податкової політики та фінансових преференцій, однак проблемою сучасної антикризової податкової політики залишається відсутність чіткого концептуального бачення розвитку податкового регулювання та бюджетної консолідації як під час активних воєнних дій, так і, особливо, на етапі післявоєнного відродження національної економіки.

Актуальність дослідження в цілому полягає в необхідності наукового супроводження інноваційних заходів в умовах здійснення антикризової фіскальної політики в Україні, спрямованих на вдосконалення системи

податкової підтримки та стимулювання повоєнного розвитку національної економіки, наближення податкового законодавства до норм та правил, передбачених директивами та рекомендаціями Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Розроблення та реалізація науково обґрунтованої антикризової фіскальної політики мають базуватися на найкращих світових практиках використання концепції податкових витрат з урахуванням специфіки воєнної кризи та євроінтеграційних перспектив України.

Метою цього видання, підготовленого за результатами науково-дослідної роботи за темою “Удосконалення податкових преференцій у контексті антикризової фіскальної політики України”, є обґрунтування шляхів удосконалення політики у сфері надання та використання податкових пільг у контексті реалізації пріоритетів розумного, стійкого та інклюзивного економічного зростання, а також наближення податкового законодавства України до вимог директив ЄС та в контексті реалізації антикризової податкової політики.

Наукова цінність представлених у монографії результатів дослідження полягає, зокрема, у створенні теоретико-методологічного підґрунтя для удосконалення преференційної податкової політики в Україні та її ефективного використання у процесі фіскального управління.

Практична значущість отриманих результатів полягає в розробленні рекомендацій щодо скасування податкових пільг, які не відповідають вимогам податкової теорії, законодавству ЄС та найкращим світовим практикам. Запропоновані законодавчі зміни передано для використання до Бюджетного комітету Верховної Ради України, що створюватиме правові та інституційні передумови для удосконалення антикризової податкової політики в Україні.

Результати наукових досліджень спрямовані на формування підходів до вирішення основних проблем сучасної преференційної податкової політики в Україні та обґрунтування впровадження концепції податкових витрат на основі найкращої європейської та світової практики в контексті Національної стратегії доходів та вимог Меморандуму МВФ про економічну і фінансову політику щодо нової програми розширеного фінансування для України від 24 березня 2023 р.

Колектив авторів висловлює вдячність рецензентам: завідувачу кафедри фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, доктору економічних наук, професору Андрію Євгеновичу Буряченку та професору кафедри фінансів національного університету “Львівська політехніка”, доктору економічних наук, професору Ігорю Валентиновичу Алексеєву за конструктивні зауваження та підтримку цього проєкту.

Розділ 1

РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ СТРАТЕГІЇ ДОХОДІВ

1.1. Фіскальні преференції в державній економічній політиці

Результатом останнього перегляду чотирирічної програми розширеного фінансування EFF¹ України з Міжнародним валютним фондом (МВФ) у грудні 2023 р. стало оновлення двостороннього Меморандуму про фінансову та економічну політику (далі – Меморандум). Українська держава виконала практично всі встановлені орієнтири в частині оподаткування, організації валютного ринку й діяльності Національного банку. Водночас відзначено недоліки у вирішенні більш системних, принципових для зовнішніх кредиторів питань, зокрема пов'язаних із факторами корупціогенності. Варто враховувати, що для України кредити МВФ доволі дорогі – 7 % річних. Однак у поточних умовах, на жаль, наш вибір не має альтернативи.

Значна частина з нових 12 структурних маяків має на меті в найближчій перспективі знайти джерела для збільшення власних надходжень бюджету 2024 р. в обсязі не менше ніж 0,5 % ВВП. Це становить +38 млрд грн. Для досягнення такої мети можливі варіанти використання девальвації курсу національної валюти, збільшення митних надходжень, підвищення ставок акцизів/зборів за регульованими товарами (сигарети, алкоголь, паливо чи автогаз), посилення адміністрування митних і податкових зборів, збільшення частки дивідендних виплат на користь держави. Насправді наростити надходження буде складно. *Тому до кінця липня наступного року в контексті створення нової, євроінтеграційної архітектури реформ, спрямованих на посилення ресурсного забезпечення сектору загального державного управління, передбачено проведення аудиту податкових пільг, а також втрат під час застосування суб'єктами господарювання та індивідуумами відповідних норм і правил. Цілком імовірно, що в подальшому буде скасовано частину з них. Адже, незважаючи на численні заяви вітчизняних політиків щодо недоцільності податкових реформ у*

¹ Extended Fund Facility (EFF) Arrangement. URL: <https://www.imf.org/>.

період воєнного часу, влада навряд чи зможе дотримуватися такої думки з урахуванням нових вимог МВФ. Зокрема, відкритим залишиться питання, де в такому разі шукати джерела додаткових надходжень. Тим більше, що багато послаблень податкового навантаження, запроваджених у перші місяці війни, на вимогу МВФ послідовно скасовувалися, наприклад, система 2-відсоткового оподаткування, мораторій на податкові перевірки та штрафи на касові апарати тощо.

Слід мати на увазі, що серед нових маяків взагалі досить багато завдань стосовно оцінки комплаєнсу підзвітності й рівня результативності. Приміром, передбачається завершення зовнішнього аудиту ефективності Національного антикорупційного бюро України (НАБУ) за участю трьох незалежних експертів із міжнародним досвідом, за його підсумками до кінця вересня 2024 р. буде опубліковано відповідний звіт. Цілком логічно, що наступним кроком стане адекватне реагування на результати перевірок. Для запланованого на 2024 р. третього огляду програми розширеного фінансування EFF буде оцінено кількісні критерії фінансової стабільності на кінець грудня, зокрема показники бюджету, міжнародних резервів, а також виконання структурних маяків.

З метою підтримки макроекономічної та фінансової стабільності, поступового скорочення бюджетного дефіциту в умовах невизначеності у період воєнного стану передбачено розпочати реалізацію Національної стратегії мобілізації внутрішніх доходів (далі – Стратегія) після її офіційного схвалення у грудні цього року. Серед конкретних заходів із відновлення в перспективі джерел доходів держави на рівні трьох-чотирьох відсоткових пунктів відносно ВВП – удосконалення преференційної складової фіскальної політики країни. Очікується, що на базі постійного моніторингу цей документ із часом регулярно оновлюватиметься. Такі управлінські рішення дадуть змогу Україні закласти основи для довгострокового зростання, знизити вимоги до фінансування і будуть узгоджуватись із програмами відновлення боргової стійкості, покриття основних потреб з погляду соціальних видатків, а також післявоєнної реструктуризації.

За оприлюдненими МВФ даними, після завершення другого перегляду програми EFF очікується скорочення бюджетного дефіциту (без урахування грантів) із 25 % ВВП у 2022 р. та 27,1 % ВВП у 2023 р. до 20,4 % ВВП у 2024 р. та 10,2 % ВВП у 2025 р. Причому чисте зовнішнє фінансування знизиться із 17 %

ВВП цього року до 13,7 % ВВП наступного року і 7,6 % ВВП у 2025 р., а грантове – відповідно, з 8,5 % ВВП до 4,7 і 2,1 % ВВП. Водночас Фонд очікує зростання чистого внутрішнього фінансування з 1,5 % ВВП цього року до 2,1 % ВВП наступного року з подальшим скороченням до 0,5 % ВВП у 2025 р., зокрема з боку банків – з 2 % ВВП у 2023 р. до 2,2 % ВВП у 2024 р. зі зменшенням до 0,5 % ВВП у 2025 р. Передбачається, що в результаті державний прямих і гарантований борг зросте цього року із 78,5 до 87,1 % ВВП, наступного – до 96,7 % ВВП, а у 2025 р. – до 98,5 % ВВП, після чого почне скорочуватися.

Раніше прогнозувалося падіння економіки на 3 % у 2023 р., нині – зростання на 4,5 % і на 3–4 % у наступні роки. При цьому в оновленому Меморандумі базовий сценарій розвитку ситуації передбачає, що війна закінчиться наступного року і, відповідно до оптимістичних розрахунків, ВВП України у 2024 р. збільшиться на 3–4 %, а у 2025 р. – на 6,5 %. Водночас у рамках негативного сценарію прогнозуються подальша ескалація збройного протистояння та його припинення лише у 2025 р. Це може призвести до скорочення реального ВВП на 5 % у 2024 р. та в кращому разі – збереження на тому самому рівні наступного року. У такому разі сукупний дефіцит фінансування до 2027 р. становитиме 140 млрд дол. США, що на 18 млрд дол. більше, ніж у базовому сценарії.

У повоєнних сценаріях МВФ спрогнозовано підвищення: податків, у тому числі ПДВ – до 24 % із нинішніх 20 %; акцизів на паливо, тютюн та алкоголь до європейського рівня (нині приблизно у два – чотири рази вищі, ніж в Україні). Але натомість МВФ відмовився від підвищення податків на працю, хоча в одному з первісних варіантів допускалося їхнє зростання, зокрема податку на доходи фізичних осіб до 25 %. **Загалом стосовно податкової бази у березневому меморандумі МВФ очікував збільшення податків на 6–7 % ВВП, а тепер, як зазначалося, – лише на 3–4 % відносно ВВП.**

Виконання умов Меморандуму МВФ потребує активного використання податкового інструментарію антикризової податкової політики та коригування існуючої системи фінансових преференцій.

Як свідчить історія розвитку державного регулювання економіки в різних країнах, преференційна податкова політика, починаючи з початку ХХ сторіччя

була, є і, напевно, буде залишатися однією з найважливіших складових антикризової політики.

Як альтернативні податковим витратам механізми можуть виступати:

- субсидії чи інші форми безпосередньої фінансової підтримки відповідних категорій платників податків за рахунок бюджетних коштів;
- надання державних (місцевих) гарантій за зобов'язаннями відповідних категорій платників податків;
- удосконалення нормативного регулювання та (або) порядку виконання контрольних-наглядових функцій у сфері діяльності відповідних категорій платників податків.

Новітня історія останніх п'яти років підтверджує неабияку роль податкового інструментарію для стабілізації економіки та ліквідації наслідків різних за своїм характером та проявами криз неекономічного походження, прикладом яких може бути як криза 2020-2022 рр., спричинена пандемією COVID-19, так і криза, спричинена повномасштабною агресією росії проти України 2022 р.

В обох випадках преференційна податкова політика може бути дієвим інструментом усунення негативних наслідків кризових явищ – як засіб “кризової терапії”, тобто безпосередньої протидії негативним наслідкам кризи в гострий період (використовувані для цього інструменти податкового регулювання можуть бути класифіковані як “стабілізатори першої черги”), або як каталізатори економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності в період посткризового відновлення, або як стабілізаційна складова превентивної антикризової політики для забезпечення стійкості національної економіки проти майбутніх криз.

З позицій довгострокового сталого розвитку найбільшої уваги заслуговує другий та третій аспекти антикризової преференційної податкової політики, які мають не реактивний, а проактивний характер.

До прикладів використання в світовій податковій практиці 2020-21рр. податкових антикризових стабілізаторів належать:

- інтенсивний розвиток протягом 2020-2021 років спеціальних режимів оподаткування самозайнятих осіб, що забезпечило спрощення умов оподаткування для працівників, що вивільнялися внаслідок розвитку кризових процесів;

- впровадження механізмів податкової підтримки найманих робітників, що сприяло створенню умов для суттєвого розширення сфери застосування дистанційної роботи;
- зменшення податкової ставки ПДВ та інших непрямих податків в тих видах діяльності, які є найбільш уразливими для малого бізнесу в умовах карантинних обмежень. Так, вже після закінчення пандемії, в 2022-2023рр. деякі країни ЄС (Греція, Іспанія тощо) перевели цей тимчасовий інструмент в розряд постійно діючих для ресторанного бізнесу, фітнесу та деяких інших видів діяльності;
- лібералізація вимог щодо податкового адміністрування (збільшення податкових періодів, відстрочення та розстрочення сплати податків, зміна методів податкового обліку) тощо.

Незважаючи на те, що ці інструменти були безпосередньо зв'язані з пандемією COVID-19, їх використання не тільки стабілізувало ситуацію на ринку праці в умовах карантинних обмежень, а й сприяло частковій компенсації потенційних негативних наслідків воєнної кризи 2022 року. Так, кращі світові практики щодо створення умов для розвитку дистанційної зайнятості (за рахунок введення в законодавство податкових знижок з індивідуальних прибуткових податків, зв'язаних з використанням для роботи комп'ютерної техніки, часткової компенсації витрат домогосподарств на електроенергію, інтернет-зв'язок й т. ін.) може розглядатися як система стабілізаційних заходів в воєнних умовах. Частково це імплементовано в законодавство країн ЄС (наприклад, Нідерланди).

В Україні подібні інструменти податкової підтримки дистанційної зайнятості під час активної фази воєнних дій, на жаль, не використовуються, що зумовлено насамперед обмеженістю джерел фінансування цих преференцій.

Реалізація антикризової преференційної податкової політики здійснюється за допомогою системи інструментів податкового регулювання – податкових антикризових стабілізаторів, яка має базуватися на таких вихідних положеннях.

1. Податкові стабілізатори, незважаючи на їхню провідну роль, не є достатніми та мають використовуватися в комплексі із бюджетними, кредитними та іншими групами стабілізаційних заходів. Тобто інструментарій податкового регулювання не може розглядатися як вичерпний варіант реакції на кризу

2. Перелік та сфера застосування податкових стабілізаторів визначаються найбільш загрозливими негативними наслідками кризи та конкретними економічними або соціально-економічними цілями, що поставлені на відповідному етапі кризи.

3. Система стабілізаторів має динамічний характер і не може бути постійно діючою. Кожен з таких стабілізаторів має свій життєвий цикл, тривалість якого визначається результативністю його застосування та масштабністю наслідків кризи.

4. У міру розвитку кризи та прояву її негативних наслідків змінюється й характер застосовуваних стабілізаторів – в період гострої кризи переважають стабілізатори поточної дії, а в подальшому вони поступаються стабілізаторам превентивної антикризової політики.

У період посткризового відновлення економіки, причому незалежно від типу кризи, в рамках заходів щодо бюджетної консолідації особливої актуальності набуває проблема бюджетних витрат або податкових витрат (їх також називають випадючими доходами) внаслідок надання податкових пільг.

Власне кажучи, проблема науково-обґрунтованого оцінювання, обліку та врахування податкових витрат в бюджетному плануванні сьогодні є однією з центральних проблем сучасної преференційної податкової політики, і одночасно, - проблемою бюджетної політики.

Розмір податкових витрат бюджету будь-якого рівня може бути визначений як сума недоотриманих (випадючих) доходів бюджету, зумовлених застосуванням встановлених законодавством податкових пільг. Така втрата доходів бюджету може бути визнаною обґрунтованою у випадку, коли застосування податкових пільг або забезпечує отримання будь-яких ефектів для суспільства (соціальних, структурних, регіональних, екологічних, тощо), або створює умови для розширення податкових баз та створення умов для збільшення податкових надходжень в перспективі. Якщо втрати бюджету внаслідок надання пільг переважатимуть ці позитивні ефекти, такі преференції можуть вважатися ефективними. Саме тому питання оцінки ефективності податкових пільг є предметом обговорення у наукових колах упродовж останніх чотирьох десятиліть.

У нашій країні спроби оцінки податкових витрат здійснювалися неодноразово, проте всі вони не носили системного характеру, та застосовувалися для окремих специфічних випадків. Так, наприклад, при застосуванні спеціального режиму оподаткування податком на прибуток підприємств гірничо-металургійної галузі проводився моніторинг результативності використання суб'єктами господарювання додаткових ресурсів. Пільги з ПДВ сільгоспвиробникам також розглядалися як фактор підвищення галузевої конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках. Окремі спроби розрахунків випадаючих доходів бюджету робилися при обґрунтуванні преференцій з податків на доходи фізичних осіб, на видобуток корисних копалин, на землю, транспорт, майно та ін. Проте в Україні ця практика досі не набула системного характеру.

Податкові органи від імені спеціалізованої податкової служби (служб) відповідають за конкретне застосування податкових законів. Інакше кажучи, їхня роль зазвичай зводиться до виконання фінансової складової податкової політики. Але оскільки основна ефективність податків перебуває поза застосуванням податкових законів (відповідно до принципу “не так важливо те, як і скільки збирається податків, як те, як і на що ці податки витрачаються”), у податкових відносинах особливо важливе місце *податкової влади*, у ролі котрої на центральному рівні зазвичай виступає міністерство фінансів (або центральний уряд загалом, як у США, де немає такого міністерства) і на рівні регіонів та місцевого самоврядування – відповідні регіональні й місцеві органи влади. У рамках, обмежених їхньою компетенцією, роль податкової влади можуть відігравати вищі органи певних міждержавних та наддержавних утворень (наприклад, відповідна Комісія (міністерство) Європейського Союзу).

З позицій інституційної теорії, податкові преференції можна розглядати як окремий інститут, що відповідає за реалізацію регулюючої функції податків. В певному сенсі *інститут податкових пільг (tax allowances)* протистоїть інституту податку.

Податкові пільги – це передбачені законодавством знижки, вирахування тощо з податкової бази та із суми нарахованих податків, які мають на меті зменшити у певних ситуаціях податковий тягар платника податків або спонукати його діяти у бажаних формах або бажаному напрямі.

Зазвичай виокремлюють п'ять основних видів податкових пільг:

- *звільнення (tax exemptions)* – у вигляді вилучення з податкової бази за деяким видом податку певних (пільгованих) повних елементів з об'єкта оподаткування цим податком (конкретних видів майна, доходів, угод);
- *податкові вирахування (tax deductions)* – у формі (пільгових) вирахувань (списань) грошових сум із загального обсягу податкової бази за певним податком;
- *податкові кредити (tax credits)* – у вигляді вирахувань (заліків) із загальної суми грошового зобов'язання з деякого податку;
- *податкові відстрочки (tax deferrals)* – у формі відстрочень для сплати податків (тимчасових або до настання певних подій);
- *податкові укриття (tax shelters)* – у вигляді можливості вибору вигіднішого податкового режиму (виду податку).

Останній вид податкових пільг має особливе значення. Варто зауважити, що такою пільгою можуть виступати навіть окремі види податків – як захист проти інших, більш обтяжливих видів оподаткування. “Податкове укриття” зазвичай характеризують як певне положення податкового законодавства, яке надає пільгові умови щодо податкової ставки, вимог обліку та звітності, списання активів, відрахування витрат, відстрочок сплати податку та ін. певному суб'єкту права, виду чи характеру діяльності, формі договору, фінансовому або кредитному інструменту тощо. Реальна можливість використання такого положення як податкової пільги визначається наявністю у платника податків можливості вибору між різними методами та засобами досягнення мети своєї діяльності, що, очевидно, залежить від його юридичного статусу і сфери (галузі) його діяльності.

Найвідомішим податковим укриттям є форма *приватної юридичної особи*. Використання цієї юридичної форми підприємства дає змогу його засновникам провадити комерційну діяльність, уникаючи оподаткування високими граничними ставками податку на доходи та користуючись пільгами при оподаткуванні прибутку корпоративних утворень, тобто фактично замінювати платника податку (з фізичної особи – на юридичну).

Для платників податку на доходи найвідоміші такі форми податкових укриттів, як пільгові правила оподаткування для різноманітних заощаджень,

резервованих на навчання дітей, використання у пенсійному періоді тощо, можливість передачі майна у траст із закріпленням доходів від нього за дітьми чи онуками, вільні від податків муніципальні облігації тощо.

Інститути, що визначають сутність податкових відносин, разом зі зв'язками, котрі їх об'єднують, утворюють податкову систему. Для кожної конкретної країни загальний зміст і характер податкової системи визначаються її податковим законодавством, а також нормами, що визначають відносини з іншими країнами (тією мірою, якою ця країна залучена до системи міжнародного поділу праці).

В європейській практиці реалізації преференційної політики найбільш поширеними є такі напрями застосування податкових витрат:

- соціальна політика (пільги застосовуються переважно для підтримки соціально-незахищених верств населення;
- забезпечення житлом та житлове будівництво;
- освіта та розвиток людського капіталу;
- охорона здоров'я, лікування та поширення здорового образу життя;
- інвестиційно-інноваційний розвиток (в тому числі податкове стимулювання створення нових робочих місць, НДДКР, спеціальні податкові режими за територіальною ознакою, стимулювання впровадження нових технологій тощо);
- підтримка та стимулювання розвитку окремих секторів і галузей національної економіки (секторальні й галузеві пільги).
- захист навколишнього середовища (сьогодні цей напрямок пов'язують насамперед з т. зв. “зеленим переходом”).

З урахуванням найкращої практики реалізації принципів прозорості та підзвітності доцільним є формування *зведеного реєстру податкових пільг (податкових витрат)* у розрізі як економічних агентів, так і податкових пільг (податкових витрат) із розміщенням відповідних даних на офіційному сайті Міністерства фінансів України. Такий реєстр слід подавати одночасно з проектом закону про бюджет до законодавчого органу, з відповідним моніторингом під час виконання бюджету.

Відповідно до проведених досліджень оцінка ефективності податкових пільг (податкових витрат) повинна здійснюватися у два етапи:

- перший етап – оцінка доцільності здійснення податкових пільг (податкових витрат);
- другий етап – оцінка результативності податкових пільг (податкових витрат).

З метою оцінки ефективності податкових пільг (податкових витрат) зазначені пільги (витрати) в залежності від цілей їх застосування можуть бути поділені на три типи:

- 1) соціальні – підтримка окремих категорій громадян;
- 2) фінансові – усунення або зменшення зустрічних фінансових потоків;
- 3) стимулюючі – залучення інвестицій та створення умов для розширення економічного потенціалу.

До соціальних пільг (витрат) належать податкові пільги (податкові витрати), встановлені для окремих соціально незахищених груп населення, соціально орієнтованих некомерційних організацій, організацій, кінцевою метою яких є підтримка населення, а також інших категорій платників податків, якщо завдання податкових пільг (податкових) витрат) не полягає у стимулюванні економічної активності та збільшенні податкових надходжень до бюджету.

До фінансових пільг (витрат) відносять податкові пільги (податкові витрати), запроваджені з метою зменшення видатків платників податків, фінансове забезпечення котрих здійснюється у повному обсязі або частково за рахунок бюджету.

До стимулюючих пільг (витрат) належать податкові пільги (податкові витрати), встановлені для стимулювання економічної активності з метою збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у перспективі.

Обов'язковими критеріями доцільності здійснення податкових пільг (податкових видатків) є:

- відповідність податкових витрат (у тому числі нерозподілених) цілям та завданням державних (місцевих) програм (їх структурних елементів) або іншим цілям соціально-економічної політики;
- пропорційні (низькі) витрати адміністрування в розмірі, бажано, не більше 10 % від загального обсягу податкових пільг (податкових витрат);
- затребуваність пільги (витрати), звільнення чи іншої преференції;
- відсутність значних негативних зовнішніх ефектів.

Невиконання хоча б одного з наведених критеріїв свідчить про недостатню ефективність аналізованих податкових пільг (податкових витрат). У цьому випадку слід рекомендувати розглянуту податкову пільгу (податкову витрату) до скасування або сформулювати пропозиції щодо вдосконалення механізму її дії.

Оцінка результативності проводиться на підставі впливу податкової пільги (податкової витрати) на результати реалізації відповідної державної (місцевої) програми (її структурних елементів) або на досягнення цілей державної політики та включає оцінку бюджетної ефективності податкової пільги (податкової витрати).

Як критерій результативності визначається не менше одного показника (індикатора), на значення котрого впливає податкова пільга (податкова витрата), що розглядається, безпосередньо пов'язаного з показниками кінцевого результату реалізації державної (місцевої) програми (її структурних елементів) або результату досягнення мети, встановленої при наданні податкової пільги.

Оцінці підлягає внесок відповідної податкової витрати у зміну значення відповідного показника (індикатора) як різниця між значенням показника з урахуванням наявності податкової пільги (податкової витрати) та без її врахування.

З метою проведення оцінки бюджетної ефективності податкових пільг (податкових витрат) доцільно також здійснювати порівняльний аналіз їх результативності з альтернативними механізмами досягнення поставлених цілей та завдань, що передбачає порівняння витратності альтернативних можливостей з поточним обсягом податкових пільг (податкових витрат). При цьому також можна розраховувати питомий ефект (приріст показника (індикатора) відповідно до податкових або бюджетних витрат).

Результати оцінки ефективності податкових пільг (податкових витрат) можуть використовуватися під час розподілу дотацій на вирівнювання місцевих бюджетів. Стимулюючу податкову пільгу (податкову витрату) можна вважати неефективною, якщо:

- сукупний бюджетний ефект набуває негативного значення;
- податкові пільги (податкові витрати) надаються учасникам консолідованої групи платників податків;

- податкові пільги (податкові витрати) надаються компаніям, основним видом діяльності яких є видобуток, транспортування, торгівля корисними копалинами, а також їх подальша переробка.

Таким чином, стимулююча податкова пільга (податкова витрата) буде ефективною, якщо сукупний бюджетний ефект набуває позитивного значення.

Соціальна податкова пільга (податкова витрата), буде ефективною за її ув'язки з рівнем бідності (критеріями ступеня потреби) або наданням категоріям громадян, котрі є пільговими згідно з чинним законодавством.

Фінансова податкова пільга (податкова витрата) неефективна, якщо недоотримані доходи консолідованого бюджету стали результатом дії неефективних стимулюючих податкових пільг (податкових витрат).

Класифікація податкових витрат за цілями надання податкових пільг має містити такі витрати:

- на підтримку певних видів економічної діяльності;
- на підтримку інвестиційних проєктів;
- на підтримку територіального розвитку;
- на підтримку організацій – резидентів особливої економічної зони;
- соціального характеру на підтримку певних категорій громадян;
- на підтримку сільгосптоваровиробників;
- на підтримку бюджетних організацій;
- що сприяють здобуттю фізичними особами освіти;
- які сприяють забезпеченню фізичним особам належних житлових умов;
- котрі сприяють отриманню фізичними особами лікування.

Завдання моніторингу ефективності податкових пільг та бюджетних витрат передбачають облік усіх ресурсів, що реалізуються в рамках державних (місцевих) програм, включно з податковими витратами. Вважаємо обґрунтованою пропозицію, що класифікація податкових витрат має забезпечити зв'язок наданих податкових пільг відповідно до програм загальнодержавного та регіонального рівнів.

Оцінка податкових витрат та їх класифікація дадуть змогу проводити оцінку ефективності й результативності податкових витрат з урахуванням програмних цілей і завдань.

1.2. Антикризова преференційна податкова політика в умовах повоєнного відновлення економіки України

Відновлення та післявоєнний розвиток економіки України потребує адекватної зміни державної економічної політики протидії кризі воєнного походження, однією з найважливіших складових якої є преференційна податкова політика. Тому обґрунтування податкової політики, спрямованої на створення умов для відбудови економіки, являє собою складне наукове завдання, ефективне вирішення якого є можливим тільки за умови врахування всіх детермінантів цього процесу та трендів української та європейської податкової політики.

За своїми ключовими ознаками податкова політика повоєнного періоду суттєво відрізняється від політики режиму воєнного стану. Ці відмінності обумовлені різним характером макроекономічних, політичних, соціальних, зовнішньоекономічних та інших викликів. Основні відмінності преференційної податкової політики на двох етапах воєнної кризи полягають у такому (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Відмінні риси та характерні особливості преференційної податкової політики в період воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки

Сфера відмінностей	Етапи розвитку кризи воєнного характеру	
	Період дії режиму воєнного стану	Період повоєнного відновлення
Цілі	Мінімізація негативних наслідків кризи	Подолання довготривалих негативних наслідків кризи відтворення докризового соціально-економічного стану та створення умов для стабільного розвитку
Тип управлінських впливів	Реактивні – антикризові заходи впроваджуються у відповідь на поточні виклики	Проактивні – антикризові заходи впроваджуються в рамках прогнозування подальшого розвитку соціально-економічних процесів
Тип завдань	поточні	стратегічні
Зміст податкової політики	Широка податкова підтримка	Цільове сфокусоване податкове стимулювання з елементами податкової підтримки
Часові обмеження	Чітко обмежено встановлюваним в державі періодом воєнного стану	Чітких часових обмежень немає, окремі заходи починають реалізовуватися в межах попереднього етапу
Рівень мобільності	Необхідність оперативного регулювання та коригування прийнятих рішень спричиняє	Період застосування інструментів податкової політики – достатньо тривалий, що дає змогу суб'єктам підприємництва

Сфера відмінностей	Етапи розвитку кризи воєнного характеру	
	Період дії режиму воєнного стану	Період повоєнного відновлення
	обмежений термін застосування податкових інструментів	запланувати та отримати довгострокові ефекти
	Компенсація втрат доходів та витрат	Стимулювання інвестиційної активності і створення привабливих умов для інвестування
Пріоритетні напрями преференційної політики	Підтримка зайнятості та самозайнятості населення	Стимулювання раціонального розміщення підприємств з урахуванням релокації та стану регіональних ринків праці
	Зменшення податкового навантаження	Стимулювання розвитку оборонного комплексу та ключових видів діяльності, структурна перебудова національної економіки
	Забезпечення доступності імпортованих товарів першого попиту	Створення умов для широкого впровадження інновацій
	Зменшення витрат на залучення й використання благодійної допомоги	Стимулювання створення та розвитку експортоорієнтованих виробництв
	Підтримка релокації підприємств	Стимулювання енергоефективності та енергозбереження Стимулювання “Зеленого переходу”, в т. ч. використання альтернативних джерел енергії

Складено автором.

Принципова різниця між податковою політикою періоду дії воєнного стану та періоду повоєнного відновлення економіки за цілями її реалізації полягає в тому, що на першому з цих етапів за допомогою інструментів податкового регулювання здійснюється мінімізація та пом'якшення негативних наслідків кризи, тобто забезпечується уповільнення негативної динаміки та стабілізація соціально-економічних процесів. На другому етапі податкова політика спрямована на створення необхідних умов для відновлення та подальшого соціально-економічного розвитку, тобто забезпечує позитивну динаміку розвитку.

Виходячи з різниці в цілях податкової політики на двох аналізованих етапах, використовується: відповідно, реактивний тип управлінських впливів (який передбачає прийняття відповідних заходів виключно у відповідь на збурення зовнішнього середовища), та проактивний (на етапі повоєнного відновлення), який передбачає випереджальне застосування управлінських впливів для

активного формування умов подальшого розвитку з урахуванням обраних пріоритетів.

Названі етапи кризи воєнного характеру різняться також за типом вирішуваних завдань: якщо на першому етапі податкове регулювання носить тактичний характер, то на другому – переважають стратегічні задачі.

За характером преференційної політики перший (воєнний) етап концентрований на забезпеченні відносно широкої податкової підтримки, тобто спрямований на часткову компенсацію втрат та пом'якшення та нівелювання негативних наслідків війни для населення та бізнесу. Саме цей етап передбачає можливість реалізації ліберальної антикризової податкової політики. Ступінь її ліберальності значною мірою визначається можливістю заміщення податкових витрат залученими ресурсами, але за умови максимального скорочення тих податкових преференцій, які не мають першочергового характеру. На цьому етапі пріоритет мають податкові стабілізатори поточної дії. Разом з тим вже в ході цього етапу необхідним уявляється запровадження стабілізаторів превентивної дії, які забезпечують розвиток економіки та сприятимуть створенню умов для інтенсифікації повоєнного відродження України на другому етапі кризи. В процесі цього етапу здійснюватиметься переорієнтація податкової політики з широкої податкової підтримки на податкове стимулювання, сфокусоване на визначених пріоритетах, з елементами “точкової” податкової підтримки. Така переорієнтація вимагає поступового зменшення масштабів застосування стабілізаторів поточної дії.

Відмінності характеру податкової політики й типу управлінських впливів на різних етапах кризи воєнного походження обумовлюють зміну співвідношення функцій податків. На першому етапі пріоритет явно віддається регулюючій функції в її компенсаторному варіанті, а фіскальна розглядається крізь призму забезпечення мінімально прийнятних бюджетних надходжень. На другому етапі має бути забезпечене збільшення ролі фіскальної функції при одночасному фокусуванні податкового регулювання на стимулюванні розвитку пріоритетних напрямів та секторів національної економіки. Разом з тим фіскалізація податкової політики в умовах недостатності бюджетних коштів в Україні стає необхідною не тільки на другому, а вже на першому етапі, що частково було реалізоване в середині 2023 р. скасуванням надмірної лібералізації спрощеної системи оподаткування. Водночас об'єктивно необхідною є організація моніторингу результативності інших застосовуваних стабілізаторів поточної дії (в т. ч. у сфері

непрямого оподаткування) та оцінка доцільності їх застосування ще до формального закінчення першого етапу.

Якщо перший з етапів сучасного реформування податкової політики має чітко виражені межі застосування, які відповідають моменту введення та скасування режиму воєнного часу, то стосовно другого етапу така чіткість відсутня. Справа в тім, що імплементація конкретних інструментів податкової політики не тільки може, а й має започатковуватися ще до офіційного завершення воєнного стану, а кінцевий термін їх застосування визначається не конкретною датою, а їх результативністю та ступенем виконання відповідних завдань економічного розвитку.

Два етапи, що розглядаються, суттєво відрізняються за рівнем мобільності реалізації заходів податкової політики. Перший етап – містить переважно оперативно-тактичні інструменти протидії проблемам, що з'являються. На відміну від цього, заходи другого етапу орієнтовані на тривалий період застосування та отримання віддалених ефектів, що обумовлено специфікою встановлених пріоритетних напрямів (насамперед стимулювання інвестиційної діяльності). В певному сенсі преференційна політика цього етапу набуває стратегічного характеру.

Сучасні теоретико-аналітичні дослідження перспектив посткризового розвитку України, які здійснювалися в 2022-2023 рр. під керівництвом В. Гейця¹, В. Юрчишина², наукові праці Т. Єфименко³, А. Даниленка⁴ та ін. обґрунтовують загальні шляхи вирішення окремих проблем періоду повоєнного відновлення у сфері державних фінансів, проте не розкривають всіх особливостей, специфічних рис та тенденцій сучасної преференційної податкової політики. На жаль, ці проблеми з достатнім ступенем повноти та деталізації не опрацьовані

¹ Відновлення та реконструкція повоєнної економіки України : наук. доп. / НАН України, ДУ "Ін-т екон. та прогнозув. НАН України". Київ, 2022. 305 с.: табл., рис. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2022/12/Vidnovlennja-ta-rekonstrukcja-povojennoj-ekonomiky.pdf>.

² Політичні, економічні і структурні наслідки російської агресії для України і світової спільноти. Завдання економічного відновлення України у повоєнний період з врахуванням євроінтеграційних пріоритетів. URL: <https://razumkov.org.ua/novyny/fakhova-dyskusiia-politychni-ekonomichni-i-strukturni-naslidky-rosiiskoi-agresii-dlia-ukrainy-i-svitovoi-spilnoty-zavdannia-ekonomichnogo-vidnovlennia-ukrainy-u-povoiennyi-period-z-vrakhuvanniam-ievrointegratsiinykh-priorytetiv>.

³ Iefymenko T. Public Financial Management in martial time and post-war reconstruction of Ukraine: scientific support of transformations. *Фінанси України*. 2023. № 1. С. 7–25. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.01.007>; Єфименко Т., Іванов Ю., Карпова В. Пільги в оподаткуванні в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. *Фінанси України*, 2022. № 4. С. 7–26. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.04.007>.

⁴ Даниленко А. І., Єршова Г. В. Повоєнне відновлення економіки: основні фактори впливу та світовий досвід для України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 10–33. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.06.010>.

також в доповідях міжнародних організацій¹ та вітчизняних проєктах планів відновлення України².

Основними детермінантами преференційної податкової політики на етапі повоєнного відновлення економіки України, на наш погляд, є такі.

1. Обмеженість фінансових ресурсів держави та необхідність поступового повернення балансу між фіскальною та регулюючою функціями податків за рахунок скорочення широкої податкової підтримки на користь зваженого та обмеженого податкового стимулювання з елементами податкової підтримки найбільш вразливих груп платників податків. Скасування в 2023 р. значної частини необґрунтованих та неефективних податкових пільг, введених в перші місяці війни, попри критику й супротив прибічників лібералізації оподаткування сприяло певній фінансовій стабілізації та навіть невеликому скороченню боргового навантаження у вересні 2023 р. Тому в найближчій перспективі не можна спиратися на зменшення загального податкового навантаження й широку лібералізацію оподаткування, навпроти, мейнстрімом найближчих років має стати консолідація державних фінансів на основі розробки та реалізації Національної стратегії доходів.

2. Гармонізація податкової політики України з підходами, нормами і правилами ЄС в контексті забезпечення умов для прискореної євроінтеграції України. Цей вектор розвитку національної економіки передбачає не тільки адаптацію податкової системи та конструкції податків, але й необхідність координації податкових політик України та ЄС, причому з урахуванням завдань повоєнного відновлення. В цьому плані імплементація узгоджених на європейському рівні податкових заходів протидії інфляційним процесам та інтенсивне податкове стимулювання зеленого переходу, що активно розвивається в ЄС³, мають бути поєднані з впровадженням апробованих та дієвих інвестиційних податкових пільг;

3. Необхідність фокусування преференційної податкової політики. Сфокусована податкова політика повоєнного періоду має розглядатися в двох

¹ Ukraine. Rapid damage and needs assessment. February 2022 – February 2023 / World Bank, the Government of Ukraine, the European Union, the United Nations. 2023. March. URL: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099184503212328877/p1801740d1177f03c0ab180057556615497>.

² Проєкт плану відновлення України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/nacionalna-rada-z-vidnovlennya-ukrayini-vid-naslidkiv-vijni/robochi-grupi>; План відновлення України. URL: <https://recovery.gov.ua>.

³ Eurogroup statement on fiscal policy orientations for 2023. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/07/11/eurogroup-statement-on-fiscal-policy-orientations-for—2023>;

аспектах. По-перше, в процесі побудови та реалізації податкової політики повоєнного періоду на передній план виходить проблема чіткої відповідності її напрямів встановленим цільовим пріоритетам. Тобто всі інструменти податкового регулювання мають бути спрямовані виключно на вирішення тих завдань, які віднесені до пріоритетних. Натомість єдиний підхід щодо встановлення обмеженого переліку державних пріоритетів в проєктах Планів відновлення економіки України¹ відсутній, а в деяких аналітичних матеріалах пріоритетними визначені не тільки стратегічні, а й поточні завдання². По-друге, фокусування податкового стимулювання передбачає виключно цільовий характер преференцій, спрямованих на обмежену кількість законодавчо закріплених пріоритетів за умови мінімізації нецільових податкових пільг підтримуючого характеру виключно для найбільш незахищених груп платників податків. Сучасна преференційна політика має враховувати й один з додаткових керівних принципів, сформульованих на базі міжнародного досвіду постконфліктного та післяаварійного відновлення та реконструкції у спільній доповіді Світового банку, Уряду України, ЄС та ООН “Ukraine. Rapid damage and needs assessment. February 2022 – February 2023”³ - баланс між нагальними потребами та середньостроковими та довгостроковими цілями. З фокусуванням також безпосередньо зв’язана необхідність постійного моніторингу результативності податкових пільг та преференцій, що дасть змогу своєчасно вносити зміни в преференційну політику, скасовувати неефективні пільги, або преференції, які виявили високу результативність та сприяли досягненню бажаного рівня цільового результату.

4. Підвищення ролі податкової політики в забезпеченні децентралізації та регіонального розвитку. Ця загальноєвропейська тенденція вимагає не тільки

¹ Проєкт плану відновлення України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/nacionalna-rada-z-vidnovlennya-ukrayini-vid-naslidkiv-vijni/robochi-grupi>; План відновлення України. URL: <https://recovery.gov.ua>.

² Відновлення та реконструкція повоєнної економіки України : наук. доп. / НАН України, ДУ “Ін-т екон. та прогнозув. НАН України”. Київ, 2022. 305 с.: табл., рис. URL: <http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2022/12/Vidnovlennja-ta-rekonstrukcija-povojennoj-ekonomiky.pdf>; Політичні, економічні і структурні наслідки російської агресії для України і світової спільноти. Завдання економічного відновлення України у повоєнний період з врахуванням євроінтеграційних пріоритетів. URL: <https://razumkov.org.ua/novyny/fakhova-dyskusiia-politychni-ekonomichni-i-strukturni-naslidky-rosiiskoi-agresii-dlia-ukrainy-i-svitovoi-spilnoty-zavdannia-ekonomichnogo-vidnovlennia-ukrainy-u-povoiennyi-period-z-vrakhuvanniam-ievrointegratsiinykh-priorytetiv>.

³ Ukraine. Rapid damage and needs assessment. February 2022 – February 2023 / World Bank, the Government of Ukraine, the European Union, the United Nations. 2023. March. URL: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/099184503212328877/p1801740d1177f03c0ab180057556615497>.

збільшення регулятивного потенціалу органів місцевого самоврядування, але й зваженого підходу до надання податкових пільг, оскільки ці рішення державної влади можуть вносити дисбаланс в розподіл податкових надходжень між бюджетами різних рівнів. Перенесення фокусу податкової підтримки та стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу із загальнодержавного рівня на місцевий рівень з урахуванням пріоритетів розвитку ОТГ, сприятиме створенню умов для їх саморозвитку за рахунок збільшення власних податкових баз.

5. Податкова політика на етапі повоєнного відновлення України вимагає раціонального поєднання преференційної та перерозподільної політики задля сполучення традиційних (надання пільг приватному бізнесу) й нетрадиційних (створення спеціальних фондів) фінансування інвестицій. В цьому плані окремої уваги заслуговує досвід використання податків або внесків солідарності (податки на непередбачені доходи). Починаючи з 2022 р. ці податки вводилися для перерозподілу надприбутків компаній енергетичного сектору та добувних компаній на користь фінансування витрат держави на протидію підвищенню цін на енергоресурси, але в 2023 р. аналогічні податки були введені в багатьох країнах Європи для банків і фінансових компаній, підприємств у сфері фармацевтики, хімічної промисловості, транспорту та ін. В цьому плані заслуговує на увагу законопроект, що передбачає впровадження аналогічного податку в Україні для банківського сектору¹.

Ці детермінанти антикризової преференційної податкової політики мають бути враховані в Національній стратегії доходів на період 2024-2030 рр., оскільки на цей період припадатиме повоєнне відновлення економіки України (табл. 1.2).

Прийняття та реалізація Національної стратегії доходів потребує її узгодження з іншими документами стратегічного характеру, що діють на державному рівні і насамперед з Національною економічною стратегією на період до 2030 року, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179² (далі – Нацстратегія № 179). Слід зазначити, що зміни в Нацстратегію № 179 вносилися в останній раз постановою Кабінету Міністрів

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків : Закон України від 21.11.2023 № 3474-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3474-IX#Text>.

² Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року : постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-n#Text>.

України від 21.04.2023 № 369 (діють з 04.05.2023), тобто цей документ наразі є актуальним.

У проєкті Стратегії національної стратегії доходів необхідно передбачити реалізацію у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі комплексу заходів щодо: збереження поточної бази оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб та її подальше поступове розширення. Водночас вказані положення не корелюють з відповідними положеннями Нацстратегії № 179.

Зокрема, необхідно звернути на такі положення Нацстратегії № 179, з якими не збігаються окреслені напрями Національної стратегії доходів. Так, зростання податкового навантаження в Нацстратегії № 179 віднесено до неприпустимих кроків, заборонених напрямів руху, що є критичними перепонами для розвитку економіки України (“червоні лінії”). До таких кроків віднесено також недобросовісне використання економічних стимулів.

У чинній редакції Нацстратегії № 179 майже за всіма Стратегічними курсами передбачено прийняття та впровадження нових податкових стимулів (преференцій).

1. Стратегічний курс макроекономічної політики за стратегічною ціллю 1 “Забезпечення стійкості публічних фінансів та покращення суверенних рейтингів” до викликів і бар'єрів на шляху досягнення стратегічних цілей, в тому числі віднесено такі: недосконала податкова система (дискреційність податків, високе податкове навантаження на оплату праці, можливості для оптимізації оподаткування); загроза зростання дефіциту державного бюджету (необхідність збільшення державних видатків, введення податкових стимулів, поєднана з потребою зниження дефіциту бюджету).

У цьому Стратегічному курсі до шляхів досягнення стратегічної цілі насамперед віднесено зменшення податкового навантаження на бізнес, що передбачає здійснення таких завдань: проведення додаткового аналізу доцільності та потенційна заміна податку на прибуток підприємств на податок на виведений капітал; проведення додаткового аналізу та визначення можливості скорочення податкового навантаження на фонд оплати праці за оптимальною моделлю із встановленням компенсаторів для бюджету; проведення амністії капіталів; зниження рівня дискреційності податку на нерухоме майно та землю, підвищення рівня бюджетних надходжень від цих податків.

Таблиця 1.2

Пропозиції до проєкту Національної стратегії доходів

Пропозиції	Обґрунтування
<i>Пропозиції до комплексу заходів щодо збереження поточної бази оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб та її подальше поступове розширення</i>	
Впровадити в бюджетний процес концепцію податкових витрат	Ефективне бюджетне планування, виходячи з досвіду розвинених країн, у т. ч. країн ЄС має спиратися на концепцію податкових витрат, яка розглядає податкові пільги як аналог прямих бюджетних витрат. Ця концепція передбачає встановлення методичної основи та принципів ідентифікації податкових витрат, розмежування податкових пільг, які є податковими витратами, та інших податкових пільг, методичне забезпечення визначення ефективності та результативності податкових пільг, створення системи моніторингу та контролю податкових витрат, активне використання концепції податкових витрат в середньостроковому бюджетному плануванні
Розробити методичні рекомендації щодо оцінювання результативності податкових витрат	Оцінка доцільності використання тих чи інших податкових пільг має базуватися на визначенні їх ефективності та результативності на етапах впровадження, використання та скасування податкової пільги, що потребує теоретико-методологічного обґрунтування та розробки методичних рекомендацій для проведення таких розрахунків
Організація постійно діючої системи моніторингу результативності та адміністрування податкових пільг	Прийняття обґрунтованого рішення про доцільність використання податкових пільг потребує створення системи моніторингу їх результативності, що дасть змогу своєчасно прийняти обґрунтоване рішення про продовження їх дії або їх скасування для запобігання непродуктивним втратам бюджетних коштів
Обґрунтування пропозицій щодо розробки системи критеріїв для прийняття рішень про скасування та обмеження сфери застосування окремих податкових пільг	Результативність застосування податкової пільги не є єдиним критерієм для прийняття рішення про доцільність впровадження, подовження дії або скасування податкових пільг. Як додаткові критерії також може застосовуватися: відповідність певної пільги Директивам, регламентам, нормам та правилам ЄС в контексті інтенсифікації євроінтеграційних процесів; соціальна значущість пільги; безпекова цінність пільги, політичні або екологічні аспекти. Тому обґрунтоване рішення щодо конкретної податкової пільги може потребує конкретизації системи критеріїв та встановлення їх ієрархії
Удосконалення майнового оподаткування – перехід до вартісного визначенні бази оподаткування	Використання натуральних показників площі об’єктів нерухомого майна не дає змогу враховувати споживчу цінність об’єкта нерухомості, що призводить до потенційних втрат бюджетних надходжень. Тому доцільним уявляється використання кращих європейських практик у сфері вартісної оцінки бази оподаткування
Податковий кодекс України має визначити поняття “малозабезпечена особа” та “малозабезпечена сім’я” з визначенням	На основі визначення малозабезпечених верств населення держава в перспективі може здійснити перехід до прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб (за прикладом Німеччини, Франції, Кіпру, Австрії, Люксембургу тощо), а також запровадити сімейне оподаткування (за

Пропозиції	Обґрунтування
граничних значень бідності таких категорій	прикладом Німеччини, Франції, Мальти тощо). Такі нововведення мають сприяти реалізації принципу соціальної справедливості та дасть змогу перекласти податковий тягар у період післявоєнного відновлення на більш заможні верстви населення. Запровадження сімейного оподаткування та знижуючого коефіцієнта до ставки податку на доходи сім'ї залежно від кількості дітей має сприяти покращенню демографічної ситуації в країні
До переліку податкових пільг мають бути віднесено пільги з податку на доходи фізичних осіб, в тому числі й податкова соціальна пільга та податкова знижка, оскільки вони за своїм змістом відповідають нормам пп. 30.9 Податкового кодексу України	Податкові пільги з податку на доходи фізичних осіб в європейських країнах належать до податкових витрат, натомість в Україні вони взагалі не відображуються в Довідниках податкових пільг. Така ситуація зменшує можливості ефективного управління цією групою преференцій, що є неприйнятним
Унормувати правила оподаткування та звітування за іноземними доходами.	Це вагома стаття доходів в Україні, яка не повністю контролюється державою. Завдяки координації дій податкових, митних та прикордонних органів має бути забезпечений контроль за особами, які отримували іноземні доходи та не відзвітували за ними
Впровадити в практику деталізовану інформацію щодо осіб, які виступали покупцями товарів (особливо алкогольних напоїв та тютюнових виробів) в магазинах безмитної торгівлі	Вирішення потребують питання контролю за діяльністю магазинів безмитної торгівлі. Велика кількість схем ухилення від оподаткування щодо ЗЕД приходиться як раз на такі магазини. При цьому до таких схем залучають пасажирів, які проходять митний контроль в портах та аеропортах, чи на митних постах
Передбачити розробку та застосування запобіжних заходів у сфері цінової політики, які дають змогу контролювати зменшення цін продажу товарів при введенні пільг з ПДВ та акцизного податку	В рамках податку на додану вартість застосовується значна кількість пільг, за якими не завжди контролюючими органами здійснюється ефективний контроль. Тому, враховуючі зміни системі контролю за податковими пільгами, має бути сформовано показники, за якими оцінюється доцільність застосування пільг та визначається їх результативність. Якщо говорити про пільги з ПДВ, то основним показником для платників ПДВ є зниження ціни товару
Скасувати процес відшкодування ПДВ за операціями між контрагентами в Україні. За ними має залишитися тільки право на включення від'ємного значення податку (за його наявності) до складу податкового кредиту наступного звітного періоду	Щороку гостро постають питання відшкодування ПДВ. Значна кількість незаконних схем виявляється контролюючими органами під час здійснення контрольно-перевірочних заходів. Бюджетне відшкодування має залишитися тільки для експортерів, які постачають товари за нульовою ставкою. Тому, саме вони мають первинне право на отримання відшкодування ПДВ Скасування відшкодування ПДВ за внутрішніми операціями значно зекономить кошти держави, що використовуються для відшкодування. Також, зменшиться час роботи контролюючих органів на проведення камеральних та позапланових документальних перевірок
У сфері екологічного оподаткування.	

Пропозиції	Обґрунтування
<p>Ввести ліміти викидів та скидів забруднюючих речовин</p> <p>Підвищити ставку податку на викиди двоокису вуглецю до мінімального розміру в ЄС. Скасувати неоподатковувана база щодо викидів двоокису вуглецю (500 тонн на рік).</p> <p>Перегляд коригуючих коефіцієнтів у бік збільшення, що встановлені нормами податкового законодавства при скидах забруднюючих речовин у водні об'єкти та розміщенні відходів.</p> <p>Розробка децентралізованого підходу щодо екологічного податку в регіонах України</p>	<p>Введення лімітів викидів та скидів забруднюючих речовин стимулюватиме платників податків до застосування екологічно-безпечних технологій виробництва.</p> <p>Ставка податку на викиди двоокису вуглецю є найнижчою в Європі.</p> <p>Введення цієї норми сприятиме реалізації в Україні загальноєвропейських тенденцій у сфері екологічного оподаткування</p> <p>Комплексний індекс забруднення навколишнього середовища в містах України є різним, тому територіальні громади мають отримувати право коригувати ставки екологічного податку в залежності від стану забруднення навколишнього середовища конкретного регіону</p>
<p><i>Пропозиції до комплексу заходів щодо реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з метою мінімізації можливостей для зловживання, ухилення від сплати податків, зокрема великим бізнесом</i></p>	
<p>Передбачити заходи щодо протидії втраті частини бюджетних надходжень з єдиного податку з використанням схем, що передбачають використання посередницьких договорів</p>	<p>Найбільша кількість схем проведення агресивного податкового планування з використанням сателітів-платників єдиного податку базується на використанні посередницьких договорів (договір комісії, договір доручення, агентський договір тощо). За такими договорами відповідно до п. 292.4 Податкового кодексу України доходом платника єдиного податку є сума отриманої винагороди повіреного (агента). За рахунок використання таких схем прибуток підприємства, яке знаходиться на загальній системі оподаткування, “переводиться” на сателіта та оподатковується за зменшеною ставкою. Для уникнення таким зловживанням необхідно виключити вказану спеціальну норму п. 292.4 Податкового кодексу України. Тоді ефекту від використання посередницьких договорів для мінімізації оподаткування вже не буде</p>
<p>Обмежити можливість фіктивної заміни трудових відносин цивільно-правовими що сприятиме протидії штучному розширенню використання спрощеної системи оподаткування</p>	<p>Велика кількість схем мінімізації оподаткування з використанням сателітів-платників єдиного податку базується на тому, що замість трудової угоди з працівниками укладається договір цивільно-правового характеру, в якому колишній працівник реєструється платником єдиного податку та надає відповідні послуги. Для уникнення таким явищам доцільно встановити норму,</p>

Пропозиції	Обґрунтування
	згідно з якою в ситуації, коли платник єдиного податку надає постійно послуги тільки одному замовнику, такі операції прирівнюються для цілей оподаткування к трудовим відносинам
Розробка дорожньої карти щодо поступового обмеження сфери застосування спрощеної системи оподаткування із заміщенням існуючих податкових стимулів на такі інструментами звичайної системи оподаткування, що добре себе зарекомендували, та стимулами неподаткового характеру	Спрощена система оподаткування, з точки зору міжнародних інституцій, порушує цілісність податкової системи, що негативно впливає на ефективність фінансової політики України. Тому перспективним уявляється поступова заміна цього спеціального режиму інструментами загальної системи оподаткування (насамперед індивідуального та корпоративного прибуткових податків та майнового оподаткування). Перспективним уявляється також використання неподаткових стимуляторів у сфері бюджетної, кредитної та регуляторної політики
Удосконалення системи обліку та звітності суб'єктів спрощеної системи оподаткування на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, спрямованої на єдині засади формування бази оподаткування та запобігання ухилення від оподаткування	Сучасна спрощена система оподаткування побудована за принципом максимальної зручності для суб'єктів підприємництва, наслідком чого є занадто спрощений облік, що створює певні можливості для ухилення від оподаткування. Тому перспективним уявляється побудова в системі обліку та звітності "запобіжників" що спрямовані на мінімізацію втрат бюджету
<i>Пропозиції до комплексу заходів щодо підтримки у період після припинення чи скасування воєнного стану відбудови та інвестицій</i>	
Перехід від широкої підтримки до сфокусованого стимулювання інвестиційних процесів виключно на пріоритетних напрямках	Перехід від фінансової політики воєнного стану до фінансової політики періоду повоєнного відновлення економіки потребує скасування широкої податкової підтримки платників податків та заміну її сфокусованим податковим стимулюванням пріоритетних напрямів інвестування. Виходячи з наявних соціально-економічних проблем, європейського досвіду, та зважаючи на євроінтеграційний вектор розвитку України, найбільш перспективними пріоритетами для створення системи сфокусованого податкового стимулювання можуть вважатися інвестиції в: інноваційний розвиток енергетики; сучасні засоби енергозбереження домогосподарств; використання відновлюваних джерел енергії; забезпечення вуглецевої нейтральності; розвиток малого та середнього бізнесу, будівництво сучасного житла
Обґрунтування та впровадження спеціальних податкових режимів територіальної спрямованості	Наслідки воєнних дій та релокації суб'єктів підприємницької діяльності посилюють специфіку спеціалізації, ресурсного забезпечення різних регіонів, що потребує створення нових умов для забезпечення їх сталого розвитку. Тому на порядок денний виходить обґрунтування та імплементація кращих світових і європейських практик спеціальних економічних зон розвинених типів (зони високих технологій, технополіси й т. ін.)

Пропозиції	Обґрунтування
Запровадження податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб для домогосподарств щодо використання енергоефективних продуктів	Світовий досвід доводить необхідність застосування стимулів для домогосподарств щодо використання енергоефективних продуктів домогосподарствами. Це має бути реалізовано в рамках податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб та заохочувати громадян до зниження енергоспоживання.
<i>Пропозиції щодо забезпечення досягнення у період після припинення чи скасування воєнного стану принципу справедливості через використання розподільної ролі податків</i>	
Скасувати дискримінаційну норму пп. 169.2.3 Податкового кодексу України, яка не дає змоги студентам, що отримують стипендію з бюджету, претендувати на податкову соціальну пільгу	В умовах низьких доходів в Україні студенти повинні мати право на користування таким ж правами, як й інші платники податку. Тим більш, що межа застосування податкової соціальної пільги становить не вище 4 000 гривень на місяць. А такий дохід в Україні у 2021 році отримували за даними Державної служби статистики понад 15 % осіб
В процесі реформування майнового оподаткування передбачити можливість впровадження прогресивних ставок оподаткування нерухомого майна	Відсутність прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб, накопичений досвід та очікувана складність його імплементації в контексті адміністрування, податкового контролю та необхідності повного декларування доходів ускладнює реалізацію принципу справедливості в оподаткуванні. Вирішення цієї проблеми уявляється можливим при використанні прогресивних ставок в оподаткуванні нерухомого майна
Обґрунтування можливостей, умов, обмежень та ризиків застосування податків на неочікувані прибутки (внесків солідарності) для фінансування інвестицій на етапі повоєнного відновлення економіки України	Обмеженість власних ресурсів для масштабного фінансування інвестицій потребує пошуку нових нетрадиційних джерел фінансування. В цьому плані цікавим є досвід ЄС 2022-2023 рр. щодо узгодженого впровадження в країнах-членах ЄС податку на неочікувані прибутки (внесків солідарності) підприємств енерговидобувного сектору, виробників електроенергії та компаній деяких інших видів діяльності (фінансовий сектор, фармацевція тощо)
<i>Пропозиції щодо забезпечення гармонізації податкового та митного законодавства України із законодавством ЄС</i>	
Перегляд переліку підакцизних товарів для подальшої гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС	Акцизний податок є одним із податків, за яким Україна має виконувати завдання Угоди про асоціацію з ЄС за сектором “Оподаткування”. Законодавство України в рамках акцизного оподаткування не завжди відповідає нормам ЄС.
Запровадити маркування нафтопродуктів маркерами акцизного податку	Директива 95/60/ЄС ¹ передбачає єдину систему маркування для ідентифікації газойлю та гасу. Сюди входять, наприклад, мінеральні масла, що використовуються як паливо. Метою такого маркування є запобігання звільненню від сплати податків та забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку. В Україні були спроби запровадити маркування

¹ Директива Ради 95/60/ЄС “Про фіскальне маркування газойлю та гасу” від 27.11.1995. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488#Text.

Пропозиції	Обґрунтування
	<p>нафтопродуктів маркерами акцизного податку, але розроблений законопроект¹, так і не було прийнято. Законопроект № 992 передбачав, що маркуванню підлягали кожен окремим видом маркера акцизного податку з концентрацією залежно від виду підакцизних нафтопродуктів та ставок акцизного податку на такі підакцизні нафтопродукти: легкі дистиляти, бензини спеціальні, бензини моторні, середні дистиляти та гас; важкі дистиляти (газойлі), паливо пічне побутове</p>
<p>Забезпечити відповідність європейській практиці підходів до оподаткування майна:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пропонується застосовувати коригуючі коефіцієнти, які будуть перекладати податкове навантаження на більш заможні верстви населення; - виключити транспортні засоби з переліку підакцизних товарів, та виокремити в рамках податку з власників транспортних засобів, який діяв до прийняття Податкового кодексу України; - змінити підхід до надання податкових пільг з плати за землю для фізичних осіб. <p>При цьому має враховуватися розмір доходу осіб, які отримали право на податкову пільгу з цього податку</p>	<p>В країнах ЄС база оподаткування податком на нерухомість залежить від вартості майна, а не від його площі (за нормами Податкового кодексу). За цим податком Україна має значні резерви для підвищення податкових надходжень, тому перехід на базу оподаткування залежно від вартості майна, має сприяти збільшенню податкових надходжень.</p> <p>База оподаткування транспортним податком має бути пов'язана із ринковою вартістю транспортних засобів. При цьому залежно від строку експлуатації (використання) транспортних засобів, ставка податку може зменшуватися, оскільки транспортні засоби зменшують свою вартість з кожним наступним роком</p>

¹ Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку : проект Закону України від 12.12.2012 року № 992 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JGORK00V?an=3>

2. Стратегічний курс державної політики щодо підвищення інвестиційної привабливості. За стратегічною ціллю 1 “Створити необхідні умови для залучення інвестицій” виділено серед шляхів досягнення стратегічної цілі створення ефективних інструментів залучення зовнішніх інвесторів передбачено вирішення таких завдань:

- забезпечення впровадження механізмів податкових пільг інвесторам (податкові канікули, відшкодування частини капітальних інвестицій, спеціальні податкові режими) у більшості секторів економіки;
- розширення та створення нових індустріальних парків, створення умов для ведення бізнесу в межах індустріального парку.

За стратегічною ціллю 2 “Створити привабливу екосистему для накопичення та примноження вітчизняного капіталу” виділено завдання підвищення ефективності використання капіталу, для досягнення якої заплановано здійснити стимулювання інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання України за рахунок введення податку на виведений капітал замість податку на прибуток.

3. Стратегічний курс на пряму “Інформаційно-комунікаційні технології” за стратегічною ціллю 3 “Створення кращого в регіоні середовища для виробництва технологічних продуктів та реалізації стартапів” передбачено підвищення доступу ІТ-компаній до інвестицій, для чого заплановано розширення варіантів фінансування від Українського фонду стартапів та збільшення його бюджету до 20 млн дол. США та звільнення від оподаткування грантів на створення технологічних продуктів.

4. Стратегічний курс політики у сфері розвитку агропромислового сектору. За стратегічною ціллю 4 “Збалансування виробництва високо- та низькомаржинальних продуктів для збільшення прибутковості сектору” виділено напрямок забезпечення розвитку виробництва високомаржинальних культур, в якому заплановано вирішити наступні завдання:

- забезпечення часткового відшкодування інвестиційних витрат, пов'язаних з переходом на вирощування високомаржинальних культур;
- забезпечення податкового стимулювання виробників високомаржинальних культур;

- спрямування податкових надходжень від продажу високомаржинальних культур на розвиток цього напрямку.

Для забезпечення розвитку системи збуту передбачено здійснити:

- налагодження торговельних зв'язків з ключовими країнами на цільових ринках збуту;
- призначення державної підтримки сільськогосподарським кооперативам та сільськогосподарським кооперативним об'єднанням, які провадять експортну діяльність (податкові, митні пільги, пряма фінансова підтримка).

5. Стратегічний курс розвитку промисловості. Стратегічна ціль 3 “Посилення конкурентоспроможності виробленої в Україні промислової продукції, впровадження ресурсо- та енергоефективних технологій” передбачає стимулювання модернізації основних засобів, для чого заплановано забезпечення пролонгації механізму розстрочення/повернення податку на додану вартість на імпорт обладнання для модернізації секторів промисловості, орієнтованих на виробництво товарів з високою доданою вартістю.

В заходах підвищення ресурсоефективності передбачено впровадження системи податкових стимулів для екомодернізації.

За стратегічною ціллю 3 “Забезпечення задоволення потреб національної економіки, створюючи надійний базис для виробництва продукції з високою доданою вартістю” заплановано стимулювання видобутку сировини, для чого передбачено такі заходи:

- перегляд та оптимізація оподаткування галузі;
- розроблення стимулів для малого та середнього бізнесу;
- забезпечення пільгової амортизації;
- удосконалення механізмів виконання угод про розподіл продукції;
- встановлення стимулюючої рентної ставки на видобування вуглеводнів (нафта, конденсат) протягом п'яти років з дня початку буріння нової свердловини;
- приведення ставки оподаткування рентної плати за видобування нафти і газу до середньоєвропейських показників;
- запровадження прогресивної шкали оподаткування, визначивши групи надрокористувачів за різними критеріями і з різними пільгами;

- запровадження пільг для прибутку, реінвестованого у виробництво;
- запровадження стимулюючого режиму оподаткування для підприємств, що експлуатують нові та відновлені свердловини;
- запровадження пільгового режиму для стимулювання видобутку важковидобувних та нетрадиційних покладів вуглеводнів.

Для досягнення цілі вдосконалення первинної обробки передбачено впровадження у законодавство поняття “Інтегрований об’єкт надрокористування” та встановлення безаукціонного доступу до надр для власників таких об’єктів надання пільгових податкових умов для надрокористувачів, що будують підприємства з первинної переробки (зокрема для створення в подальшому повного циклу виробництва продукції з титану, графіту тощо).

6. Стратегічний курс розвитку транспорту та транспортної інфраструктури за стратегічною ціллю 1 “Забезпечення потреби української економіки за рахунок розвиненого та модернізованого транспорту” передбачено заходи щодо розвитку автомобільного транспорту, в тому числі, за рахунок зменшення податкового навантаження.

За стратегічною ціллю 3 “Забезпечення ефективного та справедливого регулювання цінової політики в галузі транспорту” планується забезпечення фінансового оздоровлення АТ “Укрзалізниця” шляхом реалізації стабілізаційних програм, зокрема, ефективного реалізації металобрухту АТ “Укрзалізниця”, забезпечення реалізації непрофільних активів, звільнення від оподаткування земель під залізничною інфраструктурою тощо.

7. Стратегічний курс цифрової економіки за стратегічною ціллю 2 “Трансформація ресурсних секторів економіки у високопродуктивні, інтелектуальні та конкурентоспроможні” передбачено покращення інфраструктури та регулювання Індустрії 4.0 та розроблення проекту закону щодо впровадження податкових пільг для компаній, які запроваджують високотехнологічні рішення, що допомагають робити виробництво більш екологічним.

8. Стратегічний курс політики у сфері якості життя за стратегічною ціллю 4 “Забезпечення високого рівня здоров'я та високих показників тривалості життя і тривалості здорового життя” заплановано трансформування системи

фінансування охорони здоров'я, в тому числі за рахунок запровадження податкових стимулів для роботодавців, які забезпечують добровільне медичне страхування для працівників, передбачення податкових механізмів для відрахувань страхових платежів працівників та фізичних осіб - підприємців, активізація роботи з асоціаціями роботодавців щодо ширшого застосування добровільного медичного страхування.

За ціллю “Розвиток національного фармацевтичного виробництва” передбачено зменшення податкового та митного навантаження на обладнання, комплектувальні вироби до нього та інші матеріали для виробництва інноваційних лікарських засобів, вакцин, медичної техніки.

За напрямом удосконалення механізму регулювання щодо клінічних випробувань планується:

- запровадження компенсації податку на додану вартість та пільгового оподаткування для імпорту препаратів і технологій для проведення клінічних випробувань;
- стимулювання проведення клінічних досліджень українськими та зарубіжними фармацевтичними компаніями через податкові пільги.

Отже в чинній редакції Нацстратегії № 179 майже за всіма Стратегічними курсами передбачено прийняття та впровадження нових податкових стимулів (преференцій). Водночас анонсовані принципи (заходи) Національної стратегії доходів передбачають оптимізацію (скорочення) податкових пільг та подальше розширення бази оподаткування. Для уніфікації відповідних положень необхідно внести відповідні зміни в Нацстратегію № 179 з урахуванням специфіки періоду повоєнного відновлення економіки відповідно до принципів Національної стратегії доходів на 2024-2030 роки та євроінтеграційних перспектив України.

Таким чином, специфіка побудови антикризової преференційної податкової політики на етапі повоєнного відновлення України вимагає врахування названих детермінантів, усунення внутрішніх суперечностей національного законодавства України та має кореспондуватися з Національною стратегією доходів та відповідати кращим європейським і світовим практикам та нормативно-правовій базі ЄС.

1.3. Оцінка відповідності змін податкового законодавства нормам і правилам ЄС

Однією з найважливіших вимог, які встановлені Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони¹, є наближення українського законодавства до права ЄС. Ця вимога стає ще більш актуальною в контексті початку перемовин щодо вступу України до ЄС.

У документі Європейської Комісії “Opinion on Ukraine's application for membership of the European Union”² щодо заявки України на членство в ЄС, відзначається величезна робота, яку зробила Україна в межах виконання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, зокрема щодо нормативно-правового наближення до актів права ЄС та проведення низки реформ. У думці Єврокомісії також вказується, що уряд України під час війни продемонстрував “дивовижний рівень інституційної сили, цілеспрямованість та спроможність функціонувати”³.

В Рекомендаціях для українських органів державного управління щодо наближення до права ЄС⁴ (далі – Рекомендації) підкреслювалося, що загалом Україна зобов’язана гармонізувати принаймні частково своє наявне національне законодавство до сотень нормативно-правових актів ЄС (так званого *acquis* ЄС) із багатьох галузей права. До них належать такі ключові галузі, як митне право, трудове право, фінансові послуги, захист прав споживачів, захист довкілля та багато інших. Законодавча робота таких масштабів не може бути виконана безладно та поспішно і потребує ґрунтовного та належного планування.

В Рекомендаціях зазначається, що однією з найважливіших процедурних проблем у наближенні законодавства є перевіряння відповідності. Це дуже трудомістке завдання, яке необхідно виконувати на всіх етапах законотворення. Одним варіантом є повне наближення “за один крок”, іншим варіантом —

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована із заявою Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

² Opinion on Ukraine's application for membership of the European Union (DG NEAR) / European Commission. URL: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/opinion-ukraines-application-membership-european-union_en.

³ Єврокомісія рекомендувала надати Україні статус кандидата на вступ до ЄС. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/istorii-uspikhu/yevrokomisiya-rekomendovala-nadaty-ukrayini-status-kandydata-na-vstup-do-yes>.

⁴ Рекомендації для українських органів державного управління щодо наближення до права ЄС. Київ, 2018. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/pravo-yes/rekomendatsii-nablyzhennia>.

поступове наближення, у процесі якого перші зміни до національного законодавства призведуть до часткового наближення, після чого виконуватиметься подальше поетапне наближення.

Нормативно-правові акти не повинні ухвалюватись, а якщо це законопроекти — передаватись на розгляд парламенту, без їх затвердження підрозділом із питань наближення законодавства. Проекти законів України повинні супроводжуватись детальними таблицями відповідності, щоб полегшити перевіряння відповідності на етапі до ухвалення, у тому числі на різних стадіях вироблення й ухвалення рішень парламентом. У цьому відношенні не існує універсального підходу. Усі без винятку країни, що здійснюють наближення законодавства перед вступом до ЄС або наближення законодавства без перспективи членства, мають власний *modus operandi* перевіряння відповідності¹.

В Україні висновки щодо відповідності проектів законодавчих актів надає Комітет з питань інтеграції України до Європейського Союзу.

Водночас, як справедливо зазначається в Рекомендаціях, перевіряння відповідності не повинне бути “разовим” завданням. У принципі, необхідно встановити процедурний механізм, щоб забезпечити перевіряння відповідності до ухвалення національного нормативно-правового акта.

Враховуючи зазначене, має сенс проаналізувати прийняті за час дії правового режиму воєнного стану законодавчі акти у сфері преференційної податкової політики в аспекті їх гармонізації з нормами права ЄС.

Аналіз змін, внесених до Податкового кодексу України в період дії воєнного стану в 2022 р. за час дії воєнного стану у сфері преференційної політики, свідчить, що за цей період прийнята значна кількість законодавчих актів, щодо яких висновки Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу взагалі відсутні. Зокрема, це стосується таких законів (табл. 1.3).

¹ Рекомендації для українських органів державного управління щодо наближення до права ЄС. Київ 2018. С. 18.
URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/pravo-yes/rekomendatsii-nablyzhennia>.

Таблиця 1.3

Аналіз законів щодо змін, внесених до Податкового кодексу України у 2022 р. за час дії воєнного стану у сфері преференційної політики

№ з/п	Закон	Висновки, які подавалися до Проекту закону		
		Висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України	Висновок Головного комітету	Висновок Комітету з питань інтеграції України до ЄС
1	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану” від 3 березня 2022 р. № 2118-ІХ	-	-	-
2	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” від 15 березня 2022 р. № 2120-ІХ	+	-	-
3	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного” від 15 березня 2022 р. № 2139-ІХ	+	+	-
4	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану” від 24 березня 2022 р. № 2142-ІХ	+	+	-
5	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану” від 1 квітня 2022 р. № 2173-ІХ	+	+	-
6	Закон України “Про внесення змін до розділу VI “Прикінцеві та перехідні положення” Бюджетного кодексу України та розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України” від 14 квітня 2022 р. № 2192-ІХ	+	+	-
7	Закон України “Про внесення зміни до пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України	+	+	-

№ з/п	Закон	Висновки, які подавалися до Проекту закону		
		Висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України	Висновок Головного комітету	Висновок Комітету з питань інтеграції України до ЄС
	щодо звільнення від оподаткування винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора” від 21 квітня 2022 р. № 2214-ІХ			
8	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей визначення рентної плати за користування надрами для видобування газу природного на період дії воєнного стану” від 12 травня 2022 р. № 2261-ІХ	+	+	-
9	Закон України “Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання україномовних аудіокниг” від 22 травня 2022 р. № 2273-ІХ	+	+	+
10	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану” від 19 червня 2022 р. № 2308-ІХ	+	+	+
11	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування” від 21 червня 2022 р. № 2325-ІХ	+	+	+
12	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності індустріальних парків в Україні” від 21 червня 2022 р. № 2330-ІХ	+	+	-
13	Закон України “Про внесення змін до розділу ХХ “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо забезпечення стабільного функціонування ринку природного газу протягом дії воєнного стану та подальшого відновлення” від 29 липня 2022 р. № 2480-ІХ	+	+	-

№ з/п	Закон	Висновки, які подавалися до Проекту закону		
		Висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України	Висновок Головного комітету	Висновок Комітету з питань інтеграції України до ЄС
14	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, виплаченої на користь членів сімей поранених та загиблих учасників бойових дій під час участі у відсічі збройній агресії та забезпеченні національної безпеки України” від 15 серпня 2022 р. № 2516-IX	+	+	-
15	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, виплаченої на користь членів сімей поранених та загиблих учасників бойових дій під час участі у відсічі збройній агресії та забезпеченні національної безпеки України” від 15 серпня 2022 р. № 2516-IX	+	+	-
16	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з об’єктами нерухомого майна, які будуть споруджені в майбутньому” від 20 вересня 2022 р. № 2600-IX	+	+	-
17	Закон України “Про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану” від 21 вересня 2022 р. № 2618-IX	+	+	-
18	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей виведення з ринку системно важливого банку в умовах воєнного стану” від 6 жовтня 2022 р. № 2643-IX	+	+	-
19	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу” від 3 листопада 2022 р. № 2719-IX	+	+	+

№ з/п	Закон	Висновки, які подавалися до Проекту закону		
		Висновок Головного науково-експертного управління Апарату ВР України	Висновок Головного комітету	Висновок Комітету з питань інтеграції України до ЄС
20	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами” від 16 листопада 2022 р. № 2747-IX	+	+	-
21	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо підтримки позичальників, майно яких було знищено або зазнало пошкоджень внаслідок збройної агресії Російської Федерації проти України” від 1 грудня 2022 р. № 2823-IX	+	+	-
22	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України” від 13 грудня 2022 р. № 2836-IX	+	+	+

Складено автором.

Як свідчать дані табл. 1.3, із 22 Законів України щодо змін у сфері преференційної податкової політики, внесених в Податковий кодекс України в 2022 р. за час дії воєнного стану, спостерігалися такі результати:

- щодо 17 законів взагалі були відсутні висновки Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу;
- щодо 2 законів Комітет з питань інтеграції України до Європейського Союзу надав негативний висновок, в якому наголосив на невідповідності норм Проекту Закону праву *acquis* ЄС;
- щодо 2 законів Комітетом з питань інтеграції України до Європейського Союзу зроблено висновок, що положення Проекту закону регулюються національним законодавством країн-членів Європейського Союзу та не підпадають під дію міжнародно-правових зобов'язань України у сфері європейської інтеграції;

- щодо 1 закону Комітетом з питань інтеграції України до Європейського Союзу надано позитивний висновок щодо відповідності норм Проекту Закону праву *acquis* ЄС.

У графічному вигляді структуру висновків Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу на прийняті Закони України, щодо змін, внесених до Податкового кодексу України у 2022 р. за час дії воєнного стану у сфері преференційної податкової політики, представлено на рис. 1.1.

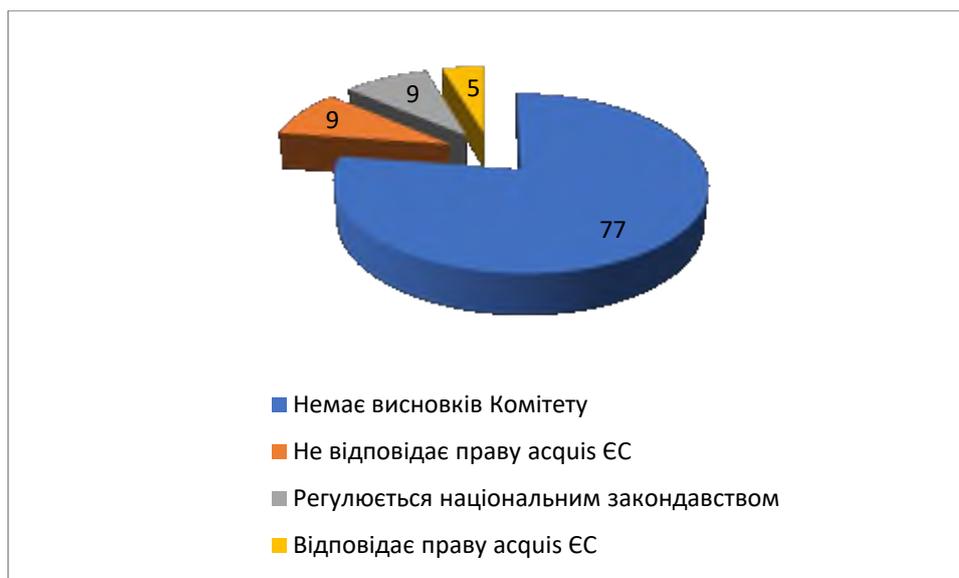


Рис. 1.1. Структура висновків Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу на прийняті Закони України у сфері преференційної податкової політики в 2022 р.

Побудовано автором.

Із рис. 1.1 видно, що на 77 % прийнятих Проектів взагалі не було отримано висновків Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу, по 9 % складають випадки отримання негативного висновку Комітету та висновку Комітету щодо регулювання норм Проекту національним законодавством. І тільки 5 % (1 висновок) був позитивним та підтверджував відповідність норм Проекту Закону праву *acquis* ЄС.

Така ситуація є неприйнятною і не відповідає прийнятим Україною зобов'язанням в Угоді про асоціацію.

Окрім того, слід звернути увагу на те, що не всі законопроекти відповідали праву *acquis* ЄС, але незважаючи на негативний висновок Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу, вони були прийняті Верховною Радою.

Зокрема, у Висновку Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу¹ до Закону № 2273-IX² вказано наступне: ч. 1 статті 262 Угоди про асоціацію встановлено, що будь-яка допомога, надана Україною або країнами-членами Європейського Союзу з використанням державних ресурсів, що спотворює або загрожує спотворити конкуренцію шляхом надання переваг окремим підприємствам або виробництву окремих товарів, є несумісною з належним функціонуванням цієї Угоди тією мірою, якою вона може впливати на торгівлю між Сторонами. Таким чином, державна підтримка передбачена нормами законопроекту, що надається для аудіокниг, за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності, підлягає оцінці на предмет допустимості щодо її впливу на конкуренцію, а отже, виникає зобов'язання щодо отримання висновку Антимонопольного комітету України.

Виходячи з вищезазначеного, Комітет дійшов висновку, що положення проекту закону щодо звільнення зазначених у законопроекті операцій від оподаткування податком на додану вартість суперечать *acquis* ЄС, а також потребують висновку Антимонопольного комітету України щодо впливу на конкурентне середовище. Однак незважаючи на такий висновок, Закон було прийнято.

У Висновку щодо проекту Закону України про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України³ до Закону № 2836-IX⁴ зазначалося, що відповідно до статті 98 Директиви № 2006/112 базова ставка ПДВ для країн ЄС становить не менше 15%. Однак, відповідно до частини першої статті 99 вони також можуть

¹ Висновок Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу Верховної Ради України щодо проекту Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання україномовних аудіокниг". URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1110926>.

² Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання україномовних аудіокниг : Закон України від 22.05.2022 № 2273-IX. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/t222273?an=2&ed=2022_05_22.

³ Висновок щодо проекту Закону України про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1557015>.

⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України : Закон України від 13.12.2022 № 2836-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2836-20#Text>.

застосовувати одну або дві знижені ставки для конкретних товарів або послуг, зазначених у Додатку III “Перелік постачання товарів і надання послуг, до яких можуть застосовуватися знижені ставки” (далі Додаток III) до цієї Директиви. Така знижена ставка не може бути нижче 5% та, відповідно до Додатку III Директиви, поширюється на харчові продукти (в тому числі напої, за винятком алкогольних напоїв) для споживання людьми та тваринами; живих тварин, насіння, рослини та інгредієнти, зазвичай призначені для приготування харчових продуктів; продукцію, що зазвичай використовується як доповнення до харчових продуктів або як замітник харчових продуктів, тощо. Таким чином, положення Регламенту 1186/2009 не передбачають звільнення від оподаткування ввізним митом товарів, зазначених у законопроекті.

Також у Висновку зазначалося, що Розділ XXI “Прикінцеві та перехідні положення” Митного кодексу України вже містять пункт 9²⁰, на який посилаються автори, що порушує принцип правової визначеності (*legal certainty*). Відповідно до вимог статті 282 Угоди про асоціацію (забезпечення правової визначеності), правові норми мають бути достатньо чіткими та вільними від суперечностей.

У підсумку Комітет з питань інтеграції України до Європейського Союзу дійшов висновку, що положення проєкту закону суперечать *acquis* Європейського Союзу, водночас можуть бути застосовані на період дії воєнного стану відповідно до статей 472 та 143 Угоди про асоціацію, також окремі його норми потребують доопрацювання з метою приведення їх положень до вимог статті 282 Угоди про асоціацію.

Норми інших законів, на які не було отримано Висновку Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу, необхідно проаналізувати на відповідність норм праву *acquis* ЄС, оскільки деякі з них, виходячи з Висновків Головного науково-експертного управління Апарату Верховної Ради України та Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України не відповідає праву *acquis* ЄС, оскільки порушують принцип правової визначеності (*legal certainty*). Відповідно до вимог статті 282 Угоди про асоціацію (забезпечення правової визначеності), правові норми мають бути достатньо чіткими та вільними від суперечностей.

Слід також зауважити, що в Аналітичному звіті до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради Висновку Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі¹ відзначалося, що Україна демонструє певний рівень підготовки у сфері оподаткування. Країна досягла значного прогресу в узгодженні законодавства про ПДВ з *acquis* ЄС.

Однак існують певні законодавчі прогалини, пов'язані з місцем постачання товарів і послуг та відсутністю схеми відшкодування ПДВ для оподатковуваних осіб, які не мають осідку. Законодавство України, у цілому, дотримується структури законодавства ЄС щодо акцизних податків.

Перелік продукції, яка підлягає оподаткуванню акцизним податком, необхідно узгодити з *acquis* ЄС, включно з нормативно-правовою базою щодо енергетичних продуктів і електроенергії. Україні необхідно впровадити прийняту в ЄС систему акцизних складів і відстрочення сплати акцизного податку, а також електронний контроль переміщення товарів під режимом відстрочення сплати акцизного податку.

З огляду на наведене, можна дійти висновку, що наразі необхідно проаналізувати, чому саме в більшості випадків в 2022 р. законопроекти були прийняті без проведення експертизи Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу та в деяких випадках були розглянуті після отримання негативного висновку Комітету, при цьому виявлені недоліки так і не були усунені. Крім того офіційним органам слід прислухатися до викладених в Рекомендаціях для українських органів державного управління щодо наближення до права ЄС² настанов та аналізувати законопроекти на відповідність праву *acquis* ЄС ще на етапі їх розробки. Доцільно також передбачити в нормативних актах механізми, які б не дозволяли приймати законопроекти без отримання позитивного висновку Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу. Адже після прийняття відповідних законів

¹ Аналітичний звіт до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради Висновку Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі. Брюссель / Європейська Комісія. Робочий документ персоналу комісії. 2023. 1 лют. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/imce/analitchnyy_zvit_yek_ukrayinskoyu.pdf.

² Рекомендації для українських органів державного управління щодо наближення до права ЄС. Київ, 2018. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/pravo-yes/rekomendatsii-nablyzhennia>.

коригувати їх та гармонізувати з нормами права *acquis* ЄС дуже складно. Тому слід запобігати виникненню таких ситуацій.

За результатами проведеного аналізу щодо змін, внесених в Податковий кодекс України в період з 1 січня 2023 р. до 01 липня 2023 р. виявлено, що всього за цей період було прийнято 10 законів, якими вносилися зміни в Податковий кодекс України.

При цьому преференційної політики стосувалося 7 законодавчих актів, з яких тільки в одному законі скасовувалися надані преференції (Законі № 2876-ІХ). Водночас у 6 законах (60 %) вводилися нові пільгові норми. З прийнятих законів 5 (50 %) стосувалися адміністрування податків (рис. 1.2).

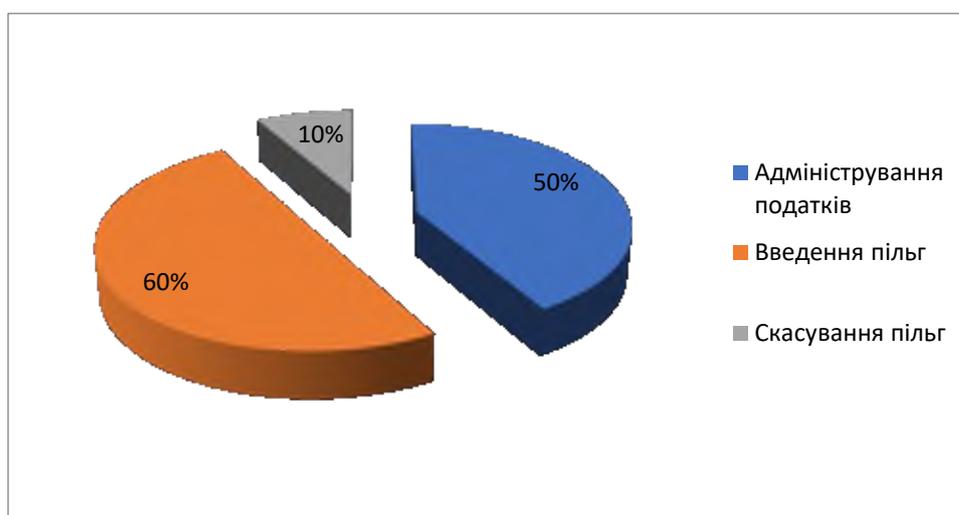


Рис. 1.2. Структура прийнятих законодавчих актів, якими вносилися зміни до Податкового кодекси України в період з 1 січня 2023 р. по 1 липня 2023 р.

Побудовано автором.

Оскільки більшість законів стосувалося податкових преференцій, це свідчить про актуальність проблематики пільгового оподаткування в Україні. Слід також зазначити, що переважна більшість законів (60 %) спрямована введення додаткових пільг.

При цьому аналіз прийнятих законодавчих актів, якими вносилися зміни в Податковий кодекс України в період з 1 січня 2023 р. по 01 липня 2023 р. (рис. 1.3) показав, що з 10 прийнятих законів тільки на 2 закони (20 %) було

отримано позитивний висновок Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу.

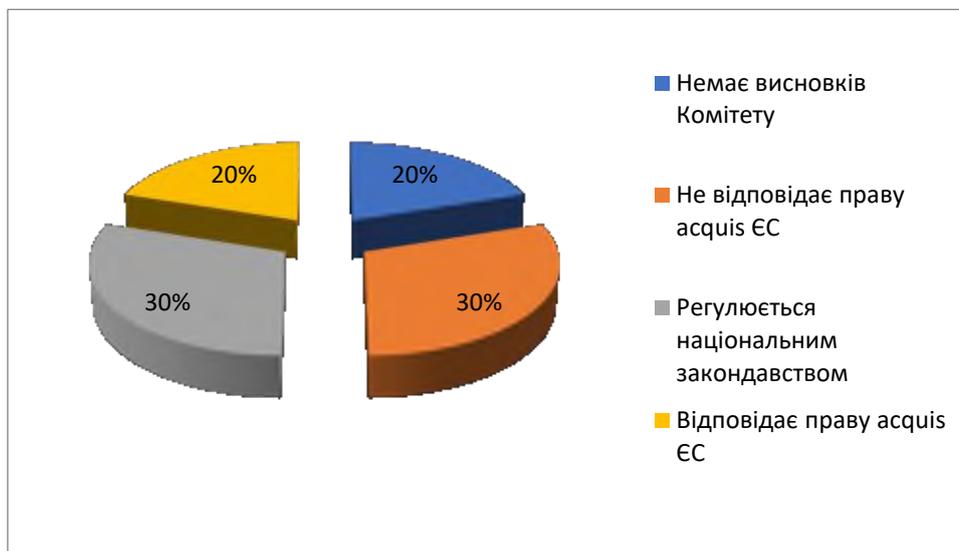


Рис. 1.3. Структура висновків Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу на прийняті Закони України у сфері преференційної політики в період з 1 січня 2023 р. по 1 липня 2023 р.
Побудовано автором.

Щодо трьох законодавчих актів (30 %) було отримано висновок, в якому зазначено, що положення не підпадають під дію міжнародно-правових зобов'язань України у сфері європейської інтеграції. В трьох висновках (30 %) вказано, що положення проекту закону не відповідають Директиві 2006/112, водночас можуть бути застосовані відповідно до статей 472 “Заходи, пов’язані з суттєвими інтересами безпеки” та 143 “Винятки, пов’язані із безпекою” Угоди про асоціацію. На два закони (20 %) висновки Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу не було отримано, однак можна заключити, що положення Закону є такими, що регулюються національним законодавством країн-членів Європейського Союзу та не підпадають під дію міжнародно-правових зобов'язань України у сфері європейської інтеграції.

Така кількість введення пільгових норм не відповідає принципам, закладеним в напрямках розроблення Національної стратегії доходів, затвердженій на засіданні Кабінету Міністрів України від 24 березня 2023 р. Зокрема, при розробці проекту Національної стратегії доходів рекомендовано і забезпечити цілісність податкової бази та її поступове розширення у період після припинення чи скасування воєнного стану, недопущення проведення податкових амністій та запровадження економічно необґрунтованих податкових пільг, які у

подальшому не передбачають забезпечення соціальної справедливості або економічного зростання та розширення податкової бази. Це не відповідає принципу інтегрованості, закладеному в проєкт Національної стратегії доходів, який передбачає максимальне наближення політики і адміністрування до вимог міжнародних стандартів та забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із членства України у міжнародних організаціях є запорукою тісної інтеграції України у світову економіку. У зв'язку з цим виникає необхідність перегляду прийнятих за час дії правового режиму воєнного стану пільг на предмет їх ефективності та відповідності вимогам ЄС.

Розділ 2

ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ В ТЕОРІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Податкові пільги та податкові витрати: сутність і взаємозв'язок

Податкова пільга – одна з найбільш складних і дискусійних фінансових категорій, що знаходиться в центрі уваги сучасних зарубіжних і вітчизняних дослідників. У контексті фінансового управління актуальність дослідження податкових пільг зумовлена тенденцією до їх широкого використання в податкових системах багатьох країн світу, що призводить до ускладнення виконання податками їх основної – фіскальної функції та може вплинути на здатність урядів фінансувати основні послуги та сприяти реалізації прав людини. Використання податкових пільг може призвести до сильно спотворених і регресивних податкових систем, які підривають як горизонтальну, так і вертикальну справедливість¹.

Великі обсяги податкових пільг зумовлюють той факт, що в умовах посилення макроекономічної нестабільності та фіскальних дисбалансів перегляд системи податкових пільг у напрямі їх зменшення (скасування економічно неефективних та лобістських пільг) може стати альтернативою використанню таких інструментів розширення фіскального простору держави, як підвищення податкових ставок чи скорочення бюджетних видатків. У наш час перегляд податкових пільг набуває особливого значення з огляду на виклики, пов'язані з повномасштабною війною Росії проти України, відповідь на які вимагає, з одного боку, пошуку додаткових ресурсів для фінансування військових видатків, підтримки населення і суб'єктів економічної діяльності, котрі найбільше постраждали в умовах війни, а з другого боку, вибору найбільш дієвих і найменш деформуючих інструментів державної підтримки.

Ухвалення обґрунтованих урядових рішень щодо перегляду податкових пільг вимагає наявності об'єктивної інформації щодо їх загального обсягу та втрат бюджету від їх використання, а також визначення порівняльної

¹ De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

ефективності податкових пільг та інших інструментів фіскальної політики. З іншого боку, важливим мотивом ухвалення урядових рішень щодо перспектив політики пільгового оподаткування є можливість її використання для досягнення цілей економічної, соціальної чи екологічної політики держави. Саме спрямованість на досягнення найбільш бажаних з позицій суспільства цілей є виправданням запровадження податкових пільг і саме їх узгодженість із цілями суспільства, поряд з економічною ефективністю і справедливістю, є критеріями “досконалої” системи податкових пільг¹.

Проте, часто податкові пільги встановлюються для досягнення значно менш корисних цілей, зокрема, у відповідь на тиск, який чинять певні групи інтересів, або для захисту неконкурентоспроможної галузі національної економіки. Крім того, не завжди встановлені суспільно корисні цілі запровадження податкових пільг досягаються. Причинами цього є як помилки у їх дизайні чи неправильний вибір економічних агентів, яким надається право на застосування податкових пільг (їх надання економічним агентам, поведінка яких була би спрямована в суспільно корисному руслі й без спеціальних стимулів, чи, навпаки, не може бути скоригована, незважаючи ні на які стимули), так і неефективний податковий менеджмент (неналежний контроль за використанням податкових пільг, що створює можливості для уникнення податків). Зважаючи на зазначене запровадження податкових пільг вимагає оцінювання їх результативності з позицій досягнення встановлених цілей, а також економічної ефективності – порівняння витрат і вигід їх надання.

Вирішення обох практичних завдань – оцінювання бюджетних витрат на запровадження податкових стимулів, а також результативності та ефективності їх застосування – як передумови оптимізації системи податкових пільг вимагає передусім коректного визначення понять “податкові пільги”, “податкові витрати”, “базова структура податку (податкової системи)” тощо, тим більше, що їх визначення є предметом тривалих дискусій у теорії оподаткування.

У західній фінансовій науці найбільш обговорюваним є питання співвідношення податкових пільг і податкових витрат, а також розмежування

¹ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

базової структури податку (податкової системи) і податкових витрат як таке, що має безпосереднє практичне значення для складання переліку податкових витрат та їх вимірювання. Зазначеним аспектам проблеми присвячені численні публікації західних вчених, починаючи з 60-х –70-х рр. ХХ ст. й закінчуючи сьогоднішнім¹.

В Україні перші спроби визначення податкових пільг як відхилень від нормативних вимог оподаткування, а також розмежування нормативних положень і податкових пільг в українському податковому законодавстві були зроблені в 2005-2006 рр.² Серед українських науковців найбільш активно дослідженням податкових пільг – їх сутності, визначення, класифікації, вимірювання ефективності – займаються такі вчені, як Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, Д.М. Серебрянський, Т. Паєнтко та ін.³

Податкові пільги

Дослідження податкових пільг можна здійснювати з використанням двох підходів: на основі виокремлення й узагальнення спільних сутнісних характеристик, властивих усім їх видам, та на основі аналізу внутрішньої

¹ Surrey S., McDaniel P. R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. 1979. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>; Kraan D.-J. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4(1). P. 121–142. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>; Hungerford T. L. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. 2006. URL: https://www.everycrsreport.com/files/20060913_RL33641_a9150f90e8721ace1fc116385716318bc113ffe3.pdf; Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>; The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y; Chapman L. F., McKenzie K., Porter S., Lindsay T. Tax Policy Forum: Review of Tax Expenditures, Budget 2016. *MPRA Paper*. 2017. No.96926. URL: https://mprapaper.ub.uni-tuenchen.de/96926/1/MPRA_paper_96926.pdf та ін.

² Соколовська А. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність. *Вісник НБУ*. 2005. № 9. С. 7–11; Луніна І., Соколовська А. Визначення категорії “податкова пільга” та його практичне значення. *Економіка України*. 2005. № 9. С. 21–30; Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / за ред. А.М. Соколовської. Київ : НДФІ. 2006.

³ Іванов Ю., Майбуров І., Назаренко А. Методологічні основи оцінки і моделювання ефективності податкових пільг. *Общество и экономика*. 2016. № 10. С. 80–96; Крисоватий А.І. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 260 с.; Паєнтко Т. Шляхи оптимізації пільг у системі оподаткування доходів з урахуванням світового досвіду. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2004. № 4. С. 18–24; Серебрянський Д.М. Ефективність пільг з ПДВ і податку на прибуток підприємств в Україні. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2014. № 1(19). С. 42–47.

структури податку – взаємозв’язку податкових пільг з іншими елементами податку, зокрема з його базовою структурою. Результатом застосування першого підходу є ідентифікація (і визначення) податкових пільг як інструменту державного регулювання економіки, реалізації урядової політики. Результатом другого підходу є поява й розвиток концепції податкових витрат.

Оскільки базовою категорією щодо податкових витрат є категорія “податкові пільги”, окреслимо основні підходи до їх визначення, представлені у табл. 2.1, попередньо зауваживши, що в англійських джерелах для позначення податкових пільг використовуються різні терміни – “tax relief” і “tax benefit”.

Таблиця 2.1

Визначення категорії “податкова пільга”

Tax relief – загальний термін, що описує всі методи, які використовуються для зниження податкових зобов’язань, незалежно від конкретного способу його забезпечення ¹ (Glossary of Tax Terms. OECD)
1. Tax relief – полегшення податкового тягаря для окремих платників податків з метою надання допомоги певним групам населення або певним видам підприємств. 2. Tax relief – будь-який кредит, звільнення або вирахування, дозволене при обчисленні податкового зобов’язання ² (Dictionary of taxation terms. Tacis, 1996)
Податкова пільга (tax relief) – це зменшення суми податку, яку особа чи компанія повинна сплатити, наприклад, через витрати, пов’язані з їх бізнесом чи майном ³ (Collins English Dictionary)
1. Tax relief – система, що дозволяє комусь не платити податок з частини свого доходу. 2. Tax relief – зменшення суми податку, яку потрібно сплатити ⁴ (Cambridge Dictionary)
Tax relief – це будь-яка державна програма чи політична ініціатива, спрямована на зменшення суми податків, що сплачуються приватними особами або бізнесом. Це може бути універсальне зниження податків або цільова програма, яка приносить користь певній групі платників податків або орієнтована на досягнення певної мети уряду (держави) ⁵ (Investopedia)
Tax relief – це стаття податкового законодавства, що передбачає зменшення податкового платежу для деяких платників податків або за певні дії ⁶ (Hashimzade et al., 2014)
Основна ідея tax relief пряломолінійна: це положення у податковому законодавстві країни, яке зменшує податок, що підлягає сплаті деякими або всіма платниками податків ⁷ (Revenue statistics 1965-2002, 2003)
Термін tax benefit належить до податкового законодавства, що допомагає платникам податків зменшити свої податкові зобов’язання. Податкові пільги часто створюються як свого роду стимули для заохочення до відповідальної поведінки або комерційної діяльності. Ці пільги варіюються від

¹ Glossary of Tax Terms / OECD. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>.

² Dictionary of taxation terms. TACIS. European Commission. First Edition. 1996. URL: https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_7_sozlukler_ve_kilavuzlar/Dictionary_of_taxation_terms.pdf.

³ Collins English Dictionary. URL: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/tax-relief>.

⁴ Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-relief>.

⁵ Investopedia. URL: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-relief.asp>.

⁶ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

⁷ Revenue statistics 1965-2002. Special features: Tax reliefs and the interpretation of tax-to-gdp ratios; The introduction of accrual accounting. Paris : OECD, 2003. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2003_rev_stats-2003-en-fr#page1

вирахувань (deductions) та податкових кредитів (tax credits) до виключень (exclusions) та звільнень (exemptions). Пільги можуть охоплювати різні сфери, зокрема, вони можуть надаватися в рамках програм щодо сімей, освіти, найманих працівників та для подолання наслідків стихійного лиха. Податкові пільги створюються через систему податкового регулювання, яке визначається урядами на федеральному рівні, рівні штатів та місцевому рівні¹ (Investopedia)

Tax benefit – зменшення суми податку, яку фізична особа або організація, зазвичай повинні сплачувати в конкретній ситуації, за здійснення чогось, що уряд намагається заохотити² (Cambridge Dictionary)

Tax benefit – пільга у вигляді податкових вирахувань, відтермінування сплати або звільнення від податку, зменшення податку тощо, яку може отримати платник податків, володіючи певним податковим статусом, використовуючи певну ощадну схему, передаючи майно в порядку дарування або на благодійні цілі чи виконуючи інші законодавчо передбачені умови³ (ABBYY Lingvo)

Tax privilege – податкова пільга (законодавчо надані окремим категоріям платників податків переваги в порівнянні з іншими платниками податків, включаючи можливість не сплачувати податки, сплачувати їх у меншому розмірі або переносити сплату податку на пізніший термін)⁴ (ABBYY Lingvo)

Складено автором.

Різноманіття визначень податкових пільг, що наводяться в довідниковій літературі (словниках) і наукових публікаціях, свідчать про те, що позиції науковців щодо того, яким вимогам мають відповідати ці визначення та якими є найважливіші характеристики податкових пільг, що мають знайти відображення у визначеннях, відрізняються. Узагальнення існуючих підходів дає змогу виокремити такі основні характеристики податкових пільг.

1. Ототожнення податкових пільг з податковими привілеями (tax privilege) як винятком із загальних правил, що надає переваги, полегшення окремим категоріям платників податків порівняно з іншими платниками податків (ABBYY Lingvo)⁵. Ця ознака виключає класифікацію звільнень від податку, що не дають переваг його платникам, як податкових пільг. Прикладом таких звільнень в Україні є тимчасове звільнення від ПДВ (замість застосування нульової ставки) операцій із вивезення в митному режимі експорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів), яке позбавляє експортерів права на бюджетне відшкодування ПДВ.

У визначенні податкової пільги зазначена характеристика трансформується у визначення конкретних форм прояву переваг, що надаються

¹ Investopedia. URL: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-benefit.asp>.

² Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-benefit>.

³ ABBYY Lingvo. URL: <https://www.lingvolive.com/en-us>.

⁴ Ibid.

⁵ Ibid.

окремим категоріям платників податків. Такими перевагами можуть бути: зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету (формулювання, що найчастіше використовується у визначеннях податкових пільг (Collins English Dictionary; Hashimzade et al., 2014; OECD, 2003), звільнення від його сплати чи від виконання окремих правил, пов'язаних з оподаткуванням (надання платникам права відтермінувати виконання податкового зобов'язання, користуватися спрощеною системою бухгалтерського обліку і звітності). При цьому зменшення суми податку може відбуватися через використання різних видів податкових пільг (їх перелік нерідко наводиться у визначеннях податкових пільг – Investopedia, ABBYY Lingvo), безпосередньо спрямованих на ті чи інші елементи податку – вирахування певних видів доходу з валового доходу; зменшення останнього на суму витрат, здійснених платником податку; зменшення податкового зобов'язання шляхом надання податкового кредиту; застосування пільгової ставки податку тощо. Отже, зазначені форми прояву переваг, що надаються окремим категоріям платників податку, охоплюють усі види податкових пільг, забезпечуючи їх однозначну ідентифікацію й відмежування від положень податкового законодавства, які не належать до пільг.

2. Іншою важливою характеристикою податкових пільг є надання права на їх використання податковим законодавством, що дає змогу відмежувати зменшення суми сплаченого податку, яке є наслідком застосування податкової пільги, від його зменшення через порушення податкового законодавства, хоча визначення податкової пільги як системи, що дозволяє комусь не платити податок з частини свого доходу (Cambridge Dictionary), допускає й таке її трактування.

3. До важливих ознак податкових пільг можна віднести також їх використання як інструментів реалізації політики держави. Зазначена характеристика акцентує увагу на тому, що метою надання податкових пільг є не зменшення податкового навантаження на платників, а досягнення певних економічних, соціальних чи екологічних цілей, які обов'язково мають бути визначені при запровадженні податкових пільг, тоді як зменшення податкового навантаження є інструментом, який заохочує платників спрямовувати свою діяльність на досягнення визначених цілей. При цьому чітке визначення цілі при запровадженні тієї чи іншої податкової пільги має важливе значення з двох

причин: 1) з позицій адекватного встановлення обсягу й форми пільги під час її запровадження (вона має бути достатньою для виконання поставленої мети та здатною впливати на поведінку платників у визначеному метою напрямі); 2) з точки зору необхідності моніторингу результативності наданої пільги, тобто визначення того, чи відповідає вона заявленим цілям політики.

З урахуванням зазначеного податкова пільга може бути визначена як надана податковим законодавством для окремих категорій платників податків перевага, що полягає у зменшенні суми податку, котрий підлягає сплаті до бюджету, звільненні від його сплати чи від виконання окремих правил, пов'язаних з оподаткуванням, обумовлена необхідністю досягнення цілей соціальної, економічної чи екологічної політики держави.

Дискусійним у визначеннях податкових пільг є те, що в одних із них податковою пільгою вважається зменшення суми податку для окремих платників чи їх груп, тоді як у інших – також “універсальне зниження податків” (Investopedia).

Щодо цього можна зауважити таке. З одного боку, якщо податкова пільга – це перевага, вона може надаватися одним платникам порівняно з іншими. Отже, положення податкового законодавства, яке однаково застосовується до всіх платників, очевидно, не є пільгою. Проте, з другого боку, такі положення податкового законодавства є доволі рідкісними. Найчастіше деякі положення мають загальне застосування, але в межах певної підгрупи платників податків – юридичних чи фізичних осіб, окремих категорій тих чи інших осіб тощо. Крім того, навіть якщо деякі переваги є доступними для всіх платників податків, вигоди від них для різних груп платників можуть буди не однаковими (наприклад, найбільшу вигоду від оподаткування за зниженою ставкою ПДВ окремих товарів першої необхідності отримують домогосподарства, у структурі споживчих витрат яких частка цих товарів є найбільшою)¹.

Дослідження податкових пільг у контексті їх співвідношення (і взаємозв'язку) з іншими елементами податку (і податкової системи) характеризує інший рівень їх досліджень, перехід на який пов'язаний з аналізом

¹ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. No. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

таких понять, як “нормативна (базова) структура податку” і “податкові витрати” та їх співвідношення з поняттям “податкова пільга”.

Базова структура податку

У найбільш загальному вигляді взаємозв'язок податкових пільг і податкових витрат можна охарактеризувати так: всі податкові витрати є податковими пільгами, проте не всі податкові пільги є податковими витратами. На думку К. Маккензі, “податкові витрати” є підмножиною “податкових пільг”¹.

Більш глибокий аналіз їх взаємозв'язку вимагає виокремлення такої категорії, як “еталонна податкова система (структура)”. У теоретичних дослідженнях її ще називають “стандартною”, “контрольною”. Серед науковців існує консенсус щодо того, що саме ця категорія має бути висхідним пунктом аналізу податкових витрат, відносно якого їх можна ідентифікувати. Проте, з приводу того, що можна вважати таким еталоном – нормативну чи базову податкову систему (структуру), погляди розійшлися. У той час як родоначальник концепції податкових витрат С. Суррей розробив перелік податкових пільг, які могли кваліфікуватись як податкові витрати, розглядаючи їх як відхилення від “нормальної податкової структури”, тобто керуючись “модифікованою версією економічного ідеалу”, казначейство Р. Рейгана відмовилося від нормативної основи, визнавши еталоном базову податкову структуру, яка нагадувала існуючий закон².

Щоб зрозуміти доцільність чи недоцільність такої відмови, необхідно розібратися з визначеннями. Під нормативною податковою структурою (normative tax structure) вчені, як правило, розуміють оптимальну (ідеальну) податкову структуру з огляду на цілі уряду та обмеження, за яких уряд функціонує. Проте податкові витрати, на думку дослідників, не можуть розглядатись як відхилення від нормативної структури, оскільки якщо вони є відхиленням, а не частиною такої структури, тобто не є ідеальними, вони повинні

¹ Chapman L. F., McKenzie K., Porter S., Lindsay T. Tax Policy Forum: Review of Tax Expenditures, Budget 2016. July 2017. MPRA Paper № 96926. URL: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/96926/1/MPRA_paper_96926.pdf

² Sugin L. Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. 1998. P. 408-474. URL: https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/

³ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

шкодити цілям уряду. Якщо це так, виникає питання, який сенс у здійсненні шкідливих податкових витрат. Ця непослідовність, на думку авторів, є свідченням того, що вимірювання податкових витрат щодо нормативної системи (структури) не є правильним підходом. Уникнути цієї непослідовності дає їх порівняння з базовою системою, що не має претензій на оптимальність.

Нормативну і базову структуру податку розрізняє також Д.Я. Краані, обґрунтовуючи необхідність їх розмежування відмінностями в поглядах на нормативну базу оподаткування в різних країнах, які обов'язково призводять до розбіжностей у підходах щодо ідентифікації податкових витрат, якщо орієнтиром (еталоном) для їх ідентифікації є нормативна база податку. З цієї причини спроби в минулому визначити податкові витрати як відхилення від нормативної бази оподаткування не мали великого успіху. Вони не привели ні до міжнародної, ні до внутрішньої згоди щодо концепції податкових витрат. Враховуючи зазначене, вчений пропонує використовувати для ідентифікації податкових витрат нейтральніший критерій “базового податку”.

Проте і цей критерій спричиняє не менші відмінності між країнами при ідентифікації податкових витрат, ніж критерій “нормативного податку”. Як зазначається у Звіті ОЕСР (2010), концепція базової податкової системи може забезпечити найбільший простір для різниці суджень². Це є однією з причин їх критики, незважаючи на яку ці концепції є важливим та ефективним аналітичним інструментом податкової політики.

Л. Сугінз пов'язує перехід від нормативної до базової податкової структури з політизацією концепції податкових витрат, що відбулася за часів Р. Рейгана, казначейство якого відмовилося від нормативної основи та прийняло як еталон базову структуру податку, близьку до існуючого закону. В результаті відхилення від бази було визначено так, що бюджет податкових витрат дедалі більше перекошувався на користь соціальних витрат, а стимули для бізнесу були вписані у нормальну структуру податку.

¹ Kraan D.-J. Off-budget and tax expenditures. OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4(1). P. 121–142. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>.

² Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

³ Sugin L. Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. 1998 P. 408–474. URL: https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/,

На відміну від вчених, які протиставляють базову податкову систему нормативній, Б. Лапорт та ін.¹ розглядають нормативний підхід як один із двох підходів, які можуть застосовуватися до визначення базової податкової системи. Згідно з цим підходом, еталонною вважається ідеальна податкова система, яка ґрунтується на ключових принципах формування податкової політики – нейтральності, ефективності та справедливості. Однак, за відсутності загальноприйнятих стандартів щодо розстановки пріоритетів у застосуванні цих принципів та шляхів їх реалізації найчастіше базова податкова система визначається згідно з позитивним підходом, який базується на чинному податковому законодавстві.

Згідно з позицією Б. Лапорта та ін., вибір базової податкової системи здійснюється на основі п'яти критеріїв, до яких належать: загальний податковий режим; вибір національної податкової політики; двосторонні угоди; регіональні директиви; міжнародні угоди.

Предметом аналізу Дж. Крейг та У. Алан² також є базова податкова система. Проте вони вирізняють три підходи до її визначення: 1) концептуальний (conceptual approach), що намагається прив'язати базовий податок до “нормативної податкової структури”; 2) стандартний правовий підхід (reference law approach), який ґрунтується на чинному податковому законодавстві країни як для визначення еталону, так і відхилень від нього; 3) підхід, що розглядає податкові витрати як аналог (еквівалент) бюджетних субсидій (analogous subsidy approach), тобто визнає податковими витратами лише ті положення податкового законодавства, які подібні до прямих субсидій.

Проте, на нашу думку, найбільш раціональним є шлях, коли у процесі визначення базової структури податку тією чи іншою мірою поєднуються і концептуальний (нормативний), і правовий (позитивний, практичний) підходи. Якщо при визначенні одних елементів базової структури (шкали податкових ставок, одиниці та суб'єкта оподаткування), ширше застосовується правовий підхід, то при визначенні інших, зокрема, бази податку, – як концептуальний, що

¹ Laporte B., Caldeira E., C. de Quatrebarbes, Bouterige Y. Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide. 2018. URL: <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihhEhHUoFkix/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>.

² Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. *NTA Papers and Proceedings*. 2001. URL: <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>

поєднується з оціночними судженнями (останні є неминучими через відсутність загальноприйнятої моделі базової структури податку), так і правовий. Зокрема, знання концептуальних засад теорії оподаткування дає змогу встановити, які норми податкового законодавства можна вважати елементами базової структури, а які – податковими витратами. Це дозволяє уникати надмірного розширення складу базової структури податку за рахунок тих елементів, які забезпечують досягнення певних політичних цілей. Як зазначають К. Хіді та М. Мансурі, використання базової системи, близької до фактичної (діючої) податкової системи, перешкоджає меті здійснення оцінок податкових витрат. Наприклад, країна може прийняти рішення про включення знижених ставок ПДВ до своєї базової системи, що зазвичай обґрунтовується бажанням допомогти особам із низькими доходами, які витрачають більшу частину своїх доходів на придбання товарів та послуг першої необхідності. Проте незалежно від прийнятих політичних рішень (і попри такі рішення) завжди важливо оцінити, чи відповідають вони базовим засадам теорії оподаткування і якими будуть економічні й соціальні наслідки їх запровадження.

Перш ніж дати визначення базової структури податку розглянемо її елементи. Відповідно до звіту ОЕСР (1996) базовий податок включає: структуру ставок, конвенції з бухгалтерського обліку, вирахування обов'язкових платежів, положення, що сприяють адмініструванню, та положення щодо міжнародних фіскальних зобов'язань².

Різні автори, характеризуючи базову структуру податку, акцентують увагу на різних її елементах. Зокрема, С. Суррей і П.Р. Макданіельз, визначаючи структурні положення податку на доходи, крім специфікації правил (стандартів) бухгалтерського обліку, визначення структури (шкали) ставок та рівнів звільнення, а також застосування податку до міжнародних операцій, відносять до них також визначення чистого доходу та суб'єктів, що підлягають

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

² Kraan D. J. Off -budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4, No. 1. P. 121–142. URL: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>.

³ Surrey S., McDaniel P. R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. 1979. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>.

оподаткуванню. К. Хіді та М. Мансур¹ наголошують на тому, що базові податкові системи зазвичай включають такі аспекти, як фактична структура податкових ставок та концепція доходу або витрат, що використовується в чинному законодавстві, і не включають податкові положення, які забезпечують підтримку окремих груп людей або видів підприємницької діяльності. В ідеалі, базова система також не повинна включати податкові характеристики, призначені для стимулювання певних дій платників податків, навіть якщо такі дії відповідають суспільним інтересам.

Якщо визначення більшості елементів, що належать до базової структури податку, є цілком очевидним і зрозумілим, оскільки вони являють собою звичайні обов'язкові елементи податку, то включення до неї певних вирахувань (у даному разі термін “вирахування” використовується для позначення положень податкового законодавства, що зменшують податкове зобов'язання для платників у тій чи іншій формі) та положень, що сприяють адмініструванню, вимагає пояснень.

Передусім важливо розрізнити вирахування, які належать до базової структури податку, і вирахування, що є податковими витратами. З приводу перших у Звіті ОЕСР (2010)² зазначається, що відрахування або виключення з доходу, які можуть бути виправдані як належне вимірювання спроможності сплатити податок або як необхідне для точного вимірювання доходу, вважаються структурними особливостями податкової системи, а не податковими витратами. Іншими їх прикладами є положення податкового законодавства, спрямовані на запобігання певним формам податкового планування. Ці положення вважаються частиною еталону, оскільки вони мають на меті покращити функціонування податкової системи, а не досягти інших неподаткових цілей.

Вирахування, які є частиною базової структури податку, інколи називаються структурними пільгами. М. Бертон і М. Стюарт з цього приводу

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund. 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/TaxExpenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

² Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

³ Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html>:

ззначають: “Велика Британія розрізняє “пільги”, які є “податковими витратами”, та “структурні пільги”. Орієнтовна втрата доходів від обох видів “податкових пільг” повідомляється у бюджеті Великої Британії, але вона відокремлюється, щоб читачеві було зрозуміло, що кожен вид податкової “пільги” розглядається урядом по-різному”. У цьому зв’язку постає запитання, чи відповідають вирахування, що є складовою базової структури податку, критеріям податкових пільг і, відповідно, чи доцільно щодо них вживати термін “пільга”? Якщо відповідь на нього є ствердною, тоді податкові пільги можна поділити на “структурні пільги” і “спеціальні пільги” (спеціальними вони є в тому сенсі, що запроваджуються для досягнення певних цілей політики),¹ до яких, крім податкових витрат, також належать пільги, які не приводять до втрат доходів бюджету. Якщо ні, то “структурні пільги” доцільніше називати не пільгами, а “вирахуваннями, що належать до базової структури податку”. Відповідь на поставлене запитання значною мірою залежить від того, як трактувати податкову пільгу: як зменшення суми податку лише для окремих категорій платників, чи й таке, що забезпечує “універсальне зниження податків”, тобто надається всім платникам. Оскільки зазначене трактування податкової пільги є дискусійним, то дискусійним слід вважати й визначення вирахувань, що є частиною базової структури податку, як “структурних пільг”. Саме тому, вживаючи цей термін надалі (враховуючи його зручність), ми будемо брати його в лапки.

У літературі відсутні чіткі критерії розмежування “структурних пільг” і податкових витрат. Здебільшого зазначається, що не є податковими витратами ті положення податкового законодавства, які визначають платоспроможність платників та полегшують адміністрування податків. Проте, оскільки перший критерій може бути застосований лише до визначення “структурних пільг”, які є складовою бази податку на доходи, існує потреба у визначенні більш загального критерію, який би дав би змогу ідентифікувати “структурні пільги”, що входять до базової структури різних податків.

¹ Кожен із цих термінів акцентує увагу на різних характеристиках податкових пільг. Термін “спеціальні пільги” характеризує їх належність до елементів податку, які забезпечують виконання податками регулюючої функції, тоді як термін “податкові витрати” характеризує вплив податкових пільг на виконання фіскальної функції податків – зменшення податкових надходжень через застосування податкових пільг.

Наприклад, визначення “структурних пільг” як складової бази податку на прибуток, що може розглядатись як різновид комплексного податку на доходи, ґрунтується на спільних із ним принципах, що включають: оподаткування світового доходу; розмежування витрат, пов’язаних із отриманням доходів, та споживчих витрат і, як наслідок, порівняння при визначенні оподатковуваного прибутку доходів, отриманих із метою прибутку, з витратами, здійсненими для отримання доходів, і неврахування приватних витрат; “очищення” оподатковуваного доходу від заощаджень та інвестицій і оподаткування нагромадженого та інвестованого доходу лише на момент його готовності до споживання; оподаткування доходів, отриманих протягом усього життєвого циклу, що не обмежується одним податковим періодом, і, як наслідок, застосування правового інституту принципу нетто, що діє між податковими періодами і передбачає перенесення збитків з одного податкового періоду на інші з метою забезпечення рівномірного оподаткування доходів.

Зазначені принципи дають змогу визначити більшість загальновизнаних складових бази податку на прибуток:

- вирахування поточних витрат, здійснених для отримання доходу, що підлягає оподаткуванню;
- вирахування витрат на амортизацію капітальних активів протягом строку їх корисного використання, за винятком негайного списання або прискореної амортизації, яка застосовується до певних класів активів і в багатьох країнах належить до податкових витрат;
- усунення подвійного оподаткування;
- перенесення збитків на наступні або попередні податкові періоди;
- вирахування процентів за одержаними кредитами (позиками).

Отже, більш загальним критерієм вирахувань як одного з елементів “структурних пільг” різних податків є їх відповідність концепції податку й об’єкта оподаткування та фундаментальним принципам оподаткування.

Іншими елементами “структурних пільг” є положення податкового законодавства, передбачені міжнародними та регіональними податковими угодами, а також ті, що полегшують адміністрування податків, зменшують

¹ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 158.

відповідні витрати. Всі ці елементи “структурних пільг” об’єднані єдиним критерієм – вони відповідають внутрішнім для податкової системи цілям, забезпечують операційну ефективність податкової системи.

Отже, у складі “структурних пільг” можна виокремити три їх види (групи): 1) елементи, включення яких до базової структури податку зумовлене концепцією податку й об’єкта оподаткування та фундаментальними принципами оподаткування, що використовуються в чинному законодавстві, 2) необхідністю виконання норм регіональних та міжнародних угод, 3) потребами ефективного адміністрування податку. Виокремлення зазначених груп “структурних пільг”, на нашу думку, значно полегшує ідентифікацію базової структури податкової системи (податку), а відтак і податкових витрат і може стати першим кроком на шляху розроблення єдиної концептуальної моделі базової структури податку. Враховуючи той факт, що “структурні пільги” мають складати лівову частку базової структури податку, різні підходи до визначення інших її елементів не можуть суттєво вплинути на оцінку загального обсягу податкових витрат.

Підсумовуючи аналіз “структурних пільг” можна запропонувати таке їх визначення: “структурні пільги” – положення податкового законодавства, які є елементами базової структури податку. Вони можуть мати таку саму форму, як і спеціальні пільги – звільнення, вирахування, нульова ставка. Проте, на відміну від спеціальних податкових пільг, які є відхиленням від базової структури або податковими витратами, “структурні пільги” не пов’язані з реалізацією економічної, соціальної чи екологічної політики держави. Їх цільове призначення не виходить за межі забезпечення операційної ефективності податкової системи. Вони можуть забезпечувати реалізацію фундаментальних принципів оподаткування, виконання міжнародних чи регіональних фіскальних угод, полегшення адміністрування податку, уникнення подвійного оподаткування. Крім того, на відміну від спеціальних пільг, що надають переваги окремим платникам податків чи видам діяльності, “структурні пільги”, здебільшого, відповідають інтересам усіх платників податку.

Крім визначення “структурних пільг”, доцільно уточнити визначення дефініції “базова структура податку”. Найбільш загальним визначенням останньої є її визначення як структури, в якій відсутні спеціальні податкові

пільги: базовий податок є “ідеальним” податком, тобто він є податком без будь-яких винятків із широкої бази оподаткування¹.

У інших визначеннях базової структури податку міститься перелік її різнорідних складових (елементів), що включають поряд з тими чи іншими елементами податку (стандарти бухгалтерського обліку, суб'єкти й база оподаткування, звільнення, структура ставок тощо), також “положення, що сприяють адмініструванню та забезпечують виконання міжнародних фіскальних зобов'язань”. Між тим такі “положення” являють собою певні види “структурних пільг”, надання яких зумовлене вимогами міжнародних угод або потребами адміністрування. Крім того, у цих визначеннях випадає з поля зору той факт, що базова структура податку є еталоном, відносно якого мають визначитися податкові витрати (адже саме для цього вона й визначається). При чому, оскільки основним антиподом податкових витрат є структурні пільги і структура ставок, саме від розмежування перших (податкових витрат) і других (структурних пільг і структури ставок) залежить адекватна ідентифікація податкових витрат, що дає змогу визнати зазначені складові найважливішими елементами базової структури податку.

Все зазначене дає підстави запропонувати таке визначення останньої²: базова структура податку – сукупність структурних елементів, які є еталоном для ідентифікації податкових витрат, що включають структуру ставок (базову ставку чи шкалу ставок), “структурні пільги” та інші елементи податку, обов'язкове включення яких до базової структури обумовлене або концепцією податку й об'єкта оподаткування та фундаментальними принципами оподаткування, що використовуються в чинному законодавстві, або необхідністю виконання норм регіональних та міжнародних угод, або потребами ефективного адміністрування податку (зменшення витрат на адміністрування, а також можливостей уникнення та ухилення від його сплати).

¹ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

² Це визначення є доопрацьованою версією, запропонованою нами у 2013 р.: “під базовою (нормативною) структурою податку ми розуміємо вбудовані в його юридичну конструкцію обов'язкові елементи (норми), одні з яких є його суттєвою характеристикою, зумовленою концепцією податку (його фундаментальною природою) та об'єкта оподаткування, інші — технічною нормою, зумовленою можливостями й потребами підвищення ефективності податкового адміністрування”. Див.: Соколовська А. М., Петраков Я. В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 24–25.

Податкові витрати

Визначивши базову структуру податку, розглянемо сутність і визначення податкових витрат, заздалегідь зауваживши, що це досить складне поняття, розкрити яке можна лише через комплекс простих визначень, синтез котрих дає змогу дати їх повне визначення¹.

Для розуміння сутності податкових витрат важливо встановити їх взаємозв'язок із податковими пільгами. Останній полягає в тому, що податкові витрати належать до спеціальних податкових пільг. Відтак найбільш загальним визначенням податкових витрат є таке: податкові витрати або спеціальні податкові пільги, що відповідають певним вимогам, – це відхилення від базової структури податку.

Звуження поняття “податкові витрати” вимагає розгляду податкових пільг із позиції результатів (ефектів) їх використання. Аналіз останніх дає підстави констатувати: якщо для платника податків використання податкових пільг полегшує податковий тягар, збільшуючи тим самим фінансові ресурси, котрі залишаються в його розпорядженні, то для держави це втрачені податкові доходи бюджету (як зворотний бік полегшення податкового тягаря). Отже, податкові витрати – це не всі спеціальні податкові пільги, а лише ті, що призводять до втрат бюджету.

Оскільки держава йде на втрати бюджету, розраховуючи на отримання певного стимулюючого ефекту, податкові витрати є не просто втраченими доходами держави, а тими доходами, від яких держава відмовилася для досягнення цілей економічної, соціальної чи екологічної політики. З огляду на це податкові витрати є державними витратами, котрі реалізуються через положення податкового законодавства з метою отримання певного суспільно значимого ефекту.

Втрачені податкові доходи й прямі бюджетні витрати, незважаючи на певні відмінності, зрештою призводять до одного й того ж результату — зменшують фінансові ресурси в розпорядженні держави і збільшують їх у розпорядженні суб'єктів господарювання та/або домогосподарств, що дає підстави говорити про

¹ Соколовська А. М., Петраков Я. В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 24–25.

можливість заміни одних іншими й визначити податкові витрати як альтернативну форму прямих бюджетних витрат (субсидій), котра дає змогу здійснювати регулювання економіки без підвищення податкового навантаження.

Виходячи з викладеного можна дати таке інтегральне визначення податкових витрат: втрачені податкові доходи бюджету в результаті відхилення від базової структури податку для досягнення певних цілей економічної, соціальної чи екологічної політики держави, що є альтернативою прямим бюджетним витратам. Це найвужче визначення податкових витрат, яке обмежує їх коло сукупністю спеціальних податкових пільг, що відповідають певним вимогам: призводять до втрат бюджету; слугують досягненню цілей політики; є альтернативою прямим бюджетним витратам.

Доцільність наступного етапу конкретизації поняття “податкові витрати” є предметом дискусій. Деякі автори вважають, що податковими витратами є лише таке відхилення від базової системи, яке може бути замінене прямими витратами бюджету на еквівалентних умовах (такими вважаються умови, за яких заміна податкових витрат бюджетними не пов’язана зі зростанням адміністративних витрат та змінами в розподілі благ від них). На думку інших авторів, будь-яке відхилення від базової системи, якою б вона не була, є податковими витратами, відтак можливість їх заміни прямими витратами бюджету не повинна бути частиною їх визначення.

З цією точкою зору, на наш погляд, можна погодитися. Якщо податкові й бюджетні витрати мають бути рівноцінними, втрачає сенс проблема вибору найраціональніших інструментів і взагалі доцільність використання різних інструментів досягнення мети соціально-економічної політики.

На відміну від визначень базової структури податку, яких не багато, існує велика кількість визначень податкових витрат, що пропонуються як окремими вченими (табл. 2.2), так і міжнародними організаціями чи окремими країнами (вони наводяться в низці публікацій². Одні з них ґрунтуються на

¹ Chapman L. F., McKenzie K., Porter S., Lindsay T. Tax Policy Forum: Review of Tax Expenditures, Budget 2016. *MPRA Paper*. 2017. No.96926. URL: https://mpr.ub.uni-muenchen.de/96926/1/MPRA_paper_96926.pdf.

² Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. No. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>; Kassim L., Mansour M. Evaluation of Tax Expenditures Reporting in Developing Countries, non publié. 2018. URL: https://www.cairn-int.info/article-E_EDD_322_0113--tax-expenditures-reporting-in.htm; The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office. 2014. June. URL:

концептуальному підході до визначення податкових витрат, наголошуючи на тому, що останні є відхиленням від еталону (базової податкової структури), інші – на нормативному, трактуючи податкові витрати як винятки із нормативного податкового законодавства, окремі – на концепції еквівалентних витрат, розглядаючи податкові витрати як альтернативу прямих витрат бюджету, що мають такі само наслідки. В одних країнах застосовуються дуже лаконічні визначення, побудовані на одній ознаці (критерію) податкових витрат. Їх практичне впровадження у бюджетний процес може ускладнювати кількісну оцінку податкових витрат та збільшувати витрати на реалізацію концепції. В інших країнах застосовуються визначення, що містять кілька ознак податкових витрат (Бельгія, США), що полегшує їх практичне впровадження, звужуючи перелік витрат, які вимагають кількісної оцінки

Таблиця 2.2

Визначення податкових витрат окремими вченими

Автори	Запропоноване визначення
С. Суррей і П.Р. Макданіель (1979) ¹	Ці спеціальні преференції, які часто називають податковими пільгами чи податковими субсидіями, є відхиленнями від нормальної податкової структури, призначеними для надання переваги певній галузі, виду діяльності або класу осіб. Податкові субсидії мають різні форми, такі як постійне виключення з доходу, відрахування, відстрочка податкових зобов'язань або спеціальні ставки. Незалежно від їх форми, ці відхилення від нормативної податкової структури представляють державні витрати на вигідні види діяльності, що здійснюються через податкову систему, а не через прямі гранти, позики чи інші форми державної допомоги.
М. Бертон і М. Стюарт (2011) ²	Податкові витрати, як правило, визначаються як передбачувана втрата доходу уряду, яка є наслідком податкової пільги або податкових преференцій, дозволених певному класу платників податків або діяльності.
А. Каюм (2011) ³	Податкові витрати визначаються як зменшення надходжень через пільгові податкові положення, наприклад, спеціальні звільнення, виключення, знижки,

https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y; Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. 25th Annual Meeting of Senior Budget Official / OECD. 2004. URL: <https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>; Fiscal Transparency Code (Consultation Draft of July 1, 2013). Washington, D. C. : IMF, 2013. 19 p. URL: <http://www.imf.org/external/np/exr/consult/2013/fisctransp/pdf/070113.pdf>; Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

¹ Surrey S., McDaniel P. R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. 1979. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>.

² Burton M., Stewart M. Promoting budget transparency through tax expenditure management: a report on country experience for civil society advocates. *Melbourne Law School Legal Studies Research Paper*. 2011. No. 544. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1864324.

³ Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. No. 5. URL:

Автори	Запропоноване визначення
	відрахування, кредити, відстрочення, знижені ставки податку або інші форми податкових компенсацій, які захищають певних платників податків від впливу чинних податкових правил. Такі положення є інструментами політики, аналогічними державним витратам, звідси термін “податкові витрати” (TE). TE є загальним каналом фінансування державної політики, який може паралельно спрямовувати видатки на підтримку широкого кола заходів, від соціального забезпечення до цілей екологічної та промислової політики
Н. Хашимзаде та ін. (2014) ¹	Податкові витрати - це положення в податкових правилах, мотивоване соціальною чи економічною політикою, яке зменшує або відкладає податкове зобов'язання суб'єкта оподаткування з метою допомоги певній групі платників податків або заохочення певної діяльності і може бути замінене системою прямих витрат на цю мету. Податкові витрати не є невід'ємною частиною податкової структури, але представляють собою виняток або відхилення від структури та запроваджуються для досягнення визначеної цілі політики, можливо, протягом обмеженого періоду часу. Податкові витрати виникають, коли право на зменшення податкового зобов'язання обумовлюється тим, що суб'єкт оподаткування має певні характеристики або вирішує здійснити або відмовитись від певної дії
Л. Кассім і М. Мансур (2018) ²	Сума податкових надходжень, втрачених через застосування спеціальних податкових положень або режимів щодо базової податкової системи
Д.Я. Краан (2004) ³	Податкові витрати можна визначити як передачу державних ресурсів, що досягається за рахунок зменшення податкових зобов'язань щодо базового податку, а не за рахунок прямих витрат
Л. Віллела та ін. (2010) ⁴	Уряди часто використовують податкові системи для досягнення певних політико економічних цілей, таких як заохочення заощаджень, стимулювання зайнятості та захист національної промисловості. За таких обставин податкова система виконує роль, подібну до ролі державних видатків, але держава повністю або частково відмовляється від суми, яку в іншому випадку було б зібрано з певних платників податків або видів діяльності. Ця відмова є тим, що називається податковими витратами. З точки зору державної політики, податкові витрати є альтернативним інструментом державного втручання, який переслідує результати, подібні до тих, які можна отримати шляхом прямих державних витрат.

Складено авторами.

Різноманіття визначень податкових витрат спонукало до спроб узагальнення вимог до них у різних країнах і встановлення на цій основі

https://www.researchgate.net/publication/254439340_The_Evaluation_of_the_Effectiveness_of_Tax_Expenditures_-_A_Novel_Approach_An_Application_to_the_Regional_Tax_Incentives_for_Business_Investments_in_Italy/link/5facfe44a6fdcc9389ab4629/download.

¹ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

² Kassim L., Mansour M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26, Iss. 2. P. 113–167. URL: <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>.

³ Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. 25th Annual Meeting of Senior Budget Official / OECD. 2004. URL: <https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>.

⁴ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. No. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

критеріїв кваліфікації тих чи інших положень податкового законодавства як податкових витрат. У 1987 р. Робоча група в Нідерландах, якій було доручено виконати цю місію, порівнявши практику в різних країнах, визначила п'ять критеріїв податкових витрат, відхиливши, зрештою, три з них та прийнявши два інших. Зокрема, група відкинула такі критерії, як досягнення цілей нефіскальної політики, конвертованість у прямі витрати та отримання вигоди обмеженою групою платників податків, хоча ці критерії використовувались в окремих країнах. Водночас вона визнала такими, що вимагають подальшого аналізу, критерії щодо зменшення (втрати) доходів бюджету та відхилення від базової структури податків¹, хоча останній є основною причиною розбіжностей в оцінках податкових витрат у різних країнах.

Іншою спробою узагальнення вимог до визначення податкових витрат є їх визначення у звіті ОЕСР (1996), де перелік таких вимог розширено. Зокрема, зазначено: (i) запроваджені пільги мають приносити користь галузі, виду діяльності або певному класу платників податків; (ii) податкові витрати мають сприяти досягненню конкретної мети (відмінної від власної операційної ефективності системи), яка може бути легко визначена й реалізувати яку можна альтернативним способом, з використанням інших інструментів державної політики, таких як прямі субсидії; (iii) досліджуваний податок повинен мати достатньо широку податкову базу для забезпечення адекватної базової структури, відносно якої може бути виміряна вартість пільги; (iv) повинна існувати можливість зміни податкової системи з метою усунення податкових витрат; та (v) в податковій системі не повинно бути інших положень, які могли б повною мірою компенсувати вигоди від застосування податкових витрат. Проте, як зазначають Л. Віллела та ін., коментуючи ці вимоги, консенсусу щодо того, чи слід їх брати до уваги, чи ні, немає².

Взагалі встановлення надмірної кількості вимог до визначення податкових витрат не сприятиме наближенню думок щодо того, яким воно має бути. Доцільно, по-перше, розрізнити теоретичні визначення поняття “податкові

¹ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

² Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

витрати” і визначення, що застосовуються в бюджетній практиці окремих країн, відображаючи їх власний вибір, зумовлений багатьма факторами. При цьому теоретичні визначення можуть служити основою для “практичних” визначень, проте останні не обов’язково мають копіювати перші. По-друге, доцільно встановити основні ознаки податкових витрат, які мають знайти відображення у їх визначеннях. Щодо цього, на нашу думку, легше дійти консенсусу. Принаймні в усіх дослідженнях податкових витрат робиться наголос на таких їх ознаках: а) податкові витрати можна визначити, лише визначивши базову структуру податку; б) податкові витрати є втратами доходів бюджету (упущеними податковими доходами); в) вони є альтернативою прямим бюджетним витратам.

2.2. Дискусійні аспекти, наслідки та перспективи використання концепції податкових витрат

Концепція податкових витрат, основоположником якої є С. Суррей, а піонерами впровадження – Німеччина та США, передбачає: ідентифікацію й каталогізацію податкових інструментів, які є відхиленням від еталонної (контрольної) податкової системи і які можна розглядати як альтернативу прямим державним витратам; вимірювання податкових витрат; організацію звітування про податкові витрати задля підвищення їх прозорості; створення передумов для одночасного перегляду податкових та бюджетних витрат з метою прийняття рішень, які дають змогу найбільш ефективно використовувати всі бюджетні ресурси; забезпечення контролю за податковими витратами. При цьому вирішальне значення для розуміння та усвідомленого громадського обговорення загального впливу податкової системи мають ідентифікація та кількісна оцінка податкових витрат¹.

З позицій сьогодення можна стверджувати, що концепція податкових витрат спрямована на вирішення низки завдань:

- інформування громадськості, а також суб’єктів ухвалення рішень про напрями та форми державної підтримки, яка надається окремим

¹ Tyson J. Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? *IMF Working Paper*. 2014. No. 14/7. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2014/007/article-A001-en.xml>.

економічним агентам за допомогою як податкових, так і бюджетних інструментів;

- оприлюднення втрат держави від надання податкових пільг, які не є очевидними (видимими) для політиків і громадськості й здебільшого трактуються не як втрати взагалі, а як зменшення податків¹;
- встановлення щодо податкових витрат такого ж контролю, як і щодо бюджетних та забезпечення на цій основі відповідальнішого ставлення до надання й перегляду системи податкових пільг, підвищення результативності й ефективності їх використання;
- здійснення порівняльного аналізу ефективності податкових і бюджетних витрат як передумови для вибору найбільш раціонального способу державної підтримки певних видів діяльності й суб'єктів господарювання;
- визначення доцільності збереження/перегляду окремих заходів преференційної податкової політики, підвищення потенціалу бюджетного маневру в умовах фіскальних дисбалансів і боргової залежності.

Розробка й упровадження концепції податкових витрат у багатьох країнах світу, наслідком якої стало оприлюднення втрат держави від надання податкових пільг, заклала міцний фундамент під проведення не лише податкових, а й бюджетних реформ, кінцевою метою яких є підвищення ефективності використання бюджетних коштів. До розробки концепції податкових витрат податкові пільги розглядалися переважно в позитивному контексті як інструменти зменшення податкового навантаження на окремі групи платників податків чи види діяльності з метою їх державної підтримки чи стимулювання до певних дій. Концепція змінила ракурс погляду на податкові пільги, акцентувавши увагу на тому, що надаючи переваги одним економічним агентам, вони зменшують ресурс для зниження податкового навантаження на інших (звуження бази оподаткування часто призводить до підвищення податкових ставок) і спричиняють втрати бюджету. А вимірювання цих втрат створило підґрунтя для диференційованого ставлення до податкових витрат та їх оцінювання в контексті витрат і вигід.

¹ Burman L. E., Phaup M. Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *NBER Working Paper*. 2011. No. 17268. URL: <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/27696/413130-Tax-Expenditures-the-Size-and-Efficiency-of-Government-and-Implications-for-Budget-Reform.PDF>.

Незважаючи на цей позитивний аспект концепції податкових витрат вона стала об'єктом гострих дебатів з початку свого виникнення. Як зазначають К. Флемінг та Р. Пероні, ці дебати почалися у Сполучених Штатах, коли професор права Гарвардського університету С. Суррей, який на той момент обіймав посаду помічника міністра фінансів з питань податкової політики, виголосив промову в листопаді 1967 р., в якій стверджував, що якщо положення податкового законодавства надає переваги певній галузі, виду діяльності або групі платників податків, воно є еквівалентом прямих державних витрат на їх підтримку і, опосередковано, має піддаватися такому ж ретельному контролю, як і явні грошові витрати. Відповідно до цього підходу, С. Суррей дав назву “податкові витрати” елементам податкового законодавства, які надають субсидії або стимули, таким чином привносячи аналіз податкових витрат (TEA) в американську податкову політику¹.

Розробка й упровадження концепції податкових витрат у США здійснювалися в умовах пошуку шляхів розв'язання політичної дилеми вибору форми й інструментів державної підтримки економіки й пом'якшення соціальних проблем. Використання задля цього податкових важелів зазнало критики з боку Міністерства фінансів, яке в 1960-х роках зайняло позицію проти використання податкових пільг для досягнення прийнятних цілей соціальної політики й натомість закликала використовувати з цією метою прямі програми витрат. Склавши список податкових витрат разом із оцінкою втрачених доходів та впорядкувавши його відповідно до категорій бюджету, Міністерство фінансів провело порівняння програм прямих та податкових витрат. Перший бюджет податкових витрат, створенням якого керував С. Суррей, був опублікований у 1968 р., а починаючи з 1972 р. Комітет Конгресу США з питань оподаткування став проводити щорічну оцінку податкових витрат.

З другого боку, в різні часи у Конгресі відбувалися серйозні дебати щодо належного рівня державних витрат, що посилювалися в 1972-1973 рр. Під час їх проведення політика державних витрат критикувалася за відсутність механізму їх підпорядкування загальній цілі, узгодженості з показниками надходжень, оскільки цими статтями займалися різні комітети, діяльність яких належним

¹ Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

чином не координувалася. Як наслідок цих процесів, Конгрес у 1974 р. розробив процедуру, призначену для узгодження податкової політики з політикою державних витрат. У процесі розробки цієї процедури законодавці прийшли до визнання взаємозв'язку між контролем державних видатків і податкових витрат й ухвалили закон, яким передбачено включення переліку податкових витрат у щорічний звіт про бюджет¹; закон також вимагав складання оцінки податкових витрат для всіх законопроектів, про які повідомляють комітети Конгресу. Оскільки податкові витрати так швидко перетворилися з концепції на закон, основні концептуальні проблеми їх ідентифікації та вимірювання були замасковані². Більше того, деякі критики в США вважають, що концепція звичайної (нормативної) податкової системи з самого початку не була достатньо розробленою, щоб служити стандартом для ідентифікації податкових витрат³. Це й зумовило винесення концептуальних проблем на широке обговорення як податківцями-теоретиками, так і практиками здебільшого вже після розробки першого бюджету податкових витрат у США.

Двічі (за часів Р. Рейгана і Дж. Буша) дискусія щодо концепції податкових витрат переносилася з академічних до урядових кіл. Зокрема, у бюджеті податкових витрат 1983 р. було піддано критиці не лише термін “податкові витрати”, а й їх визначення, а також запроваджено визначення еталонного податку на доходи на основі референтного податкового закону (*reference tax law*). Наступним етапом урядової критики концепції податкових витрат стала її критика з боку адміністрації Дж. Буша, що піддала сумніву аналітичну цінність концепції та внесла кілька змін до бюджету податкових витрат, включивши до нього негативні податкові витрати та інформацію про еталонну структуру податку на споживання. При цьому додаток, що звітує про еталонний показник

¹ Surrey S. S. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. *B.C.L. Rev.* 1976. URL: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5594841/mod_resource/content/1/The%20Tax%20Expenditure%20Concept%20and%20the%20Budget%20Reform%20Act%20of%201974.pdf.

² Bruce B. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes, Special Report.* 2001. July. P. 413–422. URL: https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them.

³ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

податку на споживання, діяв до бюджету податкових витрат на 2009 р. – останнього в адміністрації Буша – й відтоді більше не з’являвся¹.

Отже, концепція податкових витрат у США виникла як відповідь на нагальні потреби системи державних фінансів, а її теоретичне обґрунтування створювалося під час її упровадження в бюджетний процес, яке було не простим і суперечливим, супроводжуючись то визнанням, то запереченням аналітичної цінності концепції. За словами Шавіро, ця суперечка є суто американською і, здається, не супроводжувала використання аналізу податкових витрат в інших країнах, в яких ні податкові реформатори в стилі Суррея, ні антиподаткові та антиурядові ідеології не відіграють такої великої ролі, як у Сполучених Штатах. Однак менші суперечки, супроводжувалися і менш розширеним дослідженням основних проблем визначення податкових витрат². Отже, дискусії довкола аналізу податкових витрат сприяли розвитку концепції, уточненню її основних елементів, наближенню позицій різних вчених щодо ідентифікації окремих елементів еталонної податкової системи і податкових витрат.

Основним об’єктом критики концепції податкових витрат є її базові положення, пов’язані з їх ідентифікацією та вимірюванням, а одним із перших і “найвдумливіших” критиків³, що звернув увагу на ці проблеми, став професор Єльського університету Б. Біткер.

Проблеми з ідентифікацією податкових витрат зумовлені тим, що оскільки такі витрати є відхиленням від еталонної (контрольної) податкової системи, їх можна визначити, лише визначивши останню. Проте відповідь на питання, що можна вважати еталоном, виявилася найбільш складною й такою, щодо якої важко (а на думку деяких опонентів, і не можливо) досягти консенсусу. Одні вчені вважали, що відправною точкою ідентифікації податкових витрат має бути нормативна або нормальна податкова система (структура), інші пропонували використовувати з цією метою базову податкову систему, треті визначали еталон на основі компромісу фактичної (чинної) податкової системи й теоретичного ідеалу.

¹ Palisi P. Tax expenditure analysis - origins, debates and future prospects. *Treasury Working Paper*. 2017. URL: <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>.

² Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. 2003. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=444281.

³ Fleming J. C., Peroni R. J. Reinvigorating Tax Expenditure Analysis and Its International Dimension. *Virginia Tax Review*. 2008. P. 437–562. URL: https://digitalcommons.law.byu.edu/faculty_scholarship/200/.

Родоначальник концепції податкових витрат С. Суррей розробив перелік податкових пільг, які могли кваліфікуватись як податкові витрати, розглядаючи їх як відхилення від “нормальної податкової структури”¹ та визнавши еталоном (нормативною податковою базою) для податку на доходи комплексний дохід Шанца-Хейга-Саймонса (далі – ШХС) з певними коригуваннями та доповненнями.

Визначення еталону на основі нормативної податкової системи з самого початку піддавалося критиці через тлумачення “нормативного”, з одного боку, як “нормального”, “звичайного”, а з іншого, як “ідеального”. Незважаючи на те, що у звичайному вживанні термін “нормальний” означає такий, що відповідає нормі або стандарту, а “стандарт”, у свою чергу, є “середнім, загальноприйнятим, звичайним”, для більшості економістів (і деяких юристів), які пишуть про податкові питання, стандарт є ідеальним, похідним від визначення доходу Хейга-Саймонса та інших концепцій економічної теорії². Проте саме через концепцію Хейга-Саймонса (або Шанца-Хейга-Саймонса) ідея нормативного податку на доходи зазнала найбільшої критики, оскільки цей дохід, без будь-яких модифікацій, тобто в чистому вигляді, не може бути базою податку на доходи, а відтак і еталоном для визначення податкових витрат. “Дохід SHS не є операційною концепцією, яку можна було би точно й легко виміряти, щоб використовувати її як основу для оподаткування або як інструмент для аналізу податкових витрат. Тому застосований контрольний показник, зазвичай, є компромісом між доходом SHS та фактичною податковою системою або, інакше кажучи, розширенням фактичної податкової системи до теоретичної концепції”³. На практиці нормативний податок на доходи С. Суррея передбачає значні відхилення від економічного доходу, щоб вирішити різні політичні та адміністративні проблеми; ці компроміси зробили ідею нормативного податку на дохід настільки суб'єктивною за своєю суттю, що це позбавляє концепцію податкових витрат її переконливої сили⁴.

¹ Surrey S. S., McDaniel P. R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. 1979. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>.

² Tax expenditures a primer. U.S. General Accounting Office Report. 1979. PAD-80-26. URL: <https://www.gao.gov/products/pad-80-26>

³ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

⁴ Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

Іншим вагомим аргументом проти концепції податкових витрат є заперечення можливості визначення нормальної структури оподаткування на тій підставі, що така структура є теоретичною моделлю, котра втілює принципи справедливості та нейтральності, шляхи реалізації яких формуються під впливом різних суспільних уявлень про те, як має виглядати справедлива податкова система. На думку критиків, така модель – це чиста абстракція, її не можна знайти в підручниках права жодної країни. Деякі амбітні люди працювали над створенням систем, які б ідеально відображали ці основні принципи, але без особливих успіхів, оскільки неможливо переконати всіх погодитися з тим, які характеристики є справедливими, а які ні. З тієї ж причини немає двох осіб, які погодяться щодо кожної деталі “звичайної структури оподаткування”¹.

Внаслідок відсутності узгодженого підходу до визначення концепція еталонної податкової системи визнається неточною², такою, що не має достатньо суворої формальної основи і є результатом низки суб’єктивних, прагматичних рішень³. У свою чергу, неможливість домовитися про концептуальну модель еталонної податкової системи або набір принципів, які дають змогу приймати обґрунтовані рішення про відхилення від такої моделі, за визначенням опонентів, робить недоцільною й концепцію податкових витрат, оскільки останні неможливо чітко й однозначно ідентифікувати, що зумовлює різні підходи до їх визначення в різних країнах й ускладнює (а то й унеможлиблює) їх порівняння. “З цієї причини спроби у минулому визначити податкові витрати в термінах нормативної бази оподаткування (“податкові витрати є винятками з нормативної бази оподаткування”) не мали великого успіху. Вони не привели ні до міжнародної, ні до внутрішньої згоди щодо концепції податкових витрат”⁴. Ще більш категоричною є С. Фатіка, стверджуючи, що ніколи не вдасться досягти

¹ Tax expenditures a primer. U.S. General Accounting Office Report. 1979. PAD-80-26. URL: <https://www.gao.gov/products/pad-80-26>.

Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

³ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

⁴ Kraan D.-J. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4(1). P. 121–142. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>.

консенсусу щодо еталонної податкової системи, яка могла би застосовуватися до всіх країн¹.

На протипагу зазначеному підходу прихильники концепції податкових витрат вважають можливим досягнення широкої згоди щодо багатьох основних особливостей нормальної структури податкової системи. Підтвердженням цьому є факт розроблення низки “надзвичайно послідовних бюджетів податкових витрат”, яке було би не можливим без консенсусу щодо основних їх складових. Розбіжності частіше зустрічаються щодо певних периферичних ознак нормальної структури², тобто виникають з приводу другорядних її елементів. Наслідком таких розбіжностей є виокремлення в окремих країнах поряд з податковими витратами й елементами базової структури податку дискусійних положень, а також положень, які можуть тлумачитися двояко, оскільки наявні дані не дають змоги розмежувати в них два компонента, один з яких належить до податкових витрат, а інший – до базової структури податку. В одних країнах дискусійні положення розглядаються як джерело додаткової інформації і не відображаються у звіті про податкові витрати, в інших – включаються до таких звітів. Проте в будь-якому разі виокремлення дискусійних положень свідчить про продовження роботи над архітектурою звичайної податкової системи, наслідком якої може бути поява через певний час нових, більш переконливих аргументів, що призведе до визначення нових положень у податковому законодавстві як податкових витрат або вилучення деяких старих з їх переліку³.

Більше того, визнання не лише можливості, а й факту відсутності серйозних розбіжностей між вченими і практиками щодо ідентифікації основних елементів еталонної структури податкової системи дає змогу зробити припущення, що ті елементи, з приводу ідентифікації яких відсутній консенсус, саме через їх другорядний характер, не повинні істотно впливати на загальну суму податкових витрат.

Проблеми з використанням нормативної або нормальної податкової структури стали причиною переходу у процесі ідентифікації податкових витрат

¹ The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

² Tax expenditures a primer. U.S. General Accounting Office Report. PAD-80-26. 1979. URL: <https://www.gao.gov/products/pad-80-26>.

³ Tax expenditures a primer. U.S. General Accounting Office Report. PAD-80-26. 1979. URL: <https://www.gao.gov/products/pad-80-26>.

до моделі базової податкової структури. На відміну від нормативної структури, заснованої на теоретичних концепціях податку на дохід або податку на додану вартість, базова структура використовує власне податкове законодавство країни як основу для визначення еталону. Особливостями такої структури є те, що, з одного боку, вона не має претензій на оптимальність¹, а з іншого, не містить податкових положень, які забезпечують підтримку окремим групам людей або видам підприємницької діяльності². Проте і ця структура виявилася не позбавленою недоліків. По-перше, її критикують за відірваність від теоретичних основ (якщо за еталоном немає твердої теорії, дуже важко захистити те чи інше рішення щодо ідентифікації³). По-друге, за те, що вона породжує не менші розбіжності між країнами в ідентифікації податкових витрат, ніж модель (концепція) нормативної податкової структури⁴. По-третє, орієнтація еталону на чинне податкове законодавство може стати причиною надмірного розширення складу базової структури податку за рахунок тих елементів, які забезпечують досягнення певних політичних цілей і мали би кваліфікуватися як податкові витрати. По-четверте, аналіз податкових витрат не може повністю спиратися на податкове законодавство, оскільки цілі податкових положень не завжди чітко та відкрито в ньому виражаються, відтак, існує потреба у системному методі визначення податкових витрат⁵.

На практиці більшість підходів до аналізу податкових витрат ґрунтуються на компромісі між теоретичними концепціями та прагматичними рішеннями. На думку В. Туроні, ключем до правильного та корисного аналізу податкових витрат є знаходження розумного балансу між теоретичною ортодоксією та

¹ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y.

² Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

³ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

⁴ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

⁵ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

прагматичними коригуваннями¹. Проте, і цей підхід до аналізу податкових витрат став предметом критики, оскільки він не гарантує, що ідентифікація податкових витрат на його основі призведе до об'єктивного та надійного результату. Водночас, як стверджують М.Р. Якобсен та ін., ця критика призвела до появи принаймні двох нових ідей в аналізі податкових витрат. Одна полягає в тому, що зв'язки з теоретичними ідеалами не є корисними, оскільки вибір норми переважно є прагматичною вправою. Інша полягає в тому, що класифікація відповідних положень на підгрупи може пом'якшити проблеми, пов'язані з ідентифікацією елементів еталонної структури².

Говорячи про важливість визначення окремих компонентів (підгруп елементів) еталону, очевидно, автори мали на увазі визначення у звіті ОЕСР (1996) елементів базової структури податку. Їх визначення стало необхідним кроком на шляху усвідомлення того, якою має бути еталонна структура податку, проте воно залишає відкритими низку питань, зокрема, які податкові ставки та “вирахування обов'язкових платежів” можуть бути ідентифіковані як елементи еталону, а які – як податкові витрати?

Відтак наступним кроком стали спроби конкретизації одного з найбільш дискусійних компонентів базової структури – “вирахувань обов'язкових платежів”, які мають таку саму форму, як і спеціальні пільги, проте відрізняються від них цільовим призначенням. Зокрема, ознакою вирахувань, які можуть бути ідентифіковані як структурні особливості податкової системи, вважається їх спрямованість на належне вимірювання спроможності сплатити податок або на забезпечення точного вимірювання доходу чи покращення податкового адміністрування (наприклад, запобігання певним формам податкового планування), а не досягнення інших, неподаткових цілей³. Отже, критерієм розмежування структурних і не структурних компонентів податкової системи можна вважати їх спрямованість на досягнення внутрішніх для

¹ Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

² Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

³ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

податкової системи та інших, неподаткових (або зовнішніх для податкової системи), цілей.

Саме цільове призначення визнається критерієм розмежування структурних і не структурних податкових заходів у офіційному звіті про федеральні податкові витрати в Канаді. При цьому структурним вважається податковий захід, основна мета якого є внутрішньою для податкової системи, тоді як не структурним – податковий захід, що переслідує інші цілі. Характерно, що серед внутрішніх для податкової системи цілей фігурують як ті, щодо визнання яких критеріями ідентифікації структурних особливостей податкової системи існує консенсус серед вчених (зменшення витрат на адміністрування або дотримання податкового законодавства; запобігання подвійному оподаткуванню; визнання недискреційних витрат (платоспроможність); визнання витрат, здійснених для отримання доходу від трудової діяльності; імплементація/виконання міжурядових податкових угод), так і ті, які відображають специфіку трактування внутрішніх для податкової системи цілей саме в Канаді (надання пільг за особливих обставин; оцінка податкових зобов'язань за багаторічний період; визнання витрат на освіту; забезпечення нейтрального податкового режиму в подібних ситуаціях; виконання судового рішення)¹.

Оригінальний підхід до вирішення проблеми вибору еталонної податкової структури застосовується у звіті про податкові витрати у США, де для визначення та оцінки податкових витрат використовуються дві базові концепції – нормальна структура податку (normal tax baseline) та референтна структура податку, тобто структура, наближена до чинного податкового законодавства (reference tax law baseline). Як зазначається у звіті, здебільшого ці дві концепції збігаються. Проте, є й відмінності. Наприклад, відповідно до референтної структури, валовий дохід не включає подарунки, а також більшість трансфертних платежів від уряду. Це означає, що їх звільнення від оподаткування є складовою референтної структури. Нормальна база оподаткування також виключає подарунки між фізичними особами з валового доходу. Проте за цієї структури всі грошові перекази від уряду приватним

¹ Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html/>.

особам зараховуються до валового доходу, а їх звільнення від оподаткування визначається як податкові витрати¹.

У цілому, перехід від нормативної до базової податкової системи, яка ґрунтується на поєднанні концептуального і правового (прагматичного) підходів, а також визначення окремих критеріїв, якими можна керуватися у процесі встановлення елементів базової податкової системи і податкових витрат, дещо спростили практичне використання концепції податкових витрат, сприяючи її поширенню в різних країнах, хоча не розв'язали проблему різних підходів до їх визначення, яка є наслідком значного впливу суб'єктивних рішень на процес їх ідентифікації.

Різні підходи до ідентифікації одних і тих самих положень податкового законодавства в різних країнах, що ускладнюють міжнародні порівняння податкових витрат, свідчать про те, що доцільніше зосередитися на конкретних видах податкових витрат, визначених конкретними положеннями податкового законодавства країни, а не витратити великі ресурси на покращення міжнародних порівнянь². Адже ідентифікація й вимірювання податкових витрат є важливими орієнтирами для національної податкової політики, тоді як порівняння їх величини в різних країнах є другорядним питанням.

Крім проблеми відмінностей в ідентифікації податкових витрат у різних країнах, існує проблема відсутності узгодженого на міжнародному рівні формату звітів про податкові витрати. Стандартизованою за певними критеріями наразі є лише інформація у звітах, що подаються до Глобальної бази даних про податкові витрати. Щодо звітів, які формуються для внутрішніх потреб національних урядів, то вони характеризуються високою неоднорідністю й відрізняються не лише за визначенням еталонної податкової системи й податкових витрат, а й за обсягом, структурою, переліком податків, які включаються до звітів, класифікацією податкових витрат, а також часткою податкових витрат, щодо яких наводяться оцінки вартості, у загальній кількості податкових витрат, включених до звітів тощо.

¹ Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023 / U.S. Department of the Treasury. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures/>.

² The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

Деякі країни, передусім ті, що давно звітують про податкові витрати, публікують комплексні документи, що містять не лише оцінки втрачених доходів в розрізі окремих податкових витрат, але й інтерпретацію оцінок і прогнозів, а також інформацію про базову структуру податкової системи, типи податкових витрат, цілі політики та бенефіціарів. У звітах одних країн, зокрема США та Канади¹, міститься детальний опис статей податкових витрат, у звітах інших країн, наприклад, Ірландії, – огляди окремих податкових витрат – пільг з податку на доходи корпорацій для певних стартапів, пільг зі сплати гербового збору для молодих кваліфікованих фермерів та вікових обмежень, що застосовуються до певних пільг зі сплати сільськогосподарського податку². Звіти окремих країн містять такі специфічні структурні елементи, як гендерний аналіз плус (Канада), бюджетування рівності в контексті оподаткування (Ірландія).

До звіту про податкові витрати в Польщі додається окремий документ, в якому наводиться значення та мета кожної податкової витрати. У звіті оцінюються податкові витрати як на державному, так і на місцевому рівнях, хоча більший акцент робиться на державних витратах. Крім того, в польській доповіді застосовано практику аналізу ефективності деяких вибраних податкових витрат. Наприклад, у 2010 р. було проаналізовано вплив податкового кредиту на дітей, спільного оподаткування подружжя, податкової пільги в Інтернеті, відстрочки сплати податку для підприємців та зниженої ставки ПДВ на готельні послуги. Аналогічним чином у звіті за 2013 рік оцінено ефект відрахувань на оздоровлення з ПДФО³.

Звіти про податкові витрати різних країн суттєво різняться за переліком податків, про податкові витрати з яких у них повідомляється. Так, США звітують про податкові витрати лише з податків на доходи фізичних осіб і корпорацій, тоді як Австралія й Ірландія – як із цих двох податків, так і з податку на товари та послуги (Австралія) та ПДВ (Ірландія), акцизних податків, податку на приріст

¹ Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>; Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023 / U.S. Department of the Treasury. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures/>.

² Budget 2022. Report on Tax Expenditures 2021 (Incorporating Outcomes of Certain Tax Expenditure & Tax Related Reviews Completed Since October 2020) / Government of Ireland. 2021. URL: <https://www.gov.ie/en/publication/7e491-taxation-measures/>.

³ Kassim L., Mansour M. Evaluation of Tax Expenditures Reporting in Developing Countries, non publié. 2018. URL: https://www.cairn-int.info/article-E_EDD_322_0113--tax-expenditures-reporting-in.htm.

капітальної вартості активів, податку на додаткові виплати та пільги з боку роботодавця в інтересах працівника (обидві країни), а також із податків на природні ресурси та митних зборів (Австралія) та податків на майно і гербового збору (Ірландія).

Звіти характеризуються також різними підходами до класифікації податкових витрат. Найпоширенішою є їх класифікація за податковою базою, проте у багатьох країнах застосовується класифікація за декількома категоріями, наприклад, у Канаді й Австралії – за п'ятьма та трьома категоріями відповідно. А такі країни, як Марокко й Болгарія, є єдиними країнами, що класифікують податкові витрати за цілями, секторами, типом податку, пільговиками та типом податкових витрат. У звіті в Болгарії податкові витрати аналізуються також відповідно до економічних (вплив на інвестиції, інновації та зайнятість) та соціальних цілей (на допомогу певним групам осіб).

Особливістю звітів про податкові витрати окремих країн є те, що не всі статті податкових витрат у них підлягають оцінці. Причинами цього називають: великі економічні витрати на оцінювання втрачених доходів (наприклад, Аргентина, Австрія); встановлення порогу втраченого доходу, нижче якого податкові витрати не оцінюються (для Нідерландів відповідний поріг становить 5 млн євро, для Франції – 0,5 млн євро, для Канади – 0,5 млн канадських доларів); відсутність інформації про використання податкової пільги в податкових деклараціях і неможливість її достовірної оцінки з інших джерел даних; інформація про використання пільги доступна, але вартість не піддається кількісній оцінці, оскільки вона залежить від інших невідомих факторів; необхідність захисту даних (останні три причини наводяться у звіті Великої Британії за 2017 р.).

При цьому одні країни повідомляють у звітах лише про ті податкові витрати, які були ефективно оцінені (Мексика, Іспанія, США тощо), тоді як інші (наприклад, Австралія, Канада, Франція, Німеччина) – про всі податкові витрати, тобто й ті, які не оцінюються. Як наслідок, частка оцінених податкових витрат у їх загальній кількості у звітах різних країн є не однаковою. Наприклад, якщо у

США та Бразилії вона становить відповідно 100 і 94%, то у Греції і Новій Зеландії – 17 і 20%¹.

Незважаючи на відмінності звітів про податкові витрати країн, що мають тривалий досвід відповідного звітування, все помітнішими стають їх спільні риси: звітування в розрізі не лише кількісних, а і якісних показників; наявність не лише таблиць з інформацією про вартість податкових витрат, а й текстової частини звіту; інформації як про податкові витрати, так і про базову структуру податкової системи.

Іншим об'єктом критики концепції податкових витрат є найпоширеніший метод їх вимірювання – метод втрачених доходів, який не враховує жодних поведінкових реакцій суб'єктів оподаткування й виходить із того, що втрати доходів бюджету, які виникають після запровадження податкових витрат, будуть такими самими, як і збільшення податкових надходжень, яке стало б результатом їх скасування. Між тим реакції платників податків на запровадження і скасування податкових пільг можуть бути різними, їх важко виміряти кількісно, внаслідок чого їх неврахування не дає змоги точно визначити суми податкових витрат, що ускладнює практичне застосування концепції.

Зокрема, найімовірнішим результатом після скасування податкових витрат буде те, що платники податків намагатимуться бути більш агресивними у своїх стратегіях уникнення податків, що, у свою чергу, зменшить податкові надходження. З іншого боку, скасування однієї або декількох податкових витрат може посилити податкову дисципліну. Наприклад, зменшення кількості ставок ПДВ звужує можливості для неправильної класифікації товарів.

Крім того, оцінки податкових витрат не враховують потенційний вплив окремих їх складових на загальний рівень економічної діяльності, а отже, й на сукупні податкові надходження. Наприклад, скасування певних податкових витрат може вплинути на рівень споживання чи економічної активності, що, у свою чергу, може спричинити подальшу зміну суми податкових надходжень. Скасування податкових витрат також може створити підґрунтя для збільшення бюджетних видатків, зниження податків або сплати державного боргу, тобто для

¹ Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.ceprweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

дій, “які можуть мати додаткові динамічні наслідки для економіки та податкових надходжень”¹.

Ще одним аспектом проблеми є вплив на оцінку вартості податкових витрат взаємодії різних податків. Наприклад, знижені ставки акцизного податку призводять також до зменшення надходжень від ПДВ, оскільки останній нараховується на ціни, включаючи акцизні податки. Крім взаємодії податків, на оцінку вартості податкових витрат може впливати взаємодія останніх. Тому додавання фіскальної вартості кількох податкових витрат без належного коригування таких взаємодій може стати причиною неточної оцінки загальної вартості цих податкових витрат².

Погоджуючись із тим, що точна оцінка вартості податкових витрат є неможливою, К. Флемінг та Р. Пероні зазначають, що незважаючи на цю неточність, кількісний аспект аналізу податкових витрат корисний з точки зору бюджету з кількох причин. По-перше, оцінки податкових витрат допомагають розвіяти політичну ілюзію, що податкові витрати є “безкоштовними”, на відміну від прямих державних витрат. По-друге, оцінки податкових витрат допомагають зробити втрати доходу частиною бюджетної свідомості. По-третє, ці оцінки, якими б неточними вони не були, дають певне уявлення про величину відповідних податкових витрат і дають змогу, принаймні приблизно, порівняти їх з альтернативними прямими витратами. Таким чином, неточність в оцінках податкових витрат суттєво не знижує ефективність відповідної концепції як аналітичного інструменту податкової політики³.

Концепція податкових витрат зазнала критики і в інших аспектах. Її розгорнутий аналіз представлений у статтях К. Флемінга та Р. Пероні, П. Палісі, В. Туроні, Б. Брюс та ін. У них ідеться про те, що деякі критики:

- заперечують доцільність вживання терміну “податкові витрати” на тій підставі, що він є невдалим, оскільки означає, що будь-який дохід, який не оподатковується через податкову преференцію, належить державі (Б.

¹ Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>.

² Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>.

³ Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

Біткер): якщо доходи, які не збираються через “спеціальні” податкові положення, являють собою “витрати” уряду, чому б не розглянути всі ставки податку нижче 100 % як “спеціальні”, що дало б змогу говорити про фактичний контроль за всіма ресурсами з боку уряду¹;

- стверджують, що концепція податкових витрат можлива лише тоді, коли існує загальноприйнята модель чи набір принципів, які дають змогу з розумною впевненістю вирішити, які податкові положення повинні звітуватися як податкові витрати (Б. Біткер)². За відсутності такої моделі хоча декілька існуючих бюджетів податкових витрат здаються продуктами дуже складного, експертного, нейтрального дослідження податкової системи, вони лише створюють ілюзію наукової точності у сильно політизованій сфері³;
- пропонують визначати деякі податкові витрати без посилання на нормативний податок (В. Блум), виокремивши пільгові положення, котрі на думку всіх є заходами стимулювання, які не можна захистити на підставі податкової справедливості, податкового адміністрування чи інших податкових міркувань. Ці положення чітко розроблені для досягнення соціальної чи економічної цілі, що не пов'язана з податковою системою. Статті цієї категорії розглядаються як податкові витрати не через будь-яке нормативне судження про належні контури податку на доходи, а через те, що в усьому світі вони вважаються стимулами. Статті, що не підпадають під цю категорію, за Блумом, кваліфікуються як податкові витрати “лише з точки зору нормативного судження”⁴;
- пропонують поставити ідентифікацію того чи іншого податкового положення як податкової витрати в цілковиту залежність від риторики, яку використовують його захисники (риторичний метод професора М. Макінтайра): замість використання нормативного стандарту для

¹ Palisi P. Tax expenditure analysis - origins, debates and future prospects. *Treasury Working Paper*. 2017. URL: <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>.

² Bruce B. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes, Special Report*. 2001. July. P. 413–422. URL: https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them.

³ Kahn D. A., Lehman J.S. Tax Expenditure Budgets: A Critical View. 1992. URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2495&context=articles>.

⁴ Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

визначення податкових витрат прислухатися до мови, яку використовують захисники/пропагандисти різних податкових положень, і застосовувати ТЕА лише тією мірою, якою податкові положення пропагуються на основі переваг, подібних до витрат. Натомість податкові положення, які не пропагуються як такі, що мають ефект субсидії чи стимулу, не можуть класифікуватися як податкові витрати¹;

- не погоджуються з тим, що податкові витрати є еквівалентними програмам прямих витрат: у той час як деякі положення податкового законодавства мають багато спільного з програмами витрат, інші мотивуються як податковими, так і субсидійними цілями, і їх не можна класифікувати ні як “податкові”, ні як “витратні” програми. В. Туроні навіть запропонував альтернативний підхід “замінюваних податкових положень” (substitutable tax provisions), розуміючи під ними положення податкового законодавства, цілі яких можуть бути досягнуті так само ефективно за допомогою неподаткової федеральної програми. На його думку, цей альтернативний підхід має кілька наслідків. Передусім, і це найважливіше, концепція замінюваних податкових положень може допомогти політикам однаково ставитися до програм оподаткування та бюджетних видатків. Таким чином, на відміну від традиційного визначення податкових витрат, концепція замінюваних податкових положень полегшить податкові та бюджетні реформи. Альтернативне визначення також свідчить про те, що традиційна дихотомія податкових витрат між податками та програмами видатків є помилковою. Водночас запропонований підхід замінюваних податкових положень не означає, що бюджет податкових витрат, як його традиційно визначають, має бути скасований. Він означає необхідність поглянути на традиційний перелік по-іншому. Замість того, щоб розглядати податкові витрати як програми витрат, що здійснюються через податкову систему, з більшою користю їх можна розглядати як субсидії²;

¹ Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

² Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

- вважають, що концепція податкових витрат має кілька цілей, і що визначення податкових витрат не обов'язково має бути однаковим для кожної цілі (М. Макінтайр). Відтак перелік податкових витрат може включати кожну статтю, яка, можливо, є податковими витратами за традиційним визначенням, або лише статті, визначені як такі за універсальною угодою¹;
- пропонують визначати еталонну податкову структуру, відхиленням від якої є податкові витрати, керуючись критерієм податкової нейтральності, розуміючи під нейтральною податковою системою, яка не змінює відносні ціни та витрати на товари, послуги та види діяльності, які б переважали на ефективно функціонуючому приватному ринку, тобто на ринку, на результати якого не впливають дії чи політика уряду. Нейтральна система оподаткування не включатиме положень, які надають субсидії, і не міститиме положень, які по-різному підвищують ціну або вартість будь-якого продукту, послуги або діяльності. Використання критерію податкової нейтральності спричинить важливі зміни в переліку податкових витрат, які відобразатимуть позитивні та негативні податкові субсидії відносно нейтрального податку (Норман Б. Туре)².

Частина цих критичних зауважень, за визначенням К. Флемінга та Р. Пероні, є помилковими, стосуються маргінальних питань або виходять за межі практичної податкової політики. Щодо іншої їх частини, то навіть якщо вони справедливі, недосконалість ТЕА не виправдовує відмову від його переваг. Дефекти ТЕА є реальними, але ТЕА все одно може продовжувати виконувати важливу функцію в аналізі податкової політики. У всякому разі, зростання програм податкових витрат протягом останніх трьох десятиліть робить ТЕА ще більш важливим у сучасному світі політики³.

Важливим аспектом дослідження концепції податкових витрат є аналіз наслідків її запровадження, передусім у контексті досягнення поставлених при її запровадженні цілей. Характеризуючи їх, варто зазначити, що за задумом

¹ Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

² Bruce B. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes, Special Report*. 2001. July. P. 413–422. URL: https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them.

³ Fleming J. C., Peroni R. J. Reinvigorating Tax Expenditure Analysis and Its International Dimension. *Virginia Tax Review*. 2008. P. 437–562. URL: https://digitalcommons.law.byu.edu/faculty_scholarship/200/.

С. Суррея, кінцевою метою запровадження концепції податкових витрат було їх зменшення, зокрема, сприяння скасуванню несправедливих положень податкового законодавства, які, на відміну від більшості державних програм субсидій, що мають вищу прозорість і насамперед приносять користь нужденним, часто є “перевернутою” субсидією: вигоди від податкових витрат мають тенденцію зростати разом із багатством одержувача¹. Оцінюючи результативність концепції податкових витрат у цьому контексті ряд вчених вважає, що вона значною мірою не досягла своїх цілей². Зокрема у США, всупереч початковим сподіванням С. Суррея, її запровадження призвело не до зменшення, а до значного зростання податкових витрат, що стало причиною певних розчарувань у корисності їх бюджетів³.

Проте, по-перше, на динаміку податкових витрат впливає низка чинників, серед яких важливу роль відіграють політичний фіскальний цикл, податковий популізм, роль економічних агентів (крупного капіталу, малого й середнього бізнесу) у визначенні напрямів податкової політики. По-друге, хоча зростання податкових витрат і простежується, воно не є безперервним та може відбуватися лише в певних межах. Згідно з Глобальною базою даних щодо податкових витрат, обсяги втрачених через податкові пільги доходів упродовж 1990-2020 рр. були відносно стабільними, а загальні середні показники коливалися між 3,3% та 4,9% ВВП⁴. По-третє, концепція податкових витрат акцентувала увагу на податкових пільгах – на необхідності їх вдумливого запровадження та ефективного використання. Вона дала змогу визначити, скільки коштують для держави такі пільги – і в цьому сенсі її значення як стримуючого фактора зростання податкових витрат є незаперечним: не можна не погодитися, що уряди й громадяни, не поінформовані про бюджетні втрати від пільг, почуватимуться більш вільно при їх запровадженні й використанні, ніж поінформовані. Як зазначають Л. Бурман та М. Фауп, “платникам податків можуть подобатися державні програми витрат, але не подобається платити за них. У цьому світлі

¹Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

²Ibid.

³Palisi P. Tax expenditure analysis – origins, debates and future prospects. 2017. URL: <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>.

⁴Redonda A., von Haldenwang C. Tax expenditures: The hidden side of government spending. *VoxEU*. 2021. June 16. URL: <https://voxeu.org/article/tax-expenditures-hidden-side-government-spending>.

збільшення явних витрат і підвищення податків зараз або в майбутньому є набагато менш привабливим, ніж збільшення витрат, яке маскується під “зниження податків” – платники податків отримують переваги разом з ілюзією, що вони нічого не коштують”¹. У свою чергу, “фіскальна ілюзія” може призвести до надмірного надання податкових субсидій і збільшення витрат уряду. Натомість контроль над податковими витратами має ряд переваг, а саме: (i) робить уряд меншим та ефективнішим, (ii) позитивно впливає на перерозподіл та (iii) є частиною так необхідної податкової реформи, яка могла б одночасно зробити податкову систему простішою, справедливішою та ефективнішою².

Іншою ціллю, що ставилася при запровадженні концепції податкових витрат, є покращення процесу формування фіскальної політики завдяки одночасному перегляду податкових положень та програми витрат³. Їх одночасний перегляд може сприяти узгодженню податкових і бюджетних витрат, які іноді збігаються або суперечать один одному, а також перерозподілу обмежених державних ресурсів між різними інструментами політики задля їх ефективнішого використання, спрямування на реалізацію фіскальних пріоритетів. Проте такий перегляд є швидше винятком, а не правилом. Він застосовується там, де бюджет податкових витрат реально інтегрований у бюджетний процес.

Не повною мірою досягнута й інша ціль – підвищення прозорості податкових витрат, про що свідчить розрив у рівнях контролю за податковими витратами і прямими видатками бюджету⁴, тоді як метою було їх наближення. Підтвердженням цього є те, що по-перше, не всі податкові витрати підлягають оцінці. Так, у Великій Британії у звіті про податкові витрати за 2017 р. перелічено 239 положень, вартість яких не оцінювалась, отже, залишилась невідомою для суспільства. По-друге, незважаючи на запровадження в низці країн оцінювання податкових витрат в контексті результативності та ефективності, вони все ще

¹ Burman L. E., Phaup M. Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *NBER Working Paper*. 2011. No. 17268. URL: <https://doi.org/10.3386/w17268>.

² The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

³ Bruce B. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes, Special Report*. 2001. July. P. 413–422. URL: https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them.

⁴ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. *Lessons from Developed and Transition Economies* / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

значно менше аналізуються та оцінюються, ніж прямі витрати, про що йшлося, наприклад, під час обговорення податкових витрат Бюджетним управлінням Конгресу США. По-третє, існує значна різниця між перевіркою бюджетних видатків і податкових витрат, навіть якщо обидва інструменти політики використовуються для подібних цілей і їхній вплив на бюджет і розподіл доходу є однаковим¹.

Критичні оцінки наслідків застосування концепції податкових витрат не можуть переписати її позитивний вплив на податкову політику й податкову систему. Основними напрямками цього впливу є:

- зростання суспільної уваги до позитивних і негативних ефектів запровадження податкових пільг;
- стримування зростання податкових витрат завдяки оприлюдненню величини їх вартості;
- запуск механізму аналізу витрат і вигід від використання податкових пільг, який є кінцевою метою запровадження концепції податкових витрат. “Комплексна оцінка податкових витрат, включаючи аналіз витрат і вигід, має вирішальне значення для того, щоб відрізнити ті положення, які необхідно реформувати або просто скасувати, від тих, які варто підтримати або розширити. Це, у свою чергу, є ключовим для податкових реформ, спрямованих на підвищення узгодження податкових систем із програмою інклюзивного зростання шляхом розширення баз оподаткування та посилення прогресивності. Нарешті, рух у цьому напрямку також сприятиме пом’якшенню бюджетних обмежень урядів, що має вирішальне значення в контексті розвинених економік, а також для мобілізації внутрішніх доходів у країнах, що розвиваються”²;
- підвищення прозорості та підзвітності програм державної підтримки окремих груп платників податків і видів економічної діяльності.

Концепція податкових витрат є важливим інструментом для захисту здорової податкової системи, тобто податкової системи, яка є адекватною з точки

¹ Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

² Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. P. 3. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

зору її спроможності залучати доходи, якою керує податковий орган, і яка забезпечує високий ступінь добровільного виконання платниками податкових зобов'язань¹.

Узагальнення змін, що відбулися у процесі застосування концепції податкових витрат, дає змогу виокремити такі тенденції:

1. Зміщуються акценти з дискусій про можливість / неможливість розмежування податкових витрат і структурних складових податкової системи до належної категоризації окремих положень податкового законодавства, “і не рідкість, коли поточний аналіз податкових витрат взагалі ігнорує теоретичну неможливість їх ідентифікації”².

2. Відбувається наближення методологічних засад ідентифікації найбільш важливих структурних положень податкової системи і податкових витрат у різних країнах за одночасного визнання недоцільності розробки загальноприйнятої моделі еталонної податкової системи або використання еталонної податкової системи будь-якої країни як моделі для аналізу податкових витрат у інших країнах³.

3. Удосконалюється система адміністрування податкових витрат, зокрема, процедури звітування, перегляду та контролю за податковими витратами, чому не в останню чергу сприяє увага, яку приділяють цій проблемі МВФ, Світовий банк та ОЕСР⁴.

4. Розширюються горизонт і масштаби застосування аналізу результативності й ефективності податкових витрат. Якщо на початкових етапах головною метою запровадження концепції податкових витрат була їх інвентаризація та кількісна оцінка *ex post*, то з часом, під тиском фіскальних

¹ Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

² Sugin L. Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. 1998. P. 408–474. URL: https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/.

³ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf; The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

⁴ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

проблем, все більшого значення набуває прогнозування податкових витрат та їх аналіз у контексті витрат і вигід.

5. Збільшується кількість країн, що звітують про податкові витрати, що свідчить про визнання значимості концепції.

6. Створено Глобальну базу даних щодо податкових витрат, у рамках якої з 1990 р. забезпечується збір офіційних даних про податкові витрати по всьому світу для цілей покращення звітності, посилення контролю та сприяння розробці ефективних і справедливих систем податкових витрат.

Отже, незважаючи на критику концепції податкових витрат та заперечення частиною науковців можливості досягти згоди щодо загальноприйнятої моделі еталонної податкової системи, а відтак і податкових витрат, їх аналіз є “надто потенційно корисним, щоб його відкинути на тій підставі, що жодна єдина концептуальна модель податкової системи не отримала загального визнання”¹. Упровадження концепції податкових витрат у все більшій кількості країн та її ефективне використання не обов’язково передбачає гармонізацію баз оподаткування між країнами або досягнення широкого консенсусу щодо визначення контрольних показників. Визначені на національному рівні контрольні показники можуть залишатися в основі звітності про податкові витрати. Однак спільне розуміння термінової потреби її удосконалення, розробка методологічних стандартів для підвищення міжнародної порівнянності, а також визначення загальновизнаної найкращої практики звітності є ключовими для просування цієї важливої програми².

2.3. Проблеми визначення податкових витрат у системі непрямого оподаткування

На відміну від податків на доходи питанням визначення базової структури й податкових витрат з непрямих податків приділяється значно менша увага. Стосовно ПДВ це можна пояснити відносною простотою й відсутністю значних

¹ Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. 2003. P. 67. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=444281.

² Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

суперечок щодо визначення його базової структури, якою визнається кінцеве споживання (державне та приватне) товарів та послуг за єдиною ставкою податку, що відповідає концепції універсального акцизу й вимогам оптимального оподаткування товарів. Основні елементи базової структури податку визначаються концепцією доданої вартості, правилами утримання податку (за принципом країни призначення) та необхідністю підвищення ефективності адміністрування. Вони включають:

- вирахування “вхідного” ПДВ, сплаченого при придбанні товарів та послуг, використаних у процесі виробничого (проміжного) споживання: зазначене вирахування забезпечує оподаткування власне доданої вартості, тобто відповідає сутності податку;
- вилучення з переліку суб'єктів оподаткування дрібних платників, контроль за оподаткуванням яких є складним через їх велику чисельність, а оподаткування приносить невеликі надходження, шляхом встановлення порогового значення величини річного обороту, нижче якого суб'єкти господарювання не вважаються платниками ПДВ;
- застосування нульової ставки при оподаткуванні експорту товарів та послуг (або звільнення від ПДВ з подальшим відшкодуванням суми “вхідного” податку), утримуваним за принципом країни призначення. Звільнення від ПДВ операцій з постачання товарів та послуг на експорт є необхідною процедурою уникнення подвійного оподаткування в умовах розвиненої міжнародної торгівлі, оскільки товари, звільняючись від ПДВ в країні походження, будуть обкладатися податком у країні, де відбуватиметься їх споживання. Відшкодування ж вхідного ПДВ експортерам є умовою оподаткування не всього обороту, а власне доданої вартості, тобто таке відшкодування впливає із сутності податку;
- оподаткування за однією стандартною ставкою податку внутрішніх операцій постачання товарів та послуг, що відповідає вимогам оптимального оподаткування;
- звільнення від оподаткування операцій, передбачене міжнародними та регіональними податковими угодами: відповідно до ієрархії норм міжнародне право має перевагу над регіональним та національним правом.

Тому ці заходи повинні враховуватися в податкових нормах та включатися до базової структури податку¹;

- звільнення від оподаткування, дозволене для дипломатичних представництв, оскільки воно відповідає Віденській конвенції;
- “технічні” винятки, тобто звільнення від оподаткування, зумовлені технічними причинами – складністю справляння податку або високими адміністративними витратами на його утримання. Найбільш значними прикладами таких “технічних” винятків є звільнення від ПДВ фінансових та страхових послуг, деяких видів операцій з нерухомим майном та послуг з азартних ігор. В ідеалі ці види діяльності були б об’єктом оподаткування ПДВ, але прагматичні міркування визначили їх звільнення².

Оскільки причини трактування звільнення від оподаткування “технічних” винятків як елементів базової структури ПДВ не є очевидними, розглянемо їх більш докладно. Тим більше, що в різних країнах існують різні підходи до їх кваліфікації.

У системі фінансових операцій Р. де ла Ферія та Р.К. Ендінг виокремлюють три групи операцій, звільнення від ПДВ яких має свої особливості, що дають змогу ідентифікувати їх як “технічні” винятки: 1) інвестиції у права власності (операції з акціями, частками у компаніях чи асоціаціях, борговими зобов’язаннями та іншими цінними паперами); 2) послуги фінансового посередництва щодо надання кредитів, послуги банків та подібних організацій, які пов’язують кредиторів (вкладників) та позичальників; 3) операції страхування та перестраховування, включаючи пов’язані з ними послуги, а також лотереї та інші форми грального бізнесу.

Труднощі з оподаткуванням ПДВ першого виду фінансових операцій – інвестицій у права власності – пов’язані з великою кількістю осіб, що набувають ці активи, які є фізичними особами, не зареєстрованими платниками ПДВ. Крім зазначеного, необхідність звільнення цих операцій від ПДВ зумовлена тим, що теоретично податок на споживання ніколи не слід стягувати з інвестицій³.

¹ Laporte B., Caldeira E., C. de Quatrebarbes, Bouterige Y. Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide. 2018. URL: <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihnEhHUoFkix/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>.

² De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

³Ibid.

Труднощі з оподаткуванням ПДВ послуг фінансового посередництва пов'язані з їх наданням без явної плати (комісії): банки та інші фінансові посередники часто закладають плату за такі послуги в процентну маржу між позиками та депозитами та в плату за інші послуги з іншими типами маржі. Вимірювання таких прихованих платежів у пакетах фінансових послуг для цілей стягнення ПДВ з кожної транзакції становить серйозну концептуальну та адміністративну проблему¹, вирішення якої лежить на шляху звільнення посередницьких послуг та інших фінансових послуг із неявними комісіями від ПДВ. Їх звільнення дає змогу уникати необхідності визначення суми зобов'язань з ПДВ по кожній операції та суми податкового кредиту, на яку отримують право покупці фінансових послуг, тим самим знижуючи як адміністративні витрати податкових органів, так і витрати на дотримання податкового законодавства.

Зважаючи на зазначене, звільнення від оподаткування широкого спектру фінансових послуг у державах-членах ЄС на момент його запровадження (1996 р.) вважалось прийнятним способом розв'язання проблеми адміністрування податку у фінансовому секторі, дозволяючи уникати технічних труднощів, які на той час мали місце при обчисленні податкової бази (необхідності визначення вартості посередницьких послуг) та знижуючи адміністративні витрати. Проте з часом з'ясувалося, що проблеми, які породжує таке звільнення, є не менш гострими. Це і позбавлення права на податковий кредит як постачальників звільнених від ПДВ послуг, так і їх споживачів, що збільшує їх витрати і впливає на конкурентоспроможність. Це і збільшення судових розглядів в Європейському суді, правової невизначеності та адміністративних і регуляторних витрат. Це і непослідовність у застосуванні правил державами-членами, що породжує деформації на внутрішньому ринку ЄС². У цілому наразі існуючі правила не враховують особливості сучасних фінансових послуг, а також останні досягнення у сфері цифрових технологій ЄС, що стало причиною початку Європейською комісією 8 лютого 2021 р.

¹ Alan Schenk and Howell H. Zee Financial Services and the Value-Added Tax. / Taxing the Financial Sector: Concepts, Issues, and Practice. International Monetary Fund, 16 April 2004. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06744-9781589063167-en/ch05.xml>

² Review of the VAT rules for financial and insurance services. Public consultation. Feedback period: 08 February 2021 - 03 May 2021. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-VAT-rules-for-financial-and-insurance-services-review_en

консультацій щодо перегляду правил ПДВ для фінансових і страхових послуг¹. При цьому розглядаються два основні можливі варіанти політики перегляду: скасувати існуюче звільнення при оподаткуванні фінансових та страхових послуг; або зберегти звільнення, але змінити сферу його дії шляхом оподаткування лише деяких видів послуг, наприклад на базі плати, а не на базі процентів².

Щодо страхових операцій, то страхові послуги, відмінні від послуг зі страхування життя, звільняються від оподаткування в традиційному європейському ПДВ та розглядаються як оподатковувані операції у багатьох сучасних системах цього податку³. Зокрема, вони оподатковуються в Новій Зеландії, яка є лідером в оподаткуванні зазначених послуг, Австралії, Сінгапурі, Туреччині та Південній Африці. Проте послуги зі страхування життя досі звільнені в повному обсязі, можливо, частково через те, що значна частина премій зі страхування життя представляє собою заощадження страхувальника й відтак, не повинна оподатковуватися ПДВ, який є податком на споживання⁴.

Необхідність звільнення від ПДВ низки фінансових послуг передбачена 112 Директивою Ради ЄС. Водночас вона дає змогу державам-членам надати своїм платникам податків право обирати спосіб оподаткування таких послуг, чим обмежено скористалися такі країни, як Бельгія, Франція та Німеччина. Як наслідок, більшість держав-членів ЄС звільняють від ПДВ основні фінансові послуги та оподатковують так звані вторинні послуги, що базуються на явній комісії⁵.

Не технічними причинами, а сутністю податку обґрунтовує звільнення від ПДВ фінансових послуг проф. Й. Ланг. На його думку, податком на додану вартість обкладається споживання, а не фінансування споживання за допомогою

¹ Lomas U. EU Kick-starts Review Of Financial Services VAT Rules. Tax-News.com, Brussels. 15 February 2021. URL: https://www.tax-news.com/news/EU_Kickstarts_Review_Of_Financial_Services_VAT_Rules___97915.html

² Review of the VAT rules for financial and insurance services. Public consultation. Feedback period: 08 February 2021 - 03 May 2021. URL: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-VAT-rules-for-financial-and-insurance-services-review_en

³ De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

⁴ Alan Schenk and Howell H. Zee Financial Services and the Value-Added Tax. / Taxing the Financial Sector: Concepts, Issues, and Practice. International Monetary Fund, 16 April 2004. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06744-9781589063167-en/ch05.xml>

⁵ Schenk A., Zee H. H. Financial Services and the Value-Added Tax. *Taxing the Financial Sector: Concepts, Issues, and Practice*. International Monetary Fund, 2004. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06744-9781589063167-en/ch05.xml>.

платіжних коштів та кредитів. Тому метою звільнення від ПДВ “оборотів платіжних коштів та кредитів” є відмежування процесів фінансування від процесів обміну продукцією та послугами, щоб запобігти подвійному оподаткуванню таких операцій¹.

З позицій практичної зручності та доцільності обґрунтовується також звільнення від ПДВ операцій постачання будівель або їх частин, крім поставки до їх першого заселення.

Оскільки ПДВ є податком на споживання, а нерухомість – товаром тривалого використання, то ідеальним варіантом, як вважають західні вчені², було б оподаткування її поточного споживання (вміненої ренти за використання власного житла) у кожному податковому періоді з наданням права на застосування вхідних податкових кредитів при купівлі. Однак, спроби з метою оподаткування умовно оцінити вартість послуг, які отримує власник нерухомості у процесі її використання, виявилися невдалими. Тому більш прийнятнішим (єдиною другою найкращою альтернативою) вважається утримання ПДВ при первинному продажу нерухомості.

Незважаючи на теоретичне обґрунтування зазначених “технічних” винятків як елементів базової структури ПДВ, на практиці в деяких країнах вони ідентифікуються як такі, що знаходяться поза сферою дії податку (до таких країн належить і Україна, де фінансові і страхові послуги, а також азартні ігри визначаються як такі, що не є об’єктом оподаткування ПДВ і не включаються ні у звіт про податкові пільги, що не є втратами доходів бюджету, ні у звіт про інші податкові пільги), а в деяких – належать до податкових витрат.

Найбільше різночитань на практиці спостерігається щодо ідентифікації знижених ставок ПДВ на різні товари та послуги. Теоретично їх використання суперечить вимогам оптимального оподаткування товарів, внаслідок чого вони повинні належати не до базової структури ПДВ, а до податкових витрат. Згідно з К. Хіді та М. Мансуром, ПДВ повинен мати як базову структуру (орієнтир) найширший показник кінцевого споживання (державного та приватного) за

¹ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. П. 721.

² De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

єдиною ставкою податку¹. Проте деякі експерти заперечують проти їх ідентифікації як податкових витрат, принаймні щодо знижених ставок податку на продукти харчування, фармацевтичні вироби тощо. Основними аргументами щодо цього є такі: 1) знижені ставки приносять користь особам з низькими доходами та зменшують регресивність ПДВ, тобто діють так само, як і прогресивний податок на доходи²; 2) знижені ставки податку на товари першої необхідності потенційно приносять користь усім споживачам, а не конкретній їх групі (протилежний аргумент)³.

На нашу думку, знижені ставки ПДВ на товари першої необхідності хоча й використовуються всіма споживачами, запроваджуються для досягнення певних соціальних цілей, досягти які можна також з використанням інших інструментів – бюджетних субсидій для найменш забезпечених верств населення. Відтак пільгові ставки ПДВ відповідають критеріям податкових витрат – сприяють досягненню конкретної мети (відмінної від власної операційної ефективності податкової системи), яка може бути легко визначена й реалізувати яку можна альтернативним способом, з використанням інших інструментів державної політики.

На практиці різні країни по-різному класифікують знижені ставки ПДВ. У Данії, Фінляндії та Швеції елементом базової структури є стандартна ставка податку, тоді як знижені ставки, в т. ч. нульова, що застосовується до внутрішніх операцій, – податковими витратами⁴. У Бельгії знижені ставки ПДВ не враховуються в річному звіті про податкові витрати, крім ставок, які виправдовуються не перерозподілом, а підтримкою певного виду економічної діяльності. У Нідерландах знижена ставка ПДВ на товари та послуги, що задовольняють базові потреби населення, вважається частиною базової

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

² Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

³ The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

⁴ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

структури, тоді як знижена ставка на інші товари та послуги (наприклад, книги, газети, громадський транспорт), класифікується як податкові витрати¹.

Неоднозначною є також класифікація обов'язкових звільнень від ПДВ, передбачених 132 статтею 112 Директиви Ради ЄС – звільнень від оподаткування деяких видів діяльності в суспільних інтересах. Зазначені звільнення в економічному сенсі часто розглядаються як податкові витрати², оскільки метою їх надання є стимулювання державою споживання членами суспільства послуг із позитивними зовнішніми ефектами.

Проте, через обов'язковий характер їх імплементації державами – членами ЄС у національне податкове законодавство їх варто, на нашу думку, віднести до базової структури податку. В цьому контексті вони представляються ідентичними звільненням, передбаченим міжнародними та регіональними угодами, необхідність впровадження яких також є обов'язковою для держав, що підписали такі угоди, а їх ідентифікація як складових еталонної системи не піддається сумніву. Натомість у країнах, які не є членами ЄС, зазначені звільнення можуть визнаватись як елементами базової структури, так і податковими витратами.

На практиці звільнення в суспільних інтересах по-різному класифікуються в державах-членах ЄС. Зокрема, в Данії та Бельгії будь-яке звільнення включається до податкових витрат. Натомість у Фінляндії й Нідерландах частина звільнень від ПДВ, передбачених 132 ст. Директиви, вважається складовою еталонної системи (наприклад, освіта, державна або контрольована державою соціальна та медична допомога), а інша їх частина – податковими витратами. Зокрема, у Нідерландах до податкових витрат належать звільнення від ПДВ послуг, пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, що надаються спортивними клубами; поштових послуг; послуг для цілей політичного, профспілкового, релігійного характеру³.

¹ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

² The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

³ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

У державах, що не є членами ЄС, порівняно більше звільнень належить до податкових витрат. Зокрема, прикладами звільнених від податку на товари та послуги поставок, що належать до податкових витрат у Канаді, є послуги з довгострокової оренди житла, більшість послуг з охорони здоров'я та стоматологічної допомоги, послуги дошкільної освіти й виховання, більшість продажів благодійними організаціями, муніципальний транспорт та послуги з правової допомоги¹.

Розглянувши основні елементи базової структури ПДВ можна визначити також основні складові податкових витрат, до яких можна віднести: ставки ПДВ, нижчі за ставку стандартну, в т. ч. нульову ставку (крім оподаткування експорту); звільнення від ПДВ товарів та послуг, призначених для кінцевого споживання; галузеві звільнення (наприклад, для сільського господарства) та звільнення для малого бізнесу².

Найбільш проблемним і водночас найменш дослідженим є питання визначення елементів базової структури та податкових витрат з акцизних податків. На думку одних вчених, до специфічних акцизів, на відміну від універсальних, концепція податкових витрат фактично не застосовується³. Аналогічну думку свого часу висловили С. Суррей та МакДаніель, визнавши, що для цих податків не існує жодних нормативних положень, внаслідок чого податкові витрати не можуть бути визначені⁴.

Інші вчені в цьому питанні не такі категоричні. Вони не заперечують можливість визначення базової структури акцизних податків, проте пропонують різні підходи до її визначення, зумовлені різним розумінням суспільного призначення таких податків. Найпоширенішою є думка, згідно з якою акцизні податки не лише мають розподільний ефект (покращують розподіл ресурсів

¹ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valenduc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

² Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

³ The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office. / Hashimzade N., Heady C., Myles G. et al. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y

⁴ Thuronyi V. Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1988. Vol. 6. P. 1155–1206. URL: <https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3057&context=dlj>.

шляхом інтерналізації зовнішніх витрат, пов'язаних із споживанням або виробництвом підакцизних товарів), але й спрямовані на його досягнення (виконують регулятивну функцію). Зокрема, вони можуть спонукати до зниження попиту на товари, які мають негативний зовнішній вплив на третіх осіб або на самих споживачів. З цієї точки зору, необхідні спеціальні положення для забезпечення застосування нижчої ставки до менш шкідливого продукту (або для виключення менш шкідливого продукту зі звичайної (нормальної) податкової бази (*regular tax base*) та включення його до спеціальної бази оподаткування). Інша точка зору полягає в тому, що акцизи не вважаються регулюючими податками. Відповідно до неї спеціальні положення щодо менш шкідливого товару не є складовою визначення нормативної податкової бази, а є винятком з неї¹.

Ряд вчених вважають, що базова структура має визначатися не для акцизних податків загалом, а для кожного окремого акцизного податку, що охоплює певну групу підакцизних товарів². При цьому базова структура податку для кожної такої групи товарів може відображати зовнішній ефект (якщо його можна виміряти з розумною точністю) або чинну ставку. Наприклад, ставка акцизу на різні алкогольні напої в рамках базової структури податку повинна бути пропорційною вмісту в них алкоголю, а ставка акцизу на транспортне паливо – пропорційною викидам діоксиду вуглецю при його (палива) використанні. Якщо до базової структури належать чинні податкові ставки, то податкові витрати виникають тоді, коли один конкретний вид продукції (наприклад, алкогольний напій місцевого виробництва) оподатковується за нижчою ставкою, ніж інші продукти з тим самим вмістом алкоголю. Однак дослідники визнають, що в деяких сферах акцизної політики дуже важко визначити базову структуру й оцінити вартість податкових витрат³, тому у звітах

¹ Kraan D.-J. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4(1). P. 121–142. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>.

² На відміну від України, у багатьох країнах ЄС використовуються кілька акцизних податків. Наприклад, у Німеччині група гармонізованих акцизних податків включає шість податків (на тютюнові вироби, на енергоносії, на електроенергію, на пиво, на ігристі вина та проміжні продукти, на спиртогорілчані вироби), кожен з яких регулюється окремим законом. Крім них, справляються й негармонізовані акцизи на каву, ядерне паливо (твели) та слабоалкогольні напої. У Великій Британії діють акцизи на паливо, на тютюнові вироби, на спирт, на вино, на пиво й сидр, на автомобілі.

³ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To>

про податкові витрати в різних країнах можуть фігурувати не всі, а лише окремі акцизні податки.

Проведений аналіз свідчить, що здебільшого дискутуються підходи до визначення такого елемента базової структури акцизних податків, як базова (контрольна) ставка. Не є предметом активних обговорень класифікація звільнень на такі, що входять до базової структури акцизних податків, і такі, які можуть вважатися податковими витратами.

Між тим не становить особливих труднощів визначення звільнень, які входять до базової структури всіх акцизних податків. До них можна віднести звільнення від сплати акцизного податку:

- вивезення (експорту) підакцизних товарів за межі митної території країни
- їх ідентифікація як складових базової структури обґрунтовується сутністю специфічних акцизів як податків на споживання окремих груп товарів (підакцизних) всередині країни та їх оподаткування за принципом країни призначення, внаслідок чого операції з їх експорту визнаються такими, що не підлягають оподаткуванню;
- постачання товарів, призначених для використання дипломатичними та консульськими представництвами, а також представництвами міжнародних організацій. Ці звільнення не виконують функцію регулювання структури споживання, а підпорядковані мотивам політичного співробітництва та надаються на виконання норм міжнародних угод;
- постачання товарів, які реалізуються в магазинах безмитної торгівлі. Продаж таких товарів прирівнюється до експорту й, відповідно, не підлягає акцизному оподаткуванню;
- постачання товарів на борту літаків або суден під час міжнародного пасажирського сполучення: їх постачання повинне розглядатися так само, як і товарів, що постачаються магазинами безмитної торгівлі¹;
- ввезення підакцизних товарів на територію країни у невеликій кількості та не в комерційних цілях (в особистому багажі подорожуючих).

Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676.

¹ Terra B. J. M. Chapter 8. Excises. *Tax Law Design and Drafting* / ed. By V. Thuronyi. IMF, 1996. P. 246–263. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06711-9781557755872-en/06711-9781557755872-en-book.xml>.

Елементи базової структури кожного окремого акцизного податку, що охоплює гармонізовані категорії підакцизних товарів, можна визначити, керуючись тим самим принципом, що й при визначенні базової структури гармонізованого ПДВ, тобто кваліфікуючи обов'язкові для країн ЄС звільнення як елементи такої структури. До зазначених елементів можна віднести:

- обов'язкові звільнення від акцизного податку на спирт і алкогольні напої товарів: якщо вони розповсюджуються у вигляді спирту, який є повністю денатурованим згідно з вимогами будь-якої держави-члена; якщо такий спирт є денатурованим та використовується для виготовлення виробів, не призначених для споживання людиною; якщо він використовується для виготовлення оцту, медикаментів, ароматизаторів, продуктів харчування (наприклад, шоколадних цукерок);
- обов'язкові звільнення від оподаткування продуктів енергії та електроенергії, котрі використовуються для виробництва електроенергії, а також електроенергії, яка використовується для збереження здатності виробляти електроенергію; енергетичних продуктів, що використовуються як паливо для аеронавігаційних цілей, крім приватних розважальних польотів; енергопродуктів, що використовуються як паливо для цілей судноплавства у водах Співтовариства, крім випадків використання для приватних прогулянкових суден.

Основними податковими витратами в системі гармонізованого акцизного оподаткування є частина факультативних пільг, визначених директивами ЄС: оподаткування за зниженими ставками акцизного податку пива, що виробляється незалежними малими пивоварними заводами, а також етилового спирту, виробленого малими спиртовими заводами з урахуванням певних обмежень; звільнення від акцизного податку вина, виготовленого приватною особою та спожитого цим виробником, членами його сім'ї або його гостями за умови, що не мав місця продаж;

- оподаткування за зниженими ставками будь-якого типу неігристого та ігристого вина, якщо його фактична міцність не перевищує 8,5% об'єму;
- повне або часткове звільнення або зниження рівня оподаткування для: електроенергії, яка генерується з енергії сонця, вітру, припливів-відпливів, із біомаси, геотермальної енергії, з метану та з паливних елементів;

енергоносіїв і електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла і електроенергії; електроенергії, виробленої при комбінованому виробництві тепла і електроенергії – за умови, що виробники комбінованої енергії є екологічно чистими; енергетичних продуктів та електроенергії, що використовується для перевезення вантажів і пасажирів залізницею, метро, трамваєм та тролейбусом; електроенергії, природного газу, вугілля й твердого палива, що використовуються домашніми господарствам в побуті або благодійними організаціями; природного і зрідженого нафтового газу, що використовується як паливо.

Водночас деякі факультативні пільги, на нашу думку, можна віднести до базової структури акцизних податків:

- звільнення денатурованих тютюнових виробів, які використовуються у промислових або садівничих цілях; тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом, призначених виключно для наукових випробувань і перевірки якості продукції, а також перероблених виробником. Кваліфікація зазначених звільнень як елементів базової структури акцизного податку на тютюнові вироби зумовлена тим, що вони стосуються використання тютюнових виробів не для куріння, а для інших цілей;
- звільнення від акцизного податку на спирт і алкогольні напої товарів: як зразків, відібраних для аналізу, для науково-дослідних цілей, для медичних цілей у лікарнях та аптеках, для виробничого процесу за умови, що кінцевий продукт не містить спирту тощо. Кваліфікація зазначених звільнень як елементів базової структури акцизного податку на спирт та алкогольні напої зумовлена використанням зазначених товарів для цілей інших, ніж їх споживання людиною;
- звільнення від акцизного податку вина, виготовленого приватною особою та спожитого цим виробником, членами його сім'ї або його гостями за умови, що не мав місця продаж. Кваліфікація зазначеного звільнення як елемента базової структури акцизного податку на спирт та алкогольні напої зумовлена складністю адміністрування такого податку, тобто це звільнення можна кваліфікувати як “технічне”;

- повне або часткове звільнення від оподаткування або зменшення рівня оподаткування енергопродуктів та електроенергії, що використовуються у сфері експериментальних проєктів із технологічного розроблення екологічно чистих продуктів або щодо палива з відновлюваних ресурсів; моторного палива, що використовується у сфері виробництва, розробки, випробування та обслуговування літаків і кораблів.

Отже, коли йдеться про звільнення від оподаткування таких підакцизних товарів, як алкогольні напої та тютюнові вироби, у разі якщо вони безпосередньо не використовуються людьми, а призначені для інших цілей, у т. ч. для виробництва інших продуктів споживання (які не є підакцизними товарами) або продуктів, які не споживаються людьми, відтак не створюють негативних зовнішніх ефектів, їх можна кваліфікувати як такі, що належать до базової структури акцизних податків. Натомість звільнення, які надаються з метою стимулювання змін у структурі споживання, для підтримки окремих видів діяльності чи домогосподарств, належать до податкових витрат.

Більш складною (дискусійною) є ідентифікація звільнення від оподаткування операцій із використання продуктів енергії (енергоносіїв) як виробничих ресурсів. Якщо йдеться про їх використання у хімічній, металургійній промисловості чи електролітичних процесах, то ці операції лежать поза сферою дії акцизного податку на продукти енергії, яким оподатковується лише їх використання як моторного палива або палива для опалювання (обігріву). Щодо палива, яке використовується в інших видах промисловості, наприклад, у сфері виробництва, розробки, випробування та обслуговування літаків і кораблів, то з одного боку, згідно з теоремою Даймонда-Мірліса, яка передбачає, що за певних умов проміжні товари не повинні обкладатися податками, які збільшують бюджетні надходження, воно має звільнитися від оподаткування, і це звільнення не вважається податковими витратами, а належить до елементів базової структури. Проте, з іншого боку, “мита, збори та нормативні положення поширюються як на споживачів, так і на виробників... Наприклад, акциз на пальне, що використовується як виробничий ресурс, є непрямим показником вартості дорожніх послуг, що надаються державою, та інтерналізує витрати на забруднення навколишнього середовища, які несуть інші

особи. Тому збір, навіть якщо він непрямий, є доречним”¹. У цьому контексті, якщо пальне як виробничий ресурс звільняється від оподаткування, то його звільнення може розглядатись як складова податкових витрат.

Неоднозначним є тлумачення й пільгового оподаткування підакцизних товарів, які використовуються у виробництві іншого підакцизного товару – пального. З одного боку, надання тієї чи іншої податкової пільги (нульова ставка, зменшення суми податку до сплати чи звільнення від оподаткування) дає змогу уникати подвійного оподаткування (підакцизного товару, що використовується як сировина, і готового підакцизного товару). З цієї точки зору надані податкові пільги можуть трактуватися як елемент базової структури податку. Проте з другого боку, вони можуть кваліфікуватися і як податкові витрати, оскільки використані пільги зменшують податкове навантаження на пальне – підакцизний товар, що створює негативні зовнішні ефекти.

На практиці країни по-різному визначають еталонну (контрольну) структуру акцизних податків. У Данії еталон для екологічних акцизів відображає зовнішні ефекти. Натомість Норвегія визначає контрольний (еталонний) показник, ґрунтуючись на теорії оптимального оподаткування² тоді як Польща – згідно з правовим підходом³.

У Швеції еталоном (орієнтиром) для енергетичного податку є положення, згідно з яким все споживання енергетичних продуктів має обкладатися однаковим податком у розрахунку на кВт-год. Проте електроенергія та інші джерела енергії можуть оподатковуватися за різними ставками. Базовою для споживання електроенергії є звичайна ставка податку на електроенергію. Для інших джерел енергії, що використовуються для опалення, орієнтиром (контрольним показником) є ставка податку на паливо для опалення. Для енергоресурсів, які використовуються як моторне паливо, орієнтиром є ставка податку на бензин⁴. Вуглецевий податок, згідно базової структури, має

¹ Cnossen S. The Economics of Excise Taxation. International Studies Program. *Working Paper*. 2010. No. 10-18. URL: https://www.researchgate.net/publication/254391989_The_Economics_of_Excise_Taxation.

² Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

³ Kassim L., Mansour M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26, Iss. 2. P. 113–167. URL: <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>.

⁴ Зазначений підхід відповідає вимогам Директиви, згідно з якими будь-який продукт, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний як моторне паливо, повинен оподатковуватися в тому ж розмірі, як і моторне паливо, а будь-який інший вуглеводень, за винятком торфу, призначений для

стягуватися пропорційно викидам. Базовою є звичайна ставка податку на викиди CO₂, незалежно від джерела енергії та використання. Щодо звільнень від енергетичного акцизу, то паливо, яке використовується як сировина у промисловості, звільняється від оподаткування, і це звільнення не вважається податковими витратами. Податок на електроенергію застосовується лише до використання електроенергії кінцевими споживачами, тому звільнення від оподаткування палива, що використовується у виробництві електроенергії, не вважається податковими витратами.

У Норвегії визначення контрольного показника відрізняється для фіскальних та екологічних акцизів. Для фіскальних акцизів звільнення від податку енергетичних продуктів, що використовуються як фактори виробництва, є частиною контрольного показника (базової структури), а для екологічних податків – зовнішніми (податковими) витратами. Відхилення від стандартної ставки розглядаються або як санкції (якщо вона вища за стандартну), або як витрати (якщо вона нижча)¹.

У різних країнах у звітах про податкові витрати представлені різні види акцизних податків. Наприклад, у Швеції при розрахунку податкових витрат для акцизних податків враховуються лише енергетичний та вуглецевий податки, включаючи податок на тепловий ефект, що стягується з ядерних реакторів. При цьому до звітів про податкові витрати включаються лише акцизи з великою базою оподаткування. Остання вважається великою, якщо акцизний податок за єдиною ставкою забезпечує принаймні один відсоток загальних податкових надходжень. У Фінляндії податкові витрати розраховуються лише для податку на легкові автомобілі.

У низці країн коло акцизних податків, які враховуються при оцінці вартості податкових витрат, є значно ширшим. Зокрема, в Нідерландах у звіті про податкові витрати враховуються втрати від пільг з енергетичного податку, власне акцизів та податку на автотранспорт. Склад податкових витрат для цих податків наведений у табл. 2.3.

використання, запропонований на продаж або використаний для опалення, повинен оподатковуватися в тому ж розмірі, як і продукти енергії (ст. 2, п. 3). Див.: Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0096&from=EN>.

¹ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

Таблиця 2.3

Кошторис податкових витрат у Нідерландах: непрямі податки (крім ПДВ)

<i>Регулювання енергетичного податку</i>
Знижена ставка для вирощування в парниках Нульова ставка на екологічно чисту енергію Знижена ставка на екологічно чисту енергію Знижена ставка на енергію, вироблену в результаті спалювання відходів Знижена ставка для загальних енергетичних установок Податкові надбавки за екологічно чисту продукцію
<i>Акцизи</i>
Знижена ставка для малої пивоварні Звільнення для нафтопереробних заводів Звільнення для комунального водопостачання Звільнення для літаків Диференціація ставок для автомобільних бензинів за вмістом сірки Диференціація ставок для тракторів та деяких інших транспортних засобів Знижена ставка для автобусів громадського транспорту та сміттєвозів Спеціальний акциз на автотранспорт Звільнення для автомобілів, що працюють на електриці та гібридних транспортних засобів Відшкодування податку для поліцейських, пожежних автомобілів та автомобілів швидкої допомоги Відшкодування податку для таксі Звільнення для деяких комплектуючих Податкові надбавки на енергозберігаючі автомобілі
<i>Податок на автотранспорт</i>
Знижена ставка (півріччя) Подвійно знижена ставка (квартал) Нульова ставка для автобусів громадського транспорту на зрідженому нафтовому газі Звільнення для автомобілів старших за 25 років Звільнення для таксі Звільнення для поліцейських і пожежних машин Звільнення для сміттєвозів Звільнення для дорожньо-будівельної техніки Інші винятки Податкові надбавки для екологічно чистих автомобілів Знижена база оподаткування для гібридних автомобілів і фургонів Податок на важкі транспортні засоби Відшкодування для міжнародних комбінованих перевезень

Джерело: Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

В Австралії податкові витрати визначаються для акцизних податків на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби. Кожен з цих податків має власний контрольний показник (еталон), який відображає його стандартні особливості.

Базова структура акцизного податку на паливо містить дві складові: моторне паливо (що використовується передусім на транспорті) і паливо для опалення (обігріву). При цьому останнє звільняється від акцизу згідно з еталоном. Базовими ставками акцизу на моторне паливо є ставки,

диференційовані на основі енергоємності: найвища ставка встановлена на паливо з високим вмістом енергії (понад 30 мегаджоулів на літр) – бензин, дизельне паливо, біодизель та авіаційне паливо; дещо нижча (близько двох третин ставки акцизу, що застосовується до палива з високим вмістом енергії) – на паливо середньої енергоємності (від 20 до 30 мегаджоулів на літр) – зріджений нафтовий газ, зріджений природний газ та етанол; найнижча (близько 45% ставки акцизу, що застосовується до палива з високим вмістом енергії) – на паливо з низьким вмістом енергії (менше 20 мегаджоулів на літр) – метанол. Вищі ставки акцизу на етилований (освинцьований) бензин та дизельне паливо з високим вмістом сірки визнаються негативними податковими витратами².

Орієнтиром для споживання тютюну та тютюнових виробів є ставка акцизу, яка застосовується до тютюну залежно від його вагового вмісту (ваги) в продукті.

Базова структура акцизного податку на алкогольні напої поділяється на три складові залежно від видів напоїв: напої з низьким вмістом алкоголю (менше 10%) – передусім пиво та деякі інші алкогольні напої; напої з високим вмістом алкоголю (понад 10%) – бренді та інші спиртні напої; вино та алкогольний сидр. Базовою ставкою акцизу на напої з низьким вмістом алкоголю є специфічна ставка акцизу, яка застосовується до фасованого пива повної міцності (включаючи безакцизний поріг у 1,15 % алкоголю). Контрольна ставка акцизу для напоїв з високим вмістом алкоголю – це специфічна ставка акцизу на алкогольні напої, крім бренді; нижча ставка акцизу на бренді визнається податковими витратами. Базовою ставкою для вина та алкогольного сидру є адвалорна ставка податку на вирівнювання вина. Податкова знижка, яка надається для певних прямих продажів виробниками у своїх приміщеннях, поштою або через Інтернет визнається податковими витратами⁴.

¹ Tax Benchmarks and Variations Statement 2020 / Commonwealth of Australia 2021. P. 160–165. URL: https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906_2020-tbvs.pdf.

² Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

³ В Австралії з метою акцизного оподаткування розрізняють пиво повної, середньої та низької міцності.

⁴ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

В Австралії відсутні звільнення від акцизного податку для окремих категорій платників податків або видів діяльності.

Проведений аналіз показав наявність консенсусу щодо визначення основних елементів базової структури ПДВ і різні підходи у країнах ЄС до кваліфікації знижених ставок податку на окремі товари та послуги (факультативних пільг), а також обов'язкових звільнень від оподаткування деяких видів діяльності в суспільних інтересах. Зазначені особливості подекуди (у разі трактування знижених ставок на окремі товари як елементів базової структури ПДВ) суперечать теорії оптимального оподаткування товарів і пояснюються пріоритетами податкової політики держав-членів та її узгодженням із потребами соціальної політики. У державах, що не є членами ЄС, класифікація пільг з ПДВ більшою мірою відповідає концептуальним підходам до оподаткування товарів.

Проте найбільші розбіжності спостерігаються в підходах до ідентифікації в різних країнах елементів базової структури й податкових витрат для акцизних податків. Узгодженими можна визнати лише позиції щодо визначення окремих елементів базової структури (обов'язкових податкових пільг) для гармонізованих акцизних податків.

Відмінності у класифікації практично унеможливають порівняння обсягів (вартості) податкових витрат у різних країнах, проте не впливають на значення застосування концепції податкових витрат для удосконалення податкової політики окремо взятої країни, оскільки, попри можливі недоліки в ідентифікації окремих положень податкового законодавства як податкових витрат чи елементів еталону, підвищують прозорість податкових витрат та дають змогу сформуванню уявлення про їх величину.

Розділ 3

СВІТОВА ПРАКТИКА УПРОВАДЖЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ

3.1. Нормативно-правове забезпечення податкових витрат у різних країнах

Однією із проблем застосування податкових витрат є відсутність однакового підходу до нормативно-правового забезпечення. Деякі зарубіжні країни (Швейцарія, Кіпр, Хорватія, Чехія та інші) не виконують норм Директиви 2011/85/ЄС щодо відкритості звітних даних за податковими витратами.

Концепція податкових витрат в зарубіжних країнах впроваджувалася в різні часи.

У США перший бюджет податкових витрат був опублікований у 1967 р., однак ці дані не були включені до офіційної бюджетної документації. Обов'язковість включення бюджету податкових витрат до бюджетної документації (President's budget) та до певних звітів комітетів конгресу було встановлено Законом 1974 р. (Congressional Budget and Impoundment Act)¹.

Одночасно підходи, що лягли в основу концепції податкових витрат бюджету, розвивалися у Німеччині: у середині 1950-х рр. н. дослідники відзначали “еквівалентність спеціальних податкових відрахувань, кредитів та інших податкових пільг державним субсидіям”².

Принциповою відмінністю від практики США стало те, що в Німеччині ця теза не стала приводом для критики проведеної податкової політики, більш того, визнавалося, що “податкова система є корисним інструментом для проведення економічної та соціальної політики і вона часто використовується для “нефіскальних” цілей”.

До 1959 р. уряд Німеччини почав подавати звітність щодо субсидій федерального бюджету, включаючи надані через податкову систему, з метою поліпшити бюджетний контроль. Така практика аргументувалася тим, що якщо субсидії загалом мають бути скорочені, то ці “невидимі” та непрямі субсидії

¹ Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget. *Tax Notes*. 1986. Vol. 30, No. 6. P. 544–545.

² Shannon H. The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison. *33 Tax Notes* 201. 1986. P. 203.

(оцінювані за втраченим доходом) повинні перебувати в тому ж становищі, що й субсидії, що надаються більш явно через пряме витрачання бюджетних коштів.

Бюджетна звітність щодо податкових субсидій, які класифікувалися як опосередковане витрачання бюджетних коштів (*indirect spending*), до 1967 р. формувалася регулярно, хоча неясно, наскільки широко цей досвід був відзначений за межами Німеччини¹.

Згодом концепція податкових витрат бюджету набула значного поширення в інших країнах. Так, Канада та Велика Британія почали публікувати переліки податкових витрат наприкінці 1970-х рр., інші країни – члени Організації економічного співробітництва та розвитку стали використовувати у своїй практиці бюджети податкових витрат або проробили підготовчу роботу для цього до середини 1980-х рр.

У цілому періодична оцінка розміру, результативності та економічної ефективності податкових витрат бюджету є необхідною вимогою до ефективного уряду. Кошти, які втрачає бюджет у зв'язку з наявністю податкових витрат, могли б бути використані для інших цілей, зокрема, щоб знизити податкові ставки.

Цей вибір добре ілюструє Закон США 1986 про реформу податкової системи (*Tax Reform Act*), який був прийнятий через два десятиліття після початку подання інформації про податкові витрати бюджету. Так, максимальні граничні ставки податку на доходи для фізичних осіб знижено з 50 до 28%, а для корпорацій – з 46 до 34%. Таке значне зниження податкових ставок було повністю профінансовано за рахунок усунення чи скорочення статей податкових витрат².

Формування та подання інформації про податкові витрати необхідні для: оцінки доходів бюджету, зокрема на перспективу; розподілу витратних статей з урахуванням рівня сукупних витрат; вибору способів вирішення завдань соціально-економічної політики; розробки напрямків та оцінки ефективності податкових реформ, покращення якісних характеристик податкової системи; підвищення відповідальності та прозорості у бюджетно-податковій сфері.

¹Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. New York University School of Law, 2003. P. 19.

²Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*. 2003. Vol. 56, No. 3. P. 618.

Наприкінці 1970-х років. бюджетний дефіцит, що збільшився, змусив уряди деяких країн використовувати нові інструменти та процедури для контролю державних витрат. Саме в цей період багато розвинених країн стали формувати звіти з податкових видатків бюджету (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перший звіт з податкових витрат

Країна	Рік формування звіту	Країна	Рік формування звіту
Німеччина	1959	Швеція	1979
США	1967	Австралія	1980
Австрія	1978	Франція	1980
Іспанія	1978	Голландія	1987
Велика Британія	1979	Швейцарія	1997
Канада	1979		

Складено за: Tax Expenditures in OECD Countries. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en.

У Бельгії¹ офіційним звітам та оцінкам передують дослідження податкових витрат, що проводяться незалежними організаціями.

Австралія

В Австралії перші дані про податкові витрати були включені до бюджетної документації за 1968/1969 фінансовий рік. Пізніше ці дані супроводжувалися інформацією про форми податкової підтримки фізичних осіб, яка формується на неперіодичній основі. Перший офіційний перелік податкових витрат було включено до складу бюджетної звітності (Budget Statements) за 1980/1981 фінансовий рік. Перші звіти про податкові витрати бюджету містили кількісні оцінки лише для небагатьох статей у зв'язку з проблемами їх визначення та недостатністю даних. Так, у бюджетній звітності за 1981/1982 фінансовий рік було оцінено втрати доходу для 9 статей податкових витрат, що надають преференції фізичним особам, та для 10 статей податкових витрат, що належать до підтримки промисловості².

В Австралії нині публікація інформації про податкові витрати бюджету є обов'язковою, відповідна вимога була введена Законом 1998 (Charter of Budget

¹ Inventory of tax expenditures 2021. URL: https://finance.belgium.be/en/figures_and_analysis/figures.

² Preparation of the Tax Expenditures Statement. Australian National Audit Office. *Performance Audit Report No. 32 2007-08* / Commonwealth of Australia, 2008. P. 28

Honesty Act 1998). Останній звіт про податкові витрати в Австралії було оприлюднено в 2021 р.¹

Дані про податкові витрати в Австралії представлені за такими податками: податок на доходи (фізичних осіб та корпорацій), включаючи податок на приріст капітальної вартості активів (capital gains tax) та податок, що сплачується з пенсійного доходу; податок на додаткові виплати та пільги з боку роботодавця на користь працівника (fringe benefits tax); податок на товари та послуги (Goods and Services Tax - GST); акцизи на паливо (або енергію), автомобілі класу люкс (luxury car tax), тютюн, алкогольні напої, включаючи податок на вино (wine equalisation tax); податки на природні ресурси (petroleum resource rent tax, crude oil excise); мита².

Базова структура поділяється для прямих податків та податків на споживання.

Звіт включає також дані про негативні податкові витрати бюджету. Так, статтями негативних податкових витрат визнаються суми мита на імпортовані товари понад суму стягнутого на митниці акцизу, якщо йдеться про підакцизні товари.

Відповідно до рекомендацій Національного фінансово-ревізійного управління у звіті з податкових витрат, опублікованому в 2008 р., вперше надано оцінки ступеня надійності представлених кількісних даних про податкові витрати бюджету. Зі статей податкових витрат, що мають кількісну оцінку, 56% (за сукупною вартістю податкових витрат бюджету) оцінок розглядаються як такі, що характеризуються середньою або високою надійністю.

Велика Британія

Перший перелік прямих податкових пільг та звільнень (direct tax allowances and reliefs) був опублікований урядом Великої Британії для 1979/1980 фінансового року. При цьому не ставилися завдання виділити статті, які

¹ Australian Capital Territory Tax Expenditure Statement 2020-21. URL: https://www.treasury.act.gov.au/__data/assets/pdf_file/0011/2060111/ACT-Tax-Expenditure-Statement-2020-21.pdf.

² Tax Expenditures Statement 2008 / Commonwealth of Australia, 2009. P. 1, 38.

безпосередньо визначаються як податкові витрати бюджету, або пов'язати податкові пільги та звільнення з програмами прямих витрат¹.

У документі, доданому до бюджету на 1982/1983 фінансовий рік, було представлено оцінки втрат доходу для 108 податкових пільг, 81 у тому числі ставилася до податків з доходів фізичних осіб, з прибутку корпорацій і приріст капітальної вартості активів (*capital gains tax*). Інші податкові пільги стосувалися податків на нафту (*petroleum revenue tax, supplementary petroleum duty*), податку на капітальні трансферти (*capital transfer tax*), податку на розвиток земель (*development land tax*) та гербового збору.

Дані про податкові витрати у Великій Британії відображаються у трьох таблицях, з яких лише одна входить до звіту. В таблицях, у тому числі, наводяться дані про податкові витрати з акцизного податку з транспортних засобів.

Дані згруповані у межах трьох категорій – податкові витрати, структурні визволення та статті, що поєднують елементи податкових витрат та структурних визволень. У середині зазначених трьох категорій статті класифікуються за податками, до яких належать ті чи інші пільги, а всередині кожного податку – за видами пільг.

У Великій Британії використовується підхід до виділення та оцінки податкових витрат на основі чинного податкового законодавства, без застосування як базової структури податкової системи теоретичних визначень (повного (всеосяжного) доходу Хейга-Саймонса, повного (всеосяжного) споживання тощо), що спрощує завдання обліку податкових витрат, не відволікаючи зусиль на теоретичні розрахунки. У той самий час розподіл податкових пільг на податкові витрати і структурні визволення з виділенням змішаної категорії дає змогу позначити ті становища у межах податкової системи, які тією чи іншою мірою формують її базову структуру і не є альтернативою програмам прямих витрат. При цьому необхідність кількісної оцінки втрат доходів бюджету від таких положень обумовлена тим, що уряд має можливість вибору рівня, на якому вони встановлені, і, таким чином, відповідна

¹ Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. 1983. October. P. 30.

інформація має бути доступна суспільству з метою забезпечення відповідальності та прозорості у бюджетно-податковій сфері.

Дані про податкові витрати наводяться в “Главі А: Рішення щодо бюджетної політики” в урядовому “Фінансовому звіті та бюджетному звіті” (Казначейство Її Величності, 2007а).

У Сполученому Королівстві діє закон про бюджет, який обмежує загальний борг. В економічні припущення також вбудований явний фактор обачності, що зменшує остаточні економічні оцінки на встановлену величину. Це робиться неофіційно, не потрібно за законом. Проте, Велика Британія намагається дотримуватися “Золотого правила” і “Кодексу фінансової стабільності”.

За дотримання “Золотого правила” буде стимул до скорочення чи усунення існуючих податкових витрат. Непередбачені надлишки на кінець року можуть розглядатися як дивіденди до бюджету, перенесені на наступний рік, зараховані до бюджету наступного року або використані для зниження цін.

Податкові витрати переглядаються двічі на рік Казначейством Її Величності в рамках процесу складання бюджету та попереднього бюджету. Однак це не є вимогою до закону.

У липні 2019 року Управління з бюджетної відповідальності визнало вартість податкових витрат як один із чотирьох фіскальних ризиків.

Публічна звітність з податкових витрат покращилася, але здебільшого не дає достатньої інформації для оцінки співвідношення ціни та якості податкових витрат¹.

Німеччина

У Німеччині звіти про податкові витрати формувалися регулярно з 1959 р. Починаючи з 1967 р. Міністерство фінансів Німеччини у відповідності з вимогою закону має подавати законодавцям дворічні звіти про державні субсидії, включаючи як прямі субсидії, так і податкові преференції. Звіт, опублікований у грудні 1967 р., містив перелік із 122 статей податкових витрат,

¹ The management of tax expenditures / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>.

класифікованих за цілями соціально-економічної політики, одержувачам вигід та податків¹.

Ці статті податкових витрат також були згруповані разом із відповідними статтями прямих витрат, щоб показати сукупний обсяг фінансування для кожної сфери державної політики.

Починаючи зі звіту 1977 р., Міністерство фінансів Німеччини прийняло більш вузьке визначення податкових витрат і розділило всі статті податкових витрат на два переліки. Податкові субсидії, що надають вигоди більшості платників податків, більше не розглядалися як податкові витрати, а подавалися окремо у додатку до Звіту про субсидії. Податковими витратами визнавалися спеціальні податкові стимули або звільнення (*special tax incentive or relief*), спрямовані на реалізацію однієї з наступних чотирьох цілей: захистити певні галузі або сектори економіки або допомогти їм адаптуватися до нових умов; забезпечити зростання виробництва; зменшити ціни на певні товари та послуги, що надаються домогосподарствам; стимулювати заощадження.

У звіті, опублікованому в листопаді 1981 р., опис кожної субсидії включав посилання на нормативний акт, відповідно до якого воно встановлено, дату введення, очікувану мету, передбачувану дату припинення дії (якщо застосовано), а також коментарі щодо але економічної ефективності.

Інформація про податкові витрати в Німеччині подається в рамках Звіту про субсидії (*Subsidy Report*), який включає дані як про прямі, так і про податкові витрати (субсидії) федерального уряду. Звіт про субсидії подається до федеральних законодавчих органів. При цьому більшість земель подають аналогічні звіти законодавчим органам земель².

У Звіті про субсидії наголошується на необхідності відповідності мети субсидій галузевій підтримці. В 2022 р. секторальна підтримка у вигляді субсидій має скласти приблизно 1,6 %.

¹ Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. 1983. October. P. 25.

² 28th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/28-subsidy-report.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

Значною перевагою субсидій є їх тимчасовий характер, що дає змогу оперативно реагувати на відповідні зміни в економіці і змінювати перелік та обсяги субсидій.

У Німеччині встановлено вимогу періодично перевіряти ефективність та результативність субсидій, що надаються. Для цих цілей застосовуються різні процедури залежно від цілей та конфігурації заходів, що розглядаються (зокрема, перевірка того, чи були виділені кошти використані відповідним агентством (наприклад, відомством, що відповідає за охорону здоров'я) за призначенням, моніторинг досягнення поставлених цілей та ін.)¹.

Немає чіткого юридичного визначення еталонної податкової системи з метою оцінки податкових витрат. Неявна еталонна податкова система визначається юридичною мовою, описаним вище, й у певному сенсі вважається, що вона піддається переоцінці з кожним новим податковим законом. Структурні положення закону, такі як особисті пільги чи прогресивні ставки, розглядаються як частина еталонної податкової системи і, отже, є податковими витратами.

Крім правил Пакту про стабільність та зростання Європейського Союзу, Німеччина має свої власні бюджетні правила, що обмежують дефіцит, в Основному законі Німеччини (Grundgesetz) та Законі про бюджетні принципи (Haushaltsgrundsätze-gesetz) з відповідними положеннями. Основним принципом є “золоте правило”, відповідно до якого запозичення має бути обмежене сумою інвестиційних витрат таким чином, щоб зберегти позицію держави щодо чистих активів. Винятки допускаються тільки у разі реальних або серйозних і тривалих макроекономічних потрясінь. Крім того, у 2006 році Федеральний кабінет міністрів видав необов'язкові вказівки про те, що нові субсидії мають надаватися у вигляді грантів або “фінансової допомоги”, а не податкових витрат, і що вони мають “оплачуватись”. Ці процеси розглядаються у Німеччині як успішну перешкоду розширенню податкових витрат. Реформа цих правил, щоб зробити їх ще суворішими, є пріоритетним завданням програми фінансового федералізму

¹28th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/28-subsidy-report.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

федерального уряду. Метою буде структурно збалансований бюджет і, отже, фінскальний баланс із циклічною поправкою¹.

Як додаткове бюджетне обмеження Федеральний кабінет в 2006 р. прийняв рішення про те, що субсидії (чи то у вигляді податкових витрат або прямих платежів) мають бути обмежені за часом і згодом повинні скорочуватись. Кабінет також ухвалив, що субсидії мають надаватися як програми видатків, а не як податкові витрати. Слід вивчити податкові витрати, щоб вирішити, чи їх можна перетворити на програми витрат. Існує також угода, що не має обов'язкової сили, в Раді з фінансового планування (до якої входять федеральний міністр фінансів, міністри фінансів земель і представники асоціацій місцевих органів влади) про тому, що витрати на всіх рівнях управління не повинні збільшуватись більш ніж на середньорічний рівень у номінальному вираженні на середньостроковому горизонті фінансового планування. Податкові витрати не покриваються цією угодою, але повідомляється про відсутність ініціатив щодо обходу обмеження витрат за рахунок збільшення податкових витрат.

Досвід Німеччини заснований на рівнозначному підході до прямих та податкових витрат (субсидій). Такий підхід дає змогу без додаткових складнощів вирішити задачу інтеграції інформації про податкові витрати у бюджетний процес та інші, пов'язані з цим завдання у межах бюджетної політики. Водночас цей підхід може ускладнювати вирішення відповідних завдань у галузі податкової політики (у тому числі скорочення податкових пільг та звільнень, що не є альтернативою прямим видаткам, підвищення нейтральності, справедливості та ефективності податкової системи).

Канада

Канада застосовує на практиці концепцію податкових витрат бюджету з 1979 р. Для того, щоб мати можливість більш ефективно розподіляти ресурси, канадському уряду в бюджетному плануванні була необхідна точна інформація як про прямі витрати, так і про нові статті податкових витрат.

У 1979 р. було запущено спеціальну програму з управління заходами економічної політики та витратами (Policy and Expenditure Management System),

¹ Tax Expenditures in OECD Countries. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en.

яка дала змогу реорганізувати бюджетний процес, розділивши всі статті прямих витрат і нові статті податкових витрат на 10 так званих пакетів (envelopes) за сферами дії. Сума прямих та податкових витрат у кожному “пакеті” мала залишатися в межах витрачання коштів, встановлених для кожного бюджетного року. Ця система була розроблена, щоб надавати дані, необхідні для порівняння та обґрунтованого вибору заходів державної допомоги в умовах, коли потрібно скоротити витрати бюджету¹.

У 1979 р. Міністерство фінансів Канади випустило перший офіційний бюджет податкових витрат. У такому звіті у 1980 р. були представлені дані щодо податкових витрат з 1976 по 1980 р. Перелік податкових витрат, поданий у звітах, покривав такі федеральні податки: податок на доходи фізичних осіб; податку доходи корпорацій; податок з продажу та акцизи. Кількісні оцінки були представлені приблизно для половини з 206 статей податкових витрат².

Починаючи з 2000 р. канадська звітність щодо податкових витрат складається з двох документів³.

Перший документ - “Податкові витрати та їх оцінка” (Tax Expenditures and Evaluations) публікується щорічно. У ньому містяться кількісні оцінки та прогноз величини податкових витрат, а також аналітичні розділи, присвячені спеціальним податковим заходам.

Другий – “Податкові витрати: пояснення до оцінок та прогнозів” (Tax Expenditures: Notes to the Estimates/ Projections) містить інформацію про підходи, що використовуються для проведення оцінок та прогнозів, що включаються до першого документа, а також опис кожної статті податкових витрат та вказівку на мету, для якої призначена та чи інша стаття податкових витрат. Оскільки такі дані не схильні до значних змін від року до року, другий документ публікується рідше; останній такий документ був опублікований у 2004 р.⁴

Нині канадські звіти з податкових витрат включають оцінки та прогноз витрат доходів бюджету від усіх положень, які не є одним із “найбільш фундаментальних елементів податкової системи”.

¹ Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. Congressional Budget Office. 1983. October.

² Ibid. P. 28–29.

³ Tax Expenditures and Evaluations / Canada Department of Finance. 2009. P. 5.

⁴ Tax Expenditures: Notes to the Estimates. Projections / Canada Department of Finance, 2004. P. 6; Tax Expenditures and Evaluations / Canada Department of Finance. 2009. P. 5.

Такий підхід передбачає облік та оцінку не лише тих заходів, які обґрунтовано можуть бути віднесені до податкових витрат, але й інших заходів, які можуть розглядатися як частина базової структури податкової системи. Останні відображаються у звіті окремо під назвою “Довідкові статті” (Memorandum Items).

Застосовуваний у Канаді підхід характеризується максимально широким відображенням у звітах положень, що є відступом від базової структури податкової системи. При цьому деяке розмежування податкових витрат та інших положень забезпечується виділенням у звітності категорії “Довідкові статті”. Такий підхід дає змогу користувачеві звітності самостійно оцінювати, яка стаття є втраченим доходом держави, а яка – ні¹.

Сполучені Штати Америки

Перший такий звіт був опублікований Міністерством фінансів США у 1967 р., однак він не був включений до офіційної бюджетної документації. Вимога включати відповідну інформацію до бюджетної документації та до певних звітів комітетів конгресу було закріплено у законі у 1974 р. Закон вимагає подавати дані про втрати доходів бюджету від кожної статті податкових витрат, але не вимагає, щоб звіти про податкові витрати містили аналіз їх економічної ефективності, а також інформацію про розподіл вигід, що надаються статтями податкових витрат, за групами платників податків².

У США і виконавча, і законодавча гілки влади щороку готують перелік і роблять оцінку статей податкових витрат. Міністерство фінансів складає проєкт бюджету податкових витрат для розгляду Адміністративно-бюджетним управлінням при Президенті (Office of Management and Budget). Звіт про податкові витрати, підготовлений Міністерством фінансів, включається до складу документів, що супроводжують бюджет. Об'єднаний комітет з питань оподаткування (Joint Committee on Taxation) готує перелік податкових витрат для конгресу³.

¹ Report on Federal Tax Expenditures URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2022.html>.

² Altshuler R., Dietz R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review. *National Bureau of Economic Research Working Paper*. 2008. No. 14263. P. 2.

³ Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. 2006. September 13.

Дослідження та оцінка податкових витрат бюджету здійснюються також іншими органами. Так, раз на два роки оцінка податкових витрат проводиться Науково-дослідною службою конгресу США (Congressional Research Service) для Комітету з бюджету сенату¹.

Починаючи з бюджетної документації на 2004 фінансовий рік, Міністерство фінансів США почало також представляти перелік податкових витрат виходячи з бази повного (всеосяжного) споживання (comprehensive consumption). Нині у звітах, що публікуються Міністерством фінансів США, у рамках податку на доходи податкові витрати, як і раніше, подаються виходячи з двох базових структур податку – нормальної та заснованої на концепції повного доходу, що відображає чинне податкове законодавство. Статті податкових витрат, виділені із цих двох базових структур, значною мірою збігаються. При цьому статті податкових витрат, які є такими, виходячи з нормальної базової структури податку, але не потрапляють до числа податкових витрат бюджету, коли за основу береться базова структура, що відображає чинне податкове законодавство, у звітах супроводжуються відповідною відміткою (normal tax method)².

Об'єднаний комітет з питань оподаткування нині поділяє податкові витрати на дві категорії: податкові субсидії (tax subsidies), або податкові витрати у вузькому сенсі, та структурні спотворення (tax-induced structural distortions), що викликаються податками³.

Кошторис податкових витрат є аналітичною конструкцією, підготовленою в Управлінні податкового аналізу (ОТА) Міністерства фінансів. Деякі оцінки податкових витрат ґрунтуються на тій самій великій вибірці податкових декларацій, яка використовується для підготовки оцінок доходів. Ця вибірка екстраполюється на бюджетний рік та наступні роки з використанням макроекономічного прогнозу адміністрації та технічних припущень ОТА. Проте, на відміну оцінок доходів, оцінки податкових витрат засновані на попередньому

¹ Burman L. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*. 2003. Vol. 56, No. 3. P. 621.

² Budget of the United States Government. Analytical Perspectives. Fiscal Year 2009 / US Government Printing Office. Washington, 2008. P. 288.

³ Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023 / U.S. Department of the Treasury. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures/>.

прогнозі на середину року, щоб заощадити час під час проведення необхідних розрахунків.

Бюджет на кожен рік включає списки всіх нових податкових положень, прийнятих за попередній рік, але без окремого списку нових податкових витрат. Коли нові податкові витрати вводяться в дію, вони включаються до річної презентації, але лише ретельне порівняння поточного подання з попереднім бюджетом дасть змогу виявити, які з перерахованих положень є новими. У таблицях не вказано нових податкових витрат. Раніше у главі бюджету, в якій були представлені всі пропозиції щодо доходів, також перераховувалися нові податкові витрати, але ця практика була припинена, оскільки було складно вчасно включити пропоновані податкові витрати. Ці пропозиції часто визначалися наприкінці бюджетного процесу, що ускладнювало підготовку їх оцінок до запланованого друку бюджету.

Франція

Податкові витрати щорічно відображаються у Законі про бюджет, у додатку “Оцінка способів та коштів” до Закону про фінанси, а також Закону про фінанси соціального забезпечення. Презентація у Законі про фінанси Закону про бюджет включає юридичне посилання на це положення; кількість бенефіціарів (за наявності); метод оцінки (за наявності); надійність оцінки; рік створення податкових витрат та останньої важливої зміни їх; та витрати на бюджетний рік та два попередні роки. У Фінансовому законопроекті про соціальне забезпечення представлено становище, юридичне посилання, кількість бенефіціарів, рік створення, вартість та чи є компенсація соціального забезпечення для забезпечення. У Франції¹ нині немає обмежень на розгляд нових податкових витрат, хоча стаття 40 Конституції забороняє подання приватних законопроектів, які або скорочують державні доходи, або збільшують витрати.

Японія

Юридично визначеним аналогом податкових витрат у Японії є “спеціальні податкові заходи”. Спеціальні податкові заходи — це положення, які роблять

¹ Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice URL: <https://ferdi.fr/en/publications/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide-9a217a7a-aa6f-4203-b56c-bec7f403df9b>.

виняток із основних принципів оподаткування Японії (справедливість, нейтральність та простота) для досягнення будь-якої іншої політичної мети¹.

Спеціальні податкові заходи розраховані в тому числі для податків на спиртні напої та на бензин.

У бюджетному процесі Японії немає конкретних правил щодо спеціальних податкових заходів. Закон про державні фінанси 1947 року визначає бюджетний процес Японії та основні бюджетні правила, такі як обмеження на державні запозичення. Він визначає основні золоті правила бюджету. Нещодавня реорганізація фіскального процесу додала деякі процедурні елементи, що виходять за межі Закону про державні фінанси.

У червні кожного року Рада з економічної та фіскальної політики (SEFP) обговорює фундаментальні питання та визначає “Основну політику” для бюджету на наступний фінансовий рік. Як зазначалося вище, будь-які запропоновані зміни у існуючих Спеціальних податкових заходах, як і будь-яка пропозиція щодо нових Спеціальних податкових заходів, повинні відповідати цілям бюджетної консолідації, викладеним у “Основних політиках”. Ці основні засади було підтверджено Кабінетом Міністрів. Конкретних кількісних цільових показників для спеціальних податкових заходів у бюджетному процесі не існує, але будь-яка зміна податкової системи має відповідати цільовим показникам податково-бюджетної консолідації, викладеним у “Основних політиках”.

Спеціальні податкові заходи щорічно переглядаються податковими службовцями Міністерства фінансів, переважно щодо заходів, термін дії яких спливає наступного року у зв'язку із закінченням терміну їх дії. Як правило, більшість спеціальних податкових заходів на національному рівні обумовлюються законами про спеціальні податкові заходи з дво- або трирічним терміном дії. Ці застереження щодо закінчення терміну дії діють ефективно, оскільки вони змушують податкові органи та інші зацікавлені сторони регулярно переглядати зміст Спеціальних податкових заходів.

Південна Корея

¹ Tax Expenditures in OECD Countries. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en.

Республіка Корея¹ нині переглядає свою систему вимірювання податкових витрат та звітності. Національний податковий закон (НФА), який набув чинності в 2010 р. (для бюджету на 2011 р.), вимагає наявності “бюджету податкових витрат” у бюджетних документах. Бюджетний процес Кореї не накладає особливих бюджетних обмежень на запровадження податкових витрат. Необов'язкові положення НФА вказують, що законопроекти, які спричинять зниження витрат або податків, повинні супроводжуватися звітом, що включає оцінки змін у доходах і витратах за п'ять фінансових років, що починаються з року прийняття, для компенсації таких змін. Однак у законі відсутній механізм, що вимагає прийняття таких компенсуючих заходів або який передбачає засоби правового захисту, якщо це не так. Інше положення НФА, накладало п'ятирічний обмеження тільки на податкові витрати.

Нідерланди

Податковий план та Бюджетний меморандум представляються щороку. В них представлені дані про податкові витрати за бюджетний рік, один попередній рік та п'ять наступних років. Податкові витрати, заявлені протягом року, що передують бюджетному року, є остаточними цифрами цього року.

Прийняття бюджету в Нідерландах засноване на коаліційній угоді, укладеній на початку роботи нового уряду та розрахованій на чотири роки. Коаліційна угода встановлює суми видатків та доходів у валюті і, таким чином, є обов'язковою межею витрат та мінімальним доходом, створюючи неформальну систему “плати в міру використання”. Мінімальний рівень доходів пов'язаний із змінами у політиці, а не зі змінами у доходах, спричиненими макроекономічними коливаннями; таким чином, автоматичні стабілізатори у податковій системі можуть працювати, але обмежуються як структурні скорочення податків, так і створення нових податкових витрат.

У 2004 р. Нідерланди розпочали програму оцінки податкових витрат з метою перегляду кожної позиції приблизно кожні п'ять років. Відповідальність покладено на Міністерство фінансів та відповідний відділ витрат. Метою оцінки є оцінка ефективності та результативності податкових витрат. Оцінка

¹ Tax Expenditures in OECD Countries. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en.

результативності податкових витрат здійснюється за такими напрямками: кінцева мета витрат, наявні альтернативні інструменти, можливість досягнення цілей політики без податкових витрат, наявні методи оцінки витрат¹.

Іспанія

Податкові витрати не визначено законом чи нормативними актами Іспанії². Для цілей річного бюджету податкових витрат, передбаченого Конституцією Іспанії, податкові витрати вважаються положеннями податкової системи, які скорочують податкові надходження для сектору державного управління та відповідають іншим умовам, трьома найважливішими з яких є:

- податкові витрати, які є передбачуваним відхиленням від базової податкової структури (або “еталона”);
- податкові витрати, призначені для досягнення певної економічної та соціальної політики;
- податкові витрати надають підтримку лише певному сегменту податкового населення або певним секторам економіки, а не населенню загалом.

Відповідно до мандату, що міститься в Конституції Іспанії 1978 р., а потім і в Законі про загальний бюджет, з 1979 р. щорічно публікується бюджет податкових витрат та меморандум (Річний звіт про податкові витрати). Цей звіт включає повний список податкових витрат та пов'язаних із ними податкових правил, а також зміни порівняно з попереднім податковим роком. У кожному річному звіті порівнюються суми податкових витрат за поточний та попередній роки, класифіковані за типом податку, типом податкових витрат та мети державного бюджету.

Законодавчих обмежень на додавання чи збільшення податкових витрат у бюджетному процесі немає. Також не існує законодавчого обмеження на загальну суму податкових витрат, що включаються до річного бюджету. Таким чином, включення нових податкових витрат не обов'язково потребує змін або скорочень грантів чи програм державних витрат. Проте Закон про загальну стабільність бюджету встановлює процедури та граничні значення як для програм державних видатків, так і для показників зростання державного

¹ Tax expenditures. Netherlands. URL: http://rijksbegroting.nl/2018/kamerstukken,2017/9/20/kst237146_6.html.

² Tax expenditures. Spain. URL: <http://www.sepg.pap.minhfp.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PresupuestosEjerciciosAnteriores/Paginas/PresupuestosEjerciciosAnteriores.aspx>.

дефіциту. Уряд встановлює річні цілі щодо витрат та дефіциту відповідно до макроекономічних багаторічних рамок для щорічного Закону про бюджет.

Податкові витрати розраховані лише для двох виробничих акцизів: податку на вуглевод і податку на алкоголь і похідні напої. Податки на пиво, вино, продаж проміжних продуктів, електроенергію, тютюнові вироби та інші незначні акцизні збори не включаються до бюджету податкових витрат через їх відносно низький розмір, повну передачу надходжень автономним співтовариствам або відсутність надійної та детальної інформації для розрахунку податкових витрат.

Контрольний показник з ПДВ та акцизів включає: загальні податкові пільги, експортні пільги, звільнені поставки всередині ЄС та інші незначні поставки.

Витрати на акцизні збори оцінюються з використанням одновимірних методів тимчасових рядів, що застосовуються до місячних податкових даних.

Швеція

Принципи шведського бюджетного процесу вимагають, щоб будь-яке зниження податків фінансувалося за рахунок скорочення витрат, збільшення доходів або використання прогнозованого профіциту понад цільовий профіцит. Цей останній варіант дає можливість для збільшення податкових витрат, яка відсутня у видатковій частині бюджету, тому що при обмеженні витрат збільшення витрат не може бути профінансоване за рахунок прогнозованого профіциту понад цільовий профіцит¹.

Основна мета звітності про податкові витрати полягає в тому, щоб зробити ці непрямі субсидії більш помітними у доходній частині бюджету. Проте податкові витрати не інтегровані у бюджетний процес, а їх офіційна оцінка відсутня.

Усі законодавчі зміни у податковій системі враховуються у прогнозах бюджету. Про вплив зміни податкових правил на доходи повідомляється окремо. Бюджет повідомляє про різницю між прогнозованими оцінками та фактичними доходами та максимально прозора пояснює відхилення від початкових прогнозів, хоча може бути важко провести різницю між помилками оцінки, макроекономічними коливаннями та змінами у поведінці.

¹ Tax expenditures. Sweden. URL: <http://www.regeringen.se/rattsdokument/skrivelse/2017/04/skr.-20161798/>.

Фінляндія

Найбільш значні податкові витрати включені до Закону Фінляндії про прибутковий податок (1535/1992), який містить положення про оподаткування доходів фізичних осіб. Таким чином, правила про відрахування, звільнення, надбавки і т. д. включені в основне податкове законодавство. Термін “податкові витрати” не використовується в розділах податкового законодавства, але зустрічається в урядових пропозиціях, коли витрати визначені. Цей термін не визначається у жодному законі, а скоріше визначається доктриною як “відхилення від еталонної податкової системи”. На відміну від різних форм прямих витрат, податкові витрати донедавна не піддавалися всебічному моніторингу, зазвичай, через відсутність даних¹.

Польща

У 2010 р. Республіка Польща приєдналася до групи країн, які визначають та оцінюють величину податкових витрат. У першому польському звіті під назвою “Податкові преференції у Польщі” Міністерство фінансів не ухвалило жодного всеосяжного визначення спеціальних податкових структур, передбачених у польській податковій системі. Натомість він використовує набір певних характеристик. Відповідно до них податкові витрати (так звані “податкові преференції”) зазвичай приймають різні форми податкових відрахувань, звільнень, податкових пільг, відстрочок або спільного оподаткування подружжя, що призводить до зменшення податкових зобов'язань і, отже, є заміною на прями витрати. Процес ідентифікації податкових витрат Міністерством фінансів Польщі дотримується правил еталонного податку, заснованих на кількох податкових принципах, таких як принцип універсальності оподаткування, а також повнота та справедливість оподаткування².

Доступність даних про базову (нормативну) структуру податкової системи, про кількісні оцінки податкових витрат бюджету та про прогноз їх величини наведено в табл. 3.2. Зазначимо, що практично всі країни, що застосовують концепцію податкових витрат бюджету в повному обсязі (затвердили базову (нормативну) структуру податків, оцінюють всі статті податкових витрат, для яких можна провести кількісну оцінку), публікують

¹ Tax Expenditures in Finland: Legal Issues. URL: <https://vm.fi/en/tax-expenditures>.

² Tax expenditures: spending through the Polish tax system. URL: https://dbc.wroc.pl/Content/26991/Dziemianowicz_Tax_Expenditures_Spending_Through_2014.pdf.

оцінки та прогнози податкових витрат центрального уряду з основних податків, у тому числі відповідно до функціональної класифікації.

Таблиця 3.2

Доступність даних про податкові витрати в зарубіжних країнах

Показник	Країна
Базова (нормативна) структура податків	Австралія, Австрія, Бельгія, Бразилія, Велика Британія, Німеччина, Нідерланди, Греція, Ірландія, Іспанія, Канада, Португалія, США, Фінляндія, Франція, Швеція, Південна Корея
Оцінка податкових витрат	Австралія, Австрія, Бельгія, Велика Британія, Німеччина, Нідерланди, Греція, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Португалія, США, Фінляндія, Франція, Швеція, Швейцарія, Південна Корея
Прогноз податкових витрат	Австралія, Австрія, Бельгія, Велика Британія, Німеччина, Нідерланди, Греція, Ірландія, Іспанія, Канада, Португалія, США, Фінляндія, Франція, Швеція, Південна Корея
Оцінки статей податкових витрат	Аргентина, Бангладеш, Болгарія, Угорщина, Індія, Китай, Латвія, Польща, Туреччина, Японія

Складено за: Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2006. No. 3927; Cavalcanti C., Li Z. Reforming Tax Expenditure Programs in Poland. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2000. No. 2465; Tax Expenditures of the Swiss Confederation. Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration. 2005. May.

Таким чином, у різних країнах існують різні підходи до законодавчого врегулювання податкових витрат. Існування неоднорідних підходів не дає змоги агрегувати оцінку податкових витрат та визначити загальні для всіх країн правила їх розрахунку й обліку.

3.2. Аналіз особливостей застосування концепції податкових витрат в окремих країнах Європи

Важливість розрахунку та публікації інформації щодо податкових витрат держави підкреслювали і Міжнародний валютний фонд (2002 р.), і ОЕСР (2010 р.)¹. Ці організації рекомендують урядам держав оцінювати та звітувати

¹ Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management A Guide for Developing Economies. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2019/002/article-A001-en.xml>; Tax Expenditures in OECD Countries /

про вплив на доходи принаймні ключових податкових витрат. Те саме рекомендує і Світовий банк¹. Це зумовлено рядом причин.

Наявність опублікованої прозорої звітності про податкові витрати держави виконує три важливі функції:

- покращує управління державними фінансами, завдяки тому що застосування концепції податкових витрат дає змогу оцінити витрати держави через застосування податкових преференцій на рівні прямих державних витрат і вивести ці два види витрат на однаковий рівень контролю в бюджетному процесі;

- звітність щодо податкових витрат дає змогу провести аналіз та визначити найкращі інструменти державного регулювання, які уряд може використовувати для досягнення своїх цілей (наприклад, через державну власність на ресурси, прямі витрати, оподаткування чи податкові витрати);

- звітність про податкові витрати сприяє дотриманню принципів податкової політики, роблячи оприлюднення податкових витрат одним із засобів, за допомогою яких організації громадянського суспільства можуть висувати заяви про справедливість та ефективність податкової системи².

Застосування концепції податкових витрат наразі є поширеною практикою серед країн – членів ЄС. Там з різною періодичністю та у різній ступені конкретизації публікуються звіти щодо податкових витрат держави. Зазвичай відповідальність за підготовку та публікацію таких звітів покладена на міністерство фінансів або казначейство держави.

Особливості розрахунку податкових витрат та публікації звітів щодо таких витрат залежить від ряду чинників, найважливіші з яких:

- особливості побудови податкової системи держави;
- метод розрахунку податкових витрат, що застосовується в державі;
- еталонні показники податкової системи, що застосовуються для розрахунку податкових витрат.

OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf

¹ Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies / The World Bank URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/15067/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf%3Bjsessionid%3D5AE87870490D3403299E4658B3AF4583?sequence%3D1>.

² Swift Li Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. *Policy Research Working Papers*. 2006. P. 21. URL: IO.f596 / 1873-9450-3927 .

Слід зазначити, що в усіх європейських державах застосовується метод втраченого доходу для розрахунку податкових витрат як основний. Тобто під час формування відомостей щодо податкових витрат не враховуються поведінкові реакції економічних суб'єктів. Розглянемо особливості застосування концепції податкових витрат щодо ПДВ та корпоративного податку у різних країнах ЄС.

Велика Британія

Велика Британія є країною, де концепція податкових витрат повною мірою була реалізовано на початку 1990-х років, тому вивчення досвіду цієї країни є важливим.

Для сучасної Великої Британії актуальним є питання ефективності управління державними фінансами, оскільки держава стикається з проблемами державного боргу. Тому уряд намагається дотримуватися “золотого правила” та “правила сталого інвестування”. Золоте правило стверджує, що протягом економічного циклу уряд буде позичати лише для інвестицій, а не для фінансування поточних витрат¹. Правило сталого інвестування стверджує, що чистий державний борг як частка ВВП буде підтримуватися нижче 40% протягом економічного циклу. Однак податкові витрати у Великої Британії є значними та демонструють тенденцію до зростання. Аналіз останніх даних, опублікованих Державним казначейством Великої Британії показує, що в період з 2014-2015 по 2020-2021 рр. вартість податкових витрат зросла на 5 %².

Залежно від еталонних показників податкової системи держави частина податкових пільг може відноситися до податкових витрат, а частина ні. Підходи різних країн до цього питання відрізняються. У Великій Британії податкові пільги поділяються на три категорії:

1. Податкові витрати або не структурні податкові пільги (tax expenditures / non-structural tax reliefs) – пільги, які можна розглядати як альтернативу державним видаткам і їх застосування має подібні до них наслідки. Пільги, що належать до податкових витрат охоплюють більшість сфер діяльності уряду, включаючи добробут, житло, бізнес, харчування, освіту, охорону здоров'я та

¹ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

² Non-structural tax reliefs – Additional cost estimates / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs/tax-relief-statistics-additional-cost-estimates-may-2023>

транспорт. Велика кількість таких пільг у податковій системі може зробити її складнішою та менш прозорою, а також може створити ризик для державних фінансів, оскільки їхні витрати можуть перевищити очікування¹.

2. Структурні пільги (structural reliefs) – податкові пільги, які є невід’ємною частиною структури податкової системи². Такі пільги не враховуються під час розрахунку податкових витрат

3. Також існує третя категорія податкових пільг, яка складається з пільг, що поєднують елементи як структурної, так і видаткової категорій (reliefs with tax expenditure and structural components).

Однак навіть уряд Великої Британії визнає, що відмінність між структурними пільгами та податковими видатками не завжди є однозначною.

Якщо проводити аналогію податкових пільг у Великій Британії з українськими реаліями, то в Україні також існує поділ податкових пільг за схожим критерієм. В українських довідниках пільг, їх розподіляють на пільги, що є втратами доходу бюджету та інші податкові пільги.

Звітування про податкові витрати у Великій Британії є достатньо специфічним. Інформацію щодо обсягу наданих податкових пільг причому як тих, що належать, так і тих що не належать до податкових витрат у Великій Британії публікують щорічно на інформаційному веб-сайт державного сектору Великої Британії – GOV.UK³. Однак обов’язковість публікації даних з такою періодичністю законодавчо не закріплена. Також певна інформація щодо податкових пільг публікується і в бюджетних звітах, однак там вона є досить обмеженою. Відповідальність за підготовку відомостей щодо податкових витрат покладена на Державне казначейство.

До податкових витрат з корпоративного податку (corporation tax) у Великій Британії відносять ряд пільг, більшість з яких спрямована на стимулювання або підтримку окремих видів діяльності, зокрема, вітчизняного кіновиробництва, виробництва анімаційних фільмів та дитячих телепередач, розробки відеоігор, оркестрової діяльності, науково-дослідної діяльності та ін. (табл. 3.3).

¹ The management of tax expenditures / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>.

² Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

³ Official Statistics. Non-structural tax reliefs. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>

Таблиця 3.3

Податкові пільги з корпоративного податку, що належать до податкових витрат у Великій Британії у 2022 р.

Пільги	Характеристика
Податкові пільги на анімацію	Компанії, що займаються виробництвом анімаційних фільмів у Великій Британії, можуть отримати додаткову податкову пільгу у вигляді відрахувань з суми податку частини витрат на виробництво таких фільмів. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та внести до складу податкового кредиту
Звільнення від податку на дитяче телебачення	Телевізійні продюсерські компанії можуть претендувати на додаткове звільнення від корпоративного податку на виробництво дитячих програм у Великій Британії. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та віднести до складу податкового кредиту
Театральні податкові пільги	Театральні компанії можуть отримати додаткову податкову пільгу у вигляді відрахувань з суми податку частини витрат, здійснених на виробництво театральних постановок. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та віднести до складу податкового кредиту
Податкові пільги для відеоігор	Компанії, які займаються розробкою відеоігор, можуть отримати звільнення від сплати корпоративного податку на витрати здійснені на виробництво відеоігор у Великій Британії. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та віднести до складу податкового кредиту
Податкові пільги для оркестрів	Компанії, що здійснюють оркестрову діяльність можуть отримати додаткову податкову пільгу у вигляді відрахувань з суми податку частини витрат на проведення оркестрових концертів. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та віднести до складу податкового кредиту
Звільнення від податку кіновиробництва	Кіновиробники можуть компенсувати за рахунок корпоративного податку витрати на виробництво фільмів у Великій Британії. Компанії, які отримують збиток, можуть його задекларувати та віднести до складу податкового кредиту
Податкова пільга на науково-дослідні роботи	Податковий кредит на витрати на науково-дослідні роботи. Ця пільга надається для великих компаній та дає їм змогу отримувати податковий кредит залежно від суми їх витрат на науково-дослідні роботи
Податкова пільга на науково-дослідні роботи для малих і середніх компаній	130% надбавка для врахування витрат на науково-дослідні роботи при розрахунку корпоративного податку для малих або середніх компаній. Підприємства можуть врахувати всі або частину своїх збитків за кредитом, що підлягає сплаті, за ставкою 14,5% від погашених збитків
Патентна скринька	Знижена ставка (10 %) податку на прибуток від патентів
Податок на тоннаж (спеціальний режим оподаткування)	Податок на тоннаж – режим зниженого оподаткування для підтримки судноплавної промисловості. Прибуток, що підлягає оподаткуванню, розраховується шляхом застосування стандартної щоденної норми прибутку до чистого тоннажу кожного судна у флоті судноплавної компанії
Капітальні надбавки: (для біржових нафтових бізнесів) за перший рік для заводів або обладнання	100% надбавка до витрати компанії на установки або обладнання, що повністю використовується в торгівлі кільцевими огорожами, застосовується у перший рік
Надбавки за додаткову плату	Надбавка від додаткових зборів на капітальні витрати на нафтову діяльність на суші та морі
Подарунки медичних товарів та обладнання	Вирахування з торгового прибутку за подарунки медичних товарів та обладнання від компаній
Капітальні надбавки – 100 % надбавка за перший рік на обладнання для призначених допоміжних зон на підприємствах	100 % надбавка до витрат компаній на придбання певних видів устаткування та обладнання для використання у межах підприємств

Складено за: Non-structural tax reliefs – Additional cost estimates / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs/tax-relief-statistics-additional-cost-estimates-may-2023>.

Для розрахунку податкових витрат за корпоративним податком використовуються відомості, отримані податковими органами зі звітності щодо використання пільги з мінімальними подальшими припущеннями в розрахунках майже щодо всіх видів податкових витрат з цього податку.

Щодо деяких пільг британські податкові органи не отримують інформацію щодо використання пільги в податкових деклараціях платників, оскільки це не потрібно для встановлення податкового зобов'язання. Це може бути пов'язано з тим, що пільга є звільненням, а не вирахуванням з доходу або прибутку. У таких випадках використовуються відповідні зовнішні джерела інформації, якщо вони доступні, щоб оцінити використання допомоги та, відповідно, її вартість¹.

До структурних податкових пільг з корпоративного податку у Великій Британії у 2022 р. відносили:

- звільнення від оподаткування фінансування певних видів наукових досліджень;
- звільнення від подвійного оподаткування прибутку для компаній-резидентів Великої Британії з податку на прибуток (усунення міжнародного подвійного оподаткування);
- звільнення від оподаткування витрат на виведення з експлуатації нафтогазової інфраструктури. Тобто якщо будь-яка техніка чи установка, була ліквідована, а не замінена, витрати відповідного податкового періоду зараховуються як збільшені на чисту вартість ліквідації активів. В результаті витрати на виведення з експлуатації обладнання за вирахуванням будь-яких надходжень від ліквідації підлягають списанню.

Отже щодо корпоративного податку переважна більшість податкових пільг, що застосовуються у Великій Британії, належать саме до категорії податкових витрат. Структурних податкових пільг, то наразі їх налічується зовсім небагато. А якщо порівнювати податкові пільги, що існують з податку на прибуток підприємств в Україні та у Великій Британії, то в останній система пільг є більш розгалуженою. Особливо це стосується пільг, що належать до податкових витрат, спрямованих на підтримку та стимулювання окремих видів

¹Non-structural tax reliefs – Additional cost estimates / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs/tax-relief-statistics-additional-cost-estimates-may-2023>.

діяльності. В Україні ж протягом останніх років перелік подібних податкових пільг був обмеженим.

Що стосується ПДВ, то з цього податку в структурі податкових пільг також переважають ті, що належать до податкових витрат (табл. 3.4).

До структурних пільг з ПДВ у Великій Британії відносять:

- звільнення від оподаткування ПДВ ставок, азартних ігор, участі в лотереї;
- звільнення від сплати ПДВ послуг поховання та кремації;
- відшкодування ПДВ, сплаченого державними відомствами щодо певних видів поставок, не пов'язаних з веденням бізнесу;
- звільнення уповноважених органів від сплати ПДВ за освіту;
- звільнення від сплати ПДВ фінансових та страхових і перестраховальних операцій, а також деяких інших послуг, пов'язаних зі страхуванням;
- звільнення окремих зареєстрованих медичних працівників від сплати ПДВ медичної допомоги;
- відшкодування ПДВ на некомерційну діяльність місцевими органами влади та державними органами;
- відшкодування ПДВ уряду Північної Ірландії, стягненого з постачання товарів, послуг або імпорту товарів урядом Північної Ірландії;
- звільнення від сплати ПДВ поставок житлової землі та майна.

Щодо ставок ПДВ то у Великій Британії основна ставка податку така ж як в Україні – 20 %, а знижена ставка податку становить 5 %. Як вихідні дані для розрахунку податкових витрат з ПДВ, як і з податком на прибуток підприємств, часом застосовуються відомості, отримані податковими органами зі звітності, яку надають платники.

Таблиця 3.4

Податкові пільги з ПДВ, що належать до податкових витрат у Великій Британії у 2022 р.

Нульова ставка ПДВ для операцій з:
постачання книг, газет, журналів тощо в друкованому вигляді та в електронному вигляді
дитячого одягу та взуття та захисних черевиків і шоломів (включаючи мотоциклетні та велосипедні шоломи)
будівництва та продажу нових відповідних житлових та відповідних благодійних будівель
внутрішніх перевезень пасажирів, для транспорту, що вміщає більше 10 пасажирів
постачання медичних препаратів для пацієнтів
постачання їжі (включаючи холодну їжу на винос)
британської частини міжнародних перевезень пасажирів на регулярних рейсах
окремих допоміжних засобів та кваліфікованих автотранспортних засобів інвалідам

постачання послуг з водовідведення та води (крім використання в промисловій діяльності)
поставки окремих допоміжних засобів та кваліфікованих автотранспортних засобів інвалідам
поставки будинків на колесах та плавучих будинків
поставки рятувальних човнів, морського рятувального обладнання, а також ремонту та обслуговування рятувальних станцій, які відповідають безпосереднім потребам рятувального човна
продажів житлової нерухомості пустує більше 10 років
поставки книг для сліпих на магнітній стрічці, включаючи обладнання для запису та відтворення магнітної стрічки. Забезпечення бездротовими наборами для незрячих
реконструкції заповідних споруд
дарування товарів, які надають благодійні організації.
постачання, ремонт і технічне обслуговування морських і повітряних суден, а також на постачання відповідного обладнання безпеки
випуску або перевипуску банкнот Банком Англії, а також банкнот Шотландії та Північної Ірландії
Знижена ставка ПДВ для операцій з:
поставки дитячих автокрісел
поставки засобів контрацепції
поставки побутового палива та електроенергії
постачання монтажних енергозберігаючих матеріалів у житлових приміщеннях
поставки продуктів, призначених для допомоги людям, що кидають палити.
поставки послуг з переобладнання житлових приміщень, ремонту та переобладнання окремих житлових об'єктів, у тому числі ремонту житлових будинків, які не були заселені не менше 2 років
поставки тросових підвісних пасажирських транспортних систем
встановлення опалювального обладнання та підключення до електромереж в будинках
соціальних консультацій, наданих благодійними організаціями або державними органами соціального захисту
Звільнення від сплати ПДВ для операцій з:
зі збору коштів на благодійність
вхідних зборів до музеїв, галерей тощо
купівлі автомобіля для уповноважених місій та фізичних осіб
Виняток з обов'язкової реєстрації платником ПДВ для торговців з оподатковуваними поставками нижче порогу реєстрації
Відшкодування ПДВ благодійним організаціям паліативної допомоги, швидкої медичної допомоги та пошуково-рятувальних та медичних кур'єрських організацій

Складено за: Non-structural tax reliefs – Additional cost estimates / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs/tax-relief-statistics-additional-cost-estimates-may-2023>.

Щодо деяких витрат така інформація коригується з урахуванням значних або незначних припущень. Однак щодо ряду пільг з ПДВ відомостей, що містяться в податковій звітності, недостатньо для розрахунку податкових витрат, тому застосовуються інші дані, зокрема національна статистика, здійснюється математичне моделювання. Наприклад пільги з ПДВ, для осіб, на яких поширюється виняток з загальних правил оподаткування щодо реєстрації платниками ПДВ. Такі особи не подають звітність з ПДВ і, відповідно, для розрахунку податкових витрат застосовуються відомості національної статистики, і на основі них здійснюється математичне моделювання

Таким чином у Великій Британії розгалужена система податкових пільг з ПДВ, більшість з яких враховуються при розрахунку податкових витрат.

Поширеним у Великій Британії є надання пільги з ПДВ у вигляді нульової ставки. В Україні ж більш поширеною пільгою є звільнення від оподаткування ПДВ. Та для платників нульова ставка ПДВ є більш вигідною пільгою через можливість застосування податкового кредиту.

Німеччина

Німеччина також належить до країн, де запровадження концепції податкових витрат відбулося давно. У цій країні інформацію щодо податкових витрат стали вносити у звіти про субсидії, які публікуються з 1959 р. Такі звіти зазвичай видають раз на два роки вони додаються до проекту державного бюджету. Це є достатньо логічним кроком, адже з позиції концепції податкових витрат ця категорія є близькою до субсидій та прямих державних витрат. Станом на 2023 р. було опубліковано 29-й звіт про субсидії.

Обов'язок публікувати звіти закріплено законодавчо, а опубліковані дані стосуються широкого періоду часу. Німецькі звіти стосуються “не лише періоду $t-1$, але також $t-2$ і $t+1$ ”. Ці звіти враховують низку податків, що становлять надходження до державного бюджету а також бюджетів окремих територіальних одиниць. Слід зазначити, що звіти зазвичай містять інформацію не про всі без винятку податкові пільги, а лише про ті, що є найбільшими та ведуть до найзначніших витрат бюджету¹.

У Німеччині під податковими витратами розуміють податкові пільги, які є відхиленнями від центральної концепції податкової норми (еталонних показників), що приводять до нестачі податкових надходжень².

Німеччина розраховує податкові витрати за широким діапазоном податків, але не всі податки мають податкові витрати. Центральний уряд перераховує доходи, втрачені для федерального бюджету, для бюджетів земель та органів місцевого самоврядування; тобто про податкові витрати звітують для всіх рівнів бюджетного устрою. Це спричинено тим, що правовою основою більшості податків є федеральний закон. Навіть податки (наприклад, податок на

¹ Hybka M. M. Revenue Effect of VAT Expenditures in Germany and Poland. URL: https://www.researchgate.net/publication/305496331_Revenue_Effect_of_VAT_Expenditures_in_Germany_and_Poland.

² Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2006. No. 3927. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf>.

спадщину), доходи з якого надходять виключно до доходів земель, або податки, доходи яких частково призначені землям або муніципалітетам, повинні бути прийняті обома палатами (і Бундестагом, і Бундесратом) німецького парламенту.

У Німеччині немає чіткого юридичного визначення еталонної податкової системи для цілей оцінки податкових витрат. Еталонні показники податкової системи визначається, виходячи з чинного податкового законодавства, яке, у свою чергу, не є стабільним, тому відповідно ці базові показники для розрахунку податкових витрат можуть змінюватися у разі внесення змін до податкового законодавства.

Оцінки податкових витрат у Німеччині ґрунтуються на різних джерелах даних, переважно це офіційна статистика, зокрема, відомості, отримані податковими органами зі звітності. Під час оцінки податкових витрат враховуються дві додаткові оцінки: одна пов'язана з вимірюванням вартості недоотриманих державою коштів, а інша – з вимірюванням адміністративних зусиль з використанням моделі стандартних витрат федерального уряду¹.

Наразі у Німеччині законодавчо встановлено, що субсидії, і у вигляді прямих виплат і у вигляді податкових витрат мають бути обмеженими у часі та поступово зменшуватися. У країні протягом останніх років задекларована тенденція до підвищення ефективності застосування державних фінансів, у зв'язку з чим у Німеччині з 2010х має місце процес постійного офіційного перегляду податкових витрат щодо доцільності їх подальшого існування.

Фінансові показники по цим витратам окремим розділом публікуються у звіті “Про субсидії”, який готує Міністерство фінансів Німеччини. Оцінки призначені для визначення доцільності та економічної ефективності податкових витрат, оцінюються макроекономічні мотиви та потенційні ринкові коливання; також за допомогою інформації щодо податкових витрат визначається чи є податкові витрати найкращим інструментом державної політики для досягнення поставленої мети; а також здійснюється оцінка можливих ризиків їх застосування.

Слід зазначити, що в звіті про субсидії, де міститься інформація про податкові витрати, наведено відомості не щодо всіх податкових пільг з ПДВ та

¹ Thóne M. L8 billion at one blow: Evaluating Germany's twenty biggest tax expenditures. Köln: FiFo Institute for Public Economics, 2012. P. 6–7.

корпоративного податку, а тільки щодо тих, які є найсуттєвішими. По таким пільгам публікується дуже розгорнута інформація:

- опис податкової пільги;
- мета застосування пільги;
- правова основа застосування пільги (указуються відповідні статті податкового законодавства);
- статус та обмеження щодо застосування пільги;
- фінансові показники по пільзі (в млн євро) за чотири роки. Тут також надається інформація щодо недоотримання пільги у бюджеті різних рівнів у відсотковому співвідношенні: федеральний бюджет, бюджети земель та бюджети окремих територіальних одиниць;
- особливості вимірювання та розрахунку податкових витрат за зазначеною пільгою;
- стійкість застосування пільги (інформація щодо періоду запровадження та скасування);
- оцінки та перспективи застосування пільги.

Щодо змісту інформації, яка надається в звіті, слід зазначити, що велика увага тут приділяється не тільки фінансовому виміру пільг, але і загальним економічним оцінкам її застосування. Такий підхід дає змогу отримати ґрунтовну та повну інформацію щодо застосування пільги та її ефективності. Надання розгорнутої інформації щодо окремих податкових пільг було б доцільно і в українських реаліях.

Також цікавим є те що пільги у звіті групування спочатку відбувається не за принципом виду податку (такий підхід до публікації податкових витрат має місце у більшості країн), а за принципом сфери діяльності (галузі) на підтримку та/або стимулювання якої спрямовані такі пільги, а вже на наступному нижчому рівні класифікації виділені окремі податки.

Корпоративний податок у Німеччині також відіграє значну роль. Однак його фіскальна значимість є меншою за податки на споживання. За корпоративним податком акумулюється близько 10% податкових надходжень. Законодавством Німеччини встановлена стандартна ставка корпоративного податку в розмірі 15%. До неї додається ще 5,5% від загальної суми податку корпоративного податку, розрахованого за ставкою 15%, ця сума є надбавкою за

солідарність. Тому кінцева ставка корпоративного податку в державі становить 15,825 %¹.

До податкових витрат за корпоративним податком, які потрапили до категорії 20 найвагоміших за результатами 2022 р. відносять:

- податковий кредит на витрати на ремонт;
- зменшення обсягу оподаткованого прибутку на суму інвестиційних відрахувань до 200 000 євро.

Така невелика присутність пільг з податку на прибуток підприємств в переліку найбільш значних пояснюється насамперед порівняно невисокими обсягами бюджетних надходжень за цим податком взагалі.

У Німеччині ПДВ є одним з основних основним джерел державних доходів. За даними Федерального статистичного відомства Німеччини частка надходжень від ПДВ складає близько 38 %². ПДВ та податок на заробітну плату є найбільш фіскально орієнтованими податками в Німеччині. Тому інформація щодо ефективності податкових пільг за цим податком дуже важлива.

З 2007 р. у Німеччині стандартна ставка ПДВ становить 19 %, також у державі застосовується знижена ставка в 7 %. У період епідемії коронавірусу законодавчо було запроваджено тимчасові знижені ставки ПДВ (16 і 5 %) для поставок, здійснених у другому півріччі 2020 р.³

У звіті “Про субсидії” публікуються відомості тільки про окремі види податкових пільг з ПДВ, ті що є найбільш значущими. Серед 20 найбільш значних податкових пільг в державі у звіті за 2022 р. містилися такі пільги щодо застосування зниженої ставки ПДВ:

- для послуг ресторанного господарства та громадського харчування, за винятком продажу напоїв;
- для різноманітних культурних заходів;
- для громадського транспорт та залізничного пасажирського транспорт;
- для послуг з розміщення та проживання;

¹ PWS Worldwide Tax Summaries. Germany. Corporate - Taxes on corporate income. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/taxes-on-corporate-income>.

² Revenue Statistics 2021 – Germany. URL: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-germany.pdf>.

³ PWS Worldwide Tax Summaries. Germany. Corporate - Other taxes. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/other-taxes>.

- для діяльності зубного техника та за постачання та реставрацію зубних протезів та ортодонтичних приладів лікарями-стоматологами.

Отже у Німеччині при розрахунку та публікації інформації щодо податкових пільг основний акцент робиться саме на ті, за якими обсяги податкових витрат є найбільшими.

Франція

Франція – одна з перших членів ЄС, що має потужну економіку. Концепція податкових витрат в цій державі впроваджена ще з 1980 р. За період, коли в державі здійснюється визначення податкових витрат, їх кількість постійно змінювалася. У 1980 р. було 317 податкових витрат, зараз – 418¹. Загальна сума податкових витрат у Франції становила 90,3 млрд євро у 2021 р. та 91,4 млрд євро у 2022 р.

У Франції податкові витрати розглядають доходи, від яких безпосередньо відмовився уряд, надаючи суб'єктам податкові пільги, без урахування поведінкових реакцій, змін в економічній діяльності або взаємодії між різними положеннями.

Еталонна податкова система для розрахунку податкових витрат у Франції чітко не визначена. У Франції такий “еталон” визначений як “інтерпретація законодавчих намірів”² Один загальний критерій, який використовується для визначення податкових витрат, полягає в тому, що вони мають вузьку сферу застосування. Податкова пільга, яка спрямована на те, щоб принести користь переважній більшості платників податків, швидше за все, вважатиметься частиною норми. Про податкові витрати у Франції звітують щороку в Законі про бюджет, у додатку “Шляхи та засоби оцінки” до цього фінансового законопроєкту, а також у Законі “Про фінанси соціального забезпечення”.

Зазвичай у Законі про бюджет публікуються відомості щодо обсягу податкових витрат за попередній рік, поточний рік та наступний. Прогнозовані обсяги податкових витрат у Франції визначають за допомогою математичного моделювання на основі статистичної вибірки платників податків та іншими методами. Уявна надійність багатьох оцінок також уточнюється з використанням

¹Guide méthodologique. Evaluation des dépenses fiscales. URL: https://credaf.org/wp-content/uploads/2017/10/2015_Evaluation_depenses_fiscales.pdf.

².Ibid.

позначень “дуже добре”, “добре” або “приблизно”. Розміри податкових витрат за попередній рік в попередніх звітах, зазвичай коригуються за допомогою відомостей, отриманих в податкових та статистичних звітах.

Податкові витрати визначаються для кожного податку, включаючи податки на прибуток фізичних осіб та підприємств, податок на майно, податок на додану вартість, гербовий збір та інші непрямі податки. Раніше податкові видатки визначалися лише на рівні центрального уряду; однак, починаючи з Закону про бюджет на 2007 р., публікують і податкові витрати на місцеві податки (коли їх відшкодовує центральний уряд)¹.

Корпоративний податок впливає на обсяг всього прибутку, отриманого у Франції компаніями та іншими юридичними особами. Тому податкові витрати за ним важливо об’єктивно оцінити. Протягом останніх років ставки корпоративного податку у Франції поступово знижуються. У 2021 році стандартна ставка становила 26,5 %, а компанії з прибутком понад 500 000 євро сплачували вищу ставку на 27,5 %. Однак з 2022 р. компанії сплачують стандартну ставку корпоративного податку в розмірі 25 % незалежно від свого прибутку².

Французькі еталонні показники податкової системи для цілей розрахунку податкових витрат за податком на прибуток фактично дорівнює загальним правилам розрахунку цього податку, і тому майже всі положення, що зменшують податкове навантаження на прибуток від капіталу, вважаються податковими витратами.

Кожному виду податкових витрат у Франції присвоєно свій шифр, який включає шість цифр. Перші два вказують податок і, в деяких випадках, його підкатегорію, наступні два відповідають характеристикам (елементам) цього податку та останніх дві – порядковий номер. У Франції існує ряд спеціальних податкових режимів, що створюють певні податкові пільги, зокрема, з корпоративного податку для підприємств.

Податок на прибуток та корпоративний податок у французькому звіті зазначені під загальним кодом 2, з них пільги безпосередньо з корпоративного

¹ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

² Corporate tax rates in France. URL: <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/france-corporate-tax-rate-445980>.

податку присутні у групах 20, 21 та 23¹. У табл. 3.5 наведено пільги за корпоративним податком, включені до складу податкових витрат.

Застосування ПДВ у Франції регулюється Директивою 2006/112/ЄС Ради 28 листопада 2006 року, що регламентує загальну систему оподаткування ПДВ². Відповідно до якої, може застосовуватися або одна, або дві знижені ставки до доставки товарів, і послуги, що стосуються категорій, прописаних у додатку III, доповнень внесених Директивою 2009/47 від 5 травня 2009 р. У Франції діють такі ставки ПДВ: основна 20%, зниженні – 10, 5,5 та 2,1 % для певних категоріях продукції (табл. 3.6)

Таблиця 3.5

Податкові пільги з корпоративного податку, віднесені до податкових витрат у Франції, за групами

Група 20	
200217	Збільшення річної норми амортизації на 40% протягом п'яти років для сільськогосподарських підприємств
200307	Застосування зниженої ставки податку для розподілу активів, здійснених венчурними інвестиційними фондами
200401	Відрахування з суми податку 40% вартості певних промислових товарів (за переліком)
200402	Відрахування з суми податку вартості придбання транспортних засобів 3,5 тони та більше, що використовують такі види палива як природний газ, біометан, або альтернативні види палива
200403	Відрахування з суми податку 40% вартості інвестицій у обладнання для холодильного та повітряного очищення, використовуючи рідини, окрім гідрофторних карбонів
Група 21	
210203	Відрахування з суми податку протягом п'яти років частини витрат на придбання оригінальних творів сучасних художників
210326	Оподаткування за ставкою 10% доходу від певних активів промислової власності
220101	Звільнення від оподаткування прибутку компаній в розмірі 61 000 євро. Для компаній, які здійснюють діяльність у міській вільній зоні
220102	Звільнення від оподаткування обмежене в розмірі 50 000 євро прибутку. Для компаній, які здійснюють діяльність у міському районі третього покоління
220104	Звільнення від сплати податку у Зоні відродження села для компаній
Група 23	
230102	відрахування з суми податку частини інвестицій в малих та середніх підприємств в робототехніку та промислову оцифрування
230103	відрахування з суми податку витрат на підвищення екологічної безпеки кораблів, човнів чи обладнання
230104	відрахування з суми податку частини витрат на придбання тренажерів для симуляції водіння
230105	відрахування з суми податку частини інвестицій на придбання обладнання, що працює на альтернативному паливі. Для компанії, що використовують дизельні пристрої
230106	відрахування з суми податку частини інвестицій на придбання дизельного обладнання для малих та середніх підприємств

¹ Annex eau projet de loi de finance pour 2022. Évaluations des voies et moyens. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rcjt=j&q=&src=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiU4M-C5P77AhVihosKHcsjDisQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.budget.gouv.fr%2Fdocumentation%2Ffile-download%2F13303&usg=AOvVaw2vltluWAd eaV0QnJBtdErA>.

² Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>.

230601	Застосування зниженої ставки податку до розподілу активів, яке здійснюється, безпосередньо чи опосередковано, певними компаніями венчурного капіталу
230602	Загальне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, отриманого новими компаніями, створеними в регіональних районах допомоги (ZAFR)
230604	Повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, отриманого молодими інноваційними компаніями та молодими університетськими компаніями
230605	звільнення від оподаткування прибутку компаній, створених в зонах реструктуризації оборони (ZRD)
230606	звільнення від оподаткування прибутку компаній, які здійснюють діяльність у пріоритетних пулах зайнятості (BER)
230608	Звільнення від оподаткування прибутку компаній, створених у спеціальних міських районах пріоритетного розвитку (BUD)

Складено за: Annex eau projet de loi de finance pour 2022. Évaluations des voies et moyens. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiU4M-C5P77AhVihosKHcsjDIsQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.budget.gouv.fr%2Fdocumentation%2Ffile-download%2F13303&usg=AOvVaw2vItIuWadeaV0QnJBtdErA>.

Таблиця 3.6

Податкові пільги з ПДВ, віднесені до податкових витрат у Франції

Група71. Спеціальні режими для морських територій	
710101	Звільнення від оподаткування ПДВ перевезень морським транспортом вантажів та товарів у Гваделупі, на Мартиніці та Реюньйоні
710102	Звільнення від оподаткування ПДВ певних продуктів та сировини, а також нафтопродуктів у Гваделупі, Мартиніці та Реюньйоні
710103	Встановлення окремих ставок ПДВ у Гваделупі, Мартиніці та Реюньйоні (8,5 % стандартна ставка та 2,1 % знижена)
710105	Тимчасове звільнення від оподаткування ПДВ у Гайані та Майотті
710107	Звільнення від оподаткування ПДВ продажу та імпорту рису у Реюньйоні
710108	Звільнення від оподаткування ПДВ поставок товарів у певних муніципалітетах Гваделупа або Мартиніка, для туристів, що перебувають у круїзі
710109	Виключення з бази оподаткування ПДВ комерційної маржі щодо розподілу тютюну в Гваделупі, Мартиніці та Реюньйоні
710110	Встановлення ставки ПДВ 2, 10 % для певних операцій, що стосуються соціального житла за кордоном
Група72. Пільги	
720106	Звільнення від оподаткування ПДВ певних операцій для проміжних асоціацій (профспілок)
720107	Звільнення від оподаткування ПДВ послуг, наданих громадянам профспілками
720108	Звільнення від оподаткування ПДВ поставок товарів та послуг, які використовуються в процесі догляду за дітьми до трьох років
720201	Звільнення від оподаткування ПДВ вартості шляху в Національному морському просторі для повітряного або морського транспорту для громадян та товарів, що прямують з Корсики
720203	Звільнення від реєстрації платниками ПДВ державних органів та некомерційних організацій
720206	звільнення від оподаткування ПДВ продуктів риболовлі, що продається рибалками у морі
720207	звільнення від оподаткування ПДВ творів мистецтва, колекції та античності, імпортованих закладами, затвердженими міністром, відповідальним за культурні справи
Група73. Знижені ставки	
730205	Встановлення ставки ПДВ 10 % для ночівлі в готелях
730206	Встановлення ставки ПДВ 10 % для постачання житла в кемпінгових майданчиках
730207	Встановлення ставки ПДВ 10 % для постачання їжі
730208	Встановлення ставки ПДВ 10 % для надання допомоги уповноваженими тепловими установами
730210	Встановлення ставки ПДВ 10 % для соціальної оренди по операціям, на які не поширюється ставка 5,5 %

730212	Встановлення ставки ПДВ 10 % для продуктів харчування, добрив та продуктів захисту рослин, які використовуються в органічному
730213	Встановлення ставки ПДВ 10 % для робіт з виробництва енергії, а також індукованих робіт, які з цим нерозривно пов'язані, для таких робіт, до яких не застосовується ставка 5,5 %
730214	Встановлення ставки ПДВ 10 % для послуг особистої допомоги, що надаються асоціаціями, компаніями чи організаціями
730216	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для операцій у секторі придбання соціального житла та в секторі соціального орендного житла для житла, що фінансується за допомогою позик на оренду, та для житла, що підпадає під політику міського оновлення
730218	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для постачання мережами відновлюваної енергії
730221	Встановлення ставки ПДВ 10 % для комерційного харчування (для негайного споживання)
730222	Встановлення ставки ПДВ 10 % для продажів та поставок для себе "інституційних" інвесторів проміжного орендного житла, розташованих у районах, що характеризуються значним дисбалансом між пропозицією та попитом на житло для об'єктів, що відповідають критеріям соціального житла
730223	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для робіт з підвищення якості енергоефективності приміщень для житлового використання
730224	Встановлення ставки ПДВ 5,5% для вступних внесків на спортивних зборах
730226	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для окремих послуг зі збору в центрах переробки, сортування та відновлення побутових відходів
730227	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для послуг у соціальному та медичному-соціальному секторі
730228	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для імпорту творів мистецтва, предметів колекціонування
730230	Встановлення ставки ПДВ 10 % для прийняття на експозиції, сайти та у інші установи предметів культурної, освітньої та професійної природи
730231	Встановлення ставки ПДВ 5,5 % для білетів до театрів, цирків, концертів, різноманітних виставок, кінотеатрів та зоологічних парків
730232	Встановлення ставки ПДВ 10 % для поставки виробів з дерева
730233	Встановлення ставки ПДВ 10 % для отримання телевізійних послуг
730301	Встановлення ставки ПДВ 2, 10 % для продажу квитків на певні види вистав
730302	Встановлення ставки ПДВ 2, 10 % для продажу тварин на м'ясо та туш
730305	Встановлення ставки ПДВ 2, 10% для газет та журналів
730306	Встановлення ставки ПДВ 2, 10 % для товарів та послуг, що використовуються в Корсиці

Складено за: Annex eau projet de loi de finance pour 2022. Évaluations des voies et moyens. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiU4M-C5P77AhVihosKHcsjDIIsQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.budget.gouv.fr%2Fdocumentation%2Ffile-download%2F13303&usg=AOvVaw2vItIuWadeaV0QnJBtdErA>

Отже у Франції існує велика кількість податкових пільг, особливо з корпоративного податку та податку на додану вартість. Переважна більшість таких пільг належить до податкових витрат. За їх допомогою здійснюється стимулювання окремих видів діяльності. Протягом останніх періодів обсяги податкових витрат у Франції збільшувалися.

Таким чином підходи до визначення, а також формування та публікації звітів щодо податкових витрат в різних європейських країнах дуже відрізняються (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Особливості звітування про податкові витрати у Великій Британії, Німеччині та Франції

Критерій	Велика Британія	Німеччина	Франція
Частка податкових витрат у ВВП (за інформацією GTED)	8,14 %	0,88 %	3,59 %
Роль звітування про податкові витрати у бюджетному процесі	Певна інформація про податкові пільги присутня у законі про бюджет	Тісний зв'язок з бюджетним процесом відсутній	Звіт про податкові витрати є частиною бюджетного законопроекту
Рік впровадження оцінки податкових витрат	з 1979 р.	з 1970 р.	з 1983 р.
Характер отримання інформації (розрахована за реальними даними чи прогнозна)	Наводиться інформація, отримана за прогнозними даними на поточний рік і за реальними за попередні	Наводиться інформація, отримана за прогнозними даними на наступний рік і за реальними за попередні	Наводиться інформація, отримана за прогнозними даними на поточний рік і за реальними - за попередні
Метод розрахунку податкових витрат	Втраченого доходу	Втраченого доходу	Втраченого доходу
Місце публікації інформації щодо податкових витрат	Бюлетень з оцінками податкових пільг та окремі файли- таблиці з оцінками структурних та неструктурних податкових пільг	Розділ звіту "Про субсидії"	Додаток "Шляхи та засоби оцінки" до фінансового законопроекту "Про бюджет"
Частота публікації	Щорічно	Раз на два роки	Щорічно
Ступінь конкретизації інформації	Основна увага зосереджена на фінансових показниках податкових витрат	Основна увага приділяється 20 найістотнішим податковим пільгам, однак і щодо інших пільг наведено багато аналітичної інформації	Щодо кожної податкової пільги наведена лаконічна аналітична та правова інформація

Складено за: Official Statistics. Non-structural tax reliefs. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>; Annex eau projet de loi de finance pour 2022. Évaluations des voies et moyens. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiU4M-C5P77AhVihosKHcsjDIsQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.budget.gouv.fr%2Fdocumentation%2Ffile-download%2F13303&usg=AOvVaw2vItIuWAdeaV0QnJBtdErA>; Subventionsbericht des Bundes 2019–2022. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/28-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=6.

Оскільки законодавчо не закріплено єдиної загальноєвропейської форми звітів про податкові витрати та періодичності їх публікації, то різні держави підходять до цього питання по-різному. Саме на досвід саме Франції та Німеччини, з досліджених країн, щодо звітування про податкові витрати варто

орієнтуватися Україні. Оскільки в цих країнах за багаторічний період звітування, склалися ефективні практики щодо формування звітів, структурування та подання інформації в них, як щодо аналітичної так і щодо описової системи. Досвід Великої Британії також варто взяти до уваги, оскільки практика звітування про податкові витрати в цій країні є також розвинутою. В цій країні регулярно відстежують податкові витрати і публікують цю інформацію на офіційних сайтах, однак така інформація не структурується у вигляді одного великого звіту.

3.3. Інституційні механізми та моделі адміністрування податкових витрат

Однією з основних переваг застосування концепції податкових витрат в державі є наявність оцінки різних варіантів фіскальної політики з метою впливу на соціально-економічні процеси в державі.

Заходи податкового регулювання зазвичай відносять до тих, що впливають на ефективність розподілення ресурсів. Їх застосування сприяє забезпеченню сталого економічного зростання та справедливому розподіленню його результатів серед громадян. Однак досить важко точно оцінити рентабельність заходів податкової політики, в порівнянні зі здійсненням прямих витрат. Берман і Шауп¹ стверджують, що здійснення такого порівняння є надзвичайно важливим, оскільки податкові витрати в більшості випадків є нижчими за прямі державні витрати. Тому дуже важливим є впровадження концепції податкових витрат та забезпечення регулярної оцінки їх обсягу.

Зазвичай у державах, де концепція податкових витрат впроваджена і застосовується достатньо давно та ефективно, також функціонує і система їх адміністрування та створені інституційні механізми, що дають змогу регулярно акумулювати інформацію щодо їх обсягу. Сукупність заходів щодо визначення переліку податкових витрат, методів їх оцінки, підготовки та оприлюднення звітів, аналізу та аудиту податкових витрат, а також розподіл функцій щодо збору інформації, оцінки та контролю між міністерствами, відомствами та

¹ Burman L., Shaup M. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government Spending, and Implications for Budget Reform. *NBER Working Paper*. 2011. No. 17268. URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/665504>.

інститутами громадянського суспільства формують *систему адміністрування податкових витрат*.



Рис. 3.1. Процес упровадження оцінки податкових витрат у державі

Побудовано автором.

Основним завданням функціонування цієї системи є провадження в державі ефективної та справедливої податкової політики, формування переліку податкових пільг, застосування яких забезпечує економічний розвиток держави та підтримку особам та сферам діяльності, які її потребують. Побудова системи

адміністрування податкових витрат забезпечує їх адекватну періодичну оцінку, що дає змогу формувати податкові пільги в державі ефективно та обґрунтовано.

Для держав, які не мають досвіду застосування концепції податкових витрат, у випадку її впровадження, необхідним є ухвалення ряду рішень та здійснення ряду кроків, що визначають, яким буде процес оцінки податкових витрат у державі, від цього також будуть значно залежати і результати оцінки (рис. 3.1).

В процесі впровадження концепції податкових витрат необхідно визначитися з методами їх оцінки. Зараз найпопулярнішим в світі є метод оцінки податкових витрат за втраченим доходом¹. Це зумовлено насамперед простотою застосування цього методу. Однак він має основний недолік – неврахування поведінкових реакцій суб'єктів внаслідок скасування пільг.

Перед тим як збирати та аналізувати інформацію для звіту про податкові витрати потрібно чітко визначити якою повинна бути структура звіту², яка саме інформація щодо обсягів податкових витрат та їх оцінки буде в ньому викладена, як часто будуть публікуватися такі звіти, чи оцінки податкових пільг будуть носити лише ретроспективний характер, чи будуть там також попередні оцінки майбутніх періодів. Адже у світі підходи до подання інформації у звітах про податкові витрати істотно відрізняються.

Важливо також визначити роль оцінки податкових витрат у бюджетному процесі в державі³. Оцінки податкових витрат можуть бути як частиною бюджетного процесу (наприклад, у Німеччині інформація про податкові витрати публікується у звіті про субсидії, що є частиною бюджету) або міститися у окремих звітах та не мати тісного взаємозв'язку з бюджетним процесом, як, наприклад, це відбувається у Великій Британії, де інформація про податкові витрати публікується окремо, без жодного зв'язку з бюджетним процесом.

Після того як було чітко визначено еталонні показники податкової системи, можна виявити які норми податкового законодавства будуть віднесені

¹ The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

² Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper*. 2010. IDB-WP-131.

³ Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

до податкових витрат¹. Це здійснюється шляхом порівняння діючих норм податкового законодавства з базовими.

Визначений шляхом порівняння перелік податкових витрат може бути адаптований до обставин, можливостей або обмежень, що існують у економіці країни. Для подальшого формування звітів необхідно визначити такі основні характеристики податкових витрат:

- назва та короткий опис;
- посилання на статтю нормативно-правового акта, що регулює зазначену податкову преференцію;
- тип податку, до якого належить зазначений вид податкових витрат;
- тип заходу податкового регулювання (знижена ставка податку, податкове відрахування, прискорена амортизація та ін.).

Після завершення формування переліку податкових витрат корисно проаналізувати деякі загальні характеристики податкових витрат. Такий аналіз слід здійснити на попередньому етапі впровадження оцінки податкових витрат в державі. Сам по собі сформований перелік податкових витрат та їх якісні аспекти можуть бути дуже цінними джерелами інформації. Порівняльний аналіз податкових витрат у динаміці, порівняння з іншими країнами або тенденцією розвитку може дати важливу інформацію щодо того, як в державі використовується податкова система для досягнення цілей державної політики².

Простий аналіз податкового законодавства держави щодо складу податкових витрат, може дати змогу зробити висновки щодо необхідності здійснення реформ в цій галузі навіть до оцінки обсягів податкових витрат. Під час аналізу структури податкових витрат насамперед варто звернути увагу на такі аспекти:

- *кількість податкових витрат*, яка може свідчити про інтенсивність застосування податкової системи для досягнення цілей та завдань державної політики. Наприклад, у країнах, що розвиваються, тимчасові звільнення від оподаткування прибутку бізнесу (податкові канікули) зазвичай використовуються як ключовий інструмент політики для стимулювання внутрішніх інвестицій та залучення прямих іноземних

¹ Burton M., Sadiq K. Tax expenditure management: a critical assessment. *Cambridge Tax Law Series*. Cambridge, 2013.

² Burman L., Shaup M. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government Spending, and Implications for Budget Reform. *NBER Working Paper*. 2011. No. 17268. URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/full/10.1086/665504>.

інвестицій. Однак умови використання таких пільг можуть відрізнятися залежно від економічного сектору, географічного положення, внутрішньої доданої вартості, зайнятості в країні та організаційно-правової форми суб'єктів підприємницької діяльності і т. п. Ці умови роблять кількість податкових витрат відносно високою;

- *правова база*: податкові витрати можуть бути закріплені в різних, в тому числі неподаткових законодавчих актах, а не повністю регулюватися основними податковими законами країни, зокрема податковим кодексом. Це особливо часто трапляється в країнах, що розвиваються, де розрізненість державних регулюючих заходів часто проявляється через нормативно-правові акти, які запроваджують податкові витрати. Наприклад, закони про вільні зони, інвестиційне законодавство, закони про працю, видобуток і нафту та лісове господарство та ін. Така ситуація часто вказує на складність та заплутаність національної податкової системи та, можливо, на джерело неузгодженості у встановленні та досягненні цілей економічної політики через податкову систему;
- *класифікація податкових витрат* за основними видами податків: наприклад, широке використання відрахувань у системах податку на доходи фізичних осіб може компенсувати високий ступінь прогресивності податкових ставок. А широке використання звільнень від ПДВ може свідчити про високу ступінь підтримки з боку держави для бідних домогосподарств. Також іноді варто розподілити податкові витрати за напрямками підтримки - галузями, видами діяльності та ін.

У процесі збору вихідних даних, оцінки податкових витрат, оприлюднення звітів та використання цієї інформації задіяно багато учасників, серед яких, як державні органи та установи, так і платники податків, громадські організації. Однак керівним центром процесу управління податковими витратами в більшості країн є Міністерство фінансів, яке несе основну відповідальність за фіскальне управління в цілому. Воно відповідає за створення бази даних та моделі для оцінки вартості податкових витрат. Зазвичай інформацію, необхідну для розрахунку податкових витрат надають податкові та митні органи, статистична служба, рідше – галузеві міністерства та відомства. Методика розрахунку витрат може розроблятися як фіскальними органами, так і науковцями або міжнародними організаціями (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Роль державних органів у процесі адміністрування податкових витрат

Побудовано за: Tax expenditure reporting and its use in fiscal management. A guide for developing economies, 2019, International Monetary Fund, URL: <https://www.elibrary-imf.org.library.svsu.edu/view/journals/061/2019/002/061.2019.issue-002-en.xml>.

Оскільки національні податкові системи мають особливості, то розробити єдину методику розрахунку податкових витрат на міжнародному рівні, щоб її в незмінному вигляді можна було використовувати в різних країнах, наразі майже неможливо. Тому навіть в випадку використання методик розрахунку податкових витрат, що були створені в інших державах, або рекомендацій міжнародних організацій, необхідно враховувати національні особливості податкових систем. У зв'язку з чим участь представників фіскальних органів держави та/або науковців є обов'язковою для створення ефективної методики розрахунку податкових витрат.

Результатом діяльності щодо адміністрування податкових витрат зазвичай виступають звіти про податкові витрати, що використовуються зацікавленими сторонами для отримання відомостей щодо ефективності податкової політики.

Зацікавленою стороною зазвичай виступає парламент, що на базі оцінки податкових витрат може ухвалити рішення щодо продовження застосування певної податкової пільги, або її коригування, або взагалі скасування. Також інформація щодо обсягів податкових витрат цікавить інститути громадянського суспільства, які бажають контролювати справедливість розподілення ресурсів. Відомості зі звітів про податкові витрати в своїй діяльності також використовують науковці, міжнародні організації і т. п. Наявність прозорої та адекватної інформації щодо податкових витрат в державі, до якої мають доступ як законодавчі органи, так і всі інші зацікавлені сторони, такі як платники податків, громадські організації, ЗМІ та ін., приводить до кращого розуміння процесу провадження податкової політики всіма учасниками.

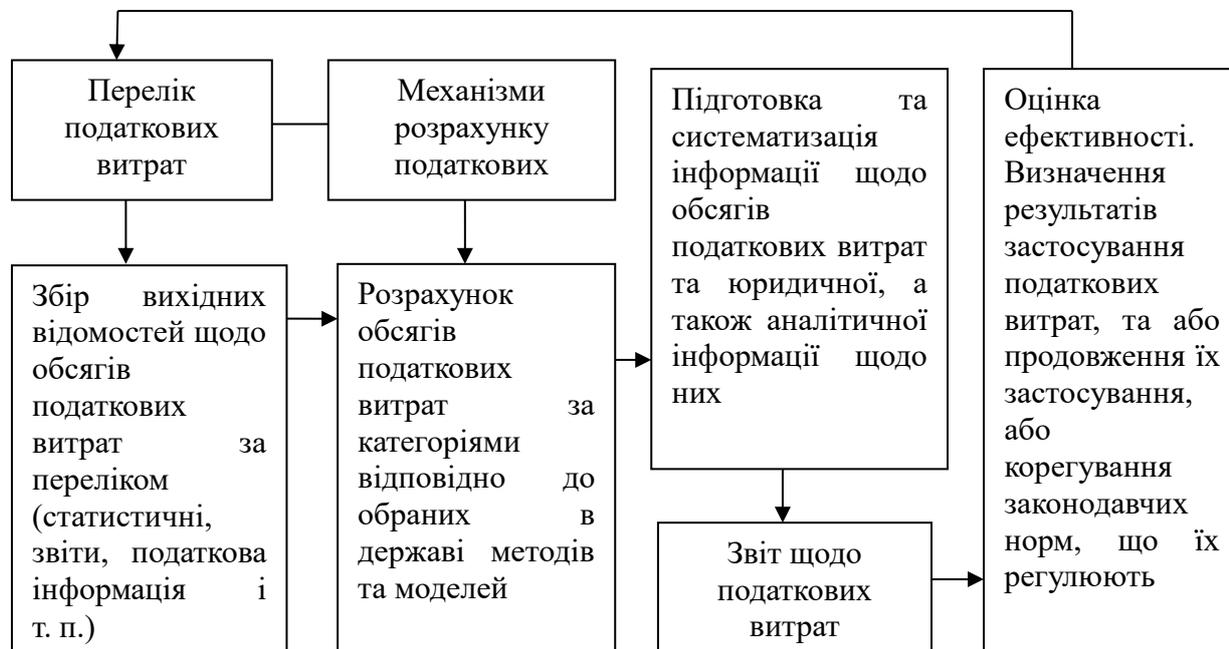


Рис. 3.3. Процес адміністрування податкових витрат у державі

Побудовано автором.

У загальному вигляді процес адміністрування податкових витрат в країні, де ця концепція вже певний період часу функціонує, виглядає як безперервний процес (рис. 3.3), у результаті якого удосконалюється і сама системи податкових витрат у державі, і механізми їх розрахунків та звітування щодо податкових витрат. У процесі адміністрування податкових витрат важливе місце посідає

наявність повної та достовірної вхідної інформації щодо їх обсягів та розробка і застосування адекватних методів розрахунку¹.

Базою для збору даних є відомості, що містяться у податкових звітах, які подають платники до податкової, митної та інших служб. Для подальшої обробки такої інформації важливо, щоб вона була подана у електронному форматі (або потім внесена співробітниками служб у електронні бази), також важливо наявність обміну інформацією між податковою, митною, статистичною службами, міністерством фінансів та ін.

Зазвичай кошторис на кожну податкову витрату розраховується окремо за допомогою формул, що відображають інформацію про податкову базу, ставку(и) оподаткування та прогнози щодо економічного зростання окремих показників. Якщо застосовується прогресивна шкала ставок, розрахунок є складнішим.

В таких випадках застосовуються імітаційні моделі, засновані на більш детальній інформації про профіль платників податків, а агрегація автоматично є частиною розрахунку.

В процесі застосування концепції податкових витрат в державі методи їх оцінки можуть змінюватися, що може бути пов'язано з низкою причин, таких як, зміна податкового законодавства в державі; низька ефективність методів оцінки, що були впроваджені раніше; отримання нових вхідних даних для розрахунку внаслідок зміни форм звітності та ін.

Системи адміністрування податкових витрат в різних країнах за характеристиками елементів та їх взаємодії можуть істотно відрізнятися. Часто це зумовлено вибором моделі адміністрування податкових витрат зробленим у державі. Обрана модель адміністрування податкових витрат визначає ступінь формалізації основних елементів системи адміністрування податкових витрат, характер та повноту інформації про податкові витрати, що формується та публікується у звіті, регулярність публікації звітів, використання інформації щодо податкових витрат у бюджетному процесі.

¹ Heady C. Tax expenditures: definitional and policy issues. *Tax expenditures: state of the art* / ed. by L. Philipps, N. W. Brooks, J. Li. Toronto : Canadian Tax Foundation, 2011. P. 1–17.

Наразі у міжнародній теорії та практиці застосування концепції податкових витрат можна виділити три основні *види моделей адміністрування податкових витрат*¹:

1. *Бюджетна модель адміністрування податкових витрат*. Для цієї моделі характерна висока ступень використання інформації щодо податкових витрат у бюджетному процесі в державі. Країни, для яких така модель характерна - Австралія, Австрія, Канада, Франція, Іспанія та США. В цих державах податкові витрати об'єднано у групи (зазвичай на основі виду пільг за окремими податками), щодо податкових витрат готуються щорічні звіти. Оцінки податкових витрат розраховуються і за великими групами, і за окремими податковими витратами. Такі звіти зазвичай публікуються щорічно і додаються до річних звітів до бюджету та/або до бюджетних планів.

Основні характеристики бюджетної адміністративної моделі:

- країни, в яких функціонує ця модель, мають довгу історію практики впровадження концепції податкових витрат;
- відомості про податкові витрати, що містяться у звітах про бюджет, є конкретними та стандартизованими;
- застосування методики розрахунку податкових витрат, що є чіткою та перевіреною часом;
- на державному рівні визначена важливість питання податкових витрат, було проведено поглиблені дослідження з цього приводу;
- законодавчі органи ретельно вивчають податкові витрати, та враховують цю інформацію під час ухвалення рішень щодо скасування, продовження дії, або зміни умов надання податкових пільг;
- інформація щодо податкових витрат затверджується органами влади та є складовою звіту про бюджет.

Таким чином бюджетна адміністративна модель характерна для держав зі сталими розвинутими економіками, де концепція податкових витрат була впроваджена достатньо давно. За період застосування концепції податкових витрат в цих країнах було напрацьовано досвід щодо методики розрахунку податкових витрат, групування їх за категоріями, визначення еталонних

¹ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

показників податкової системи, що дало змогу стандартизувати форми звітів, чітко визначити періодичність їх видання та вбудувати ці звіти у бюджетний процес в державі. В країнах з бюджетною адміністративною моделлю відомості щодо податкових витрат відіграють дуже важливу роль у бюджетному процесі¹. Такі відомості розглядаються на законодавчому рівні під час ухвалення бюджетних звітів та планів.

2. *Квазібюджетна модель адміністрування податкових витрат.* Ця модель характеризується відсутністю істотних зв'язків застосування концепції податкових витрат з бюджетним процесом в державі. Квазібюджетну модель використовують країни, що також мають досить високі показники економічного розвитку². Це, наприклад, Німеччина, Італія, Нідерланди та Португалія. Зазначені країни готують періодичні звіти щодо податкових витрат, однак не завжди звітний період дорівнює бюджетному року. Зазвичай у звітах основна увага концентрується на великих важливих видах податкових витрат, щодо них проводиться основний аналіз та оцінка. Звіти щодо податкових витрат не є складовими звіту про державний бюджет³. Такі звіти не підлягають експертизі та затвердженню з боку парламенту. Вони просто використовуються для інформування громадськості та роз'яснення бюджетних актів.

Характерними рисами квазібюджетної моделі є такі:

- в державах, де вона застосовується, не надається надто велике значення податковим витратам у бюджетному процесі;
- статистичні та аналітичні методи оцінки податкових витрат знаходяться у стані постійного доопрацювання та вдосконалення;
- періодичність підготовки звітів щодо податкових витрат може бути різною. В деяких країнах – раз на рік, в деяких – раз на два або навіть рідше.
- в державах, де впроваджена ця модель, існують різні думки щодо того, чи повинні бути звіти про видатки податків компонентом бюджету.

1 Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditures Reporting in G20 OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 2018/3.

2 Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

3 Tax expenditures in direct taxation in EU member states. Brussels : European Commission,. 2014. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.

Отже для країн з квазібюджетною моделлю характерним є невисокий вплив інформації, що міститься у звітах щодо податкових витрат, на бюджетний процес та на внесення змін до податкового законодавства у державі. В звітах щодо податкових витрат не завжди міститься вичерпна та розгорнута інформація про всі без винятку податкові витрати, а зазвичай основна увага концентрується тільки на найбільш витратних для бюджету. Методики та підходи розрахунку податкових витрат часто знаходяться в процесі удосконалення і можуть змінюватися.

3. *Неінституційна тимчасова модель адміністрування податкових витрат.* Зазвичай ця модель характерна для країн, з невисокими показниками економічного розвитку. Наприклад, Молдова, Білорусь, Казахстан. Ця модель полягає в нерегулярній оцінці невеликого переліку податкових витрат. В більшості випадків здійснюється оцінка податкових витрат лише тоді, коли уряд вирішує чи надавати/продовжувати надавати фіскальні субсидії або податкові пільги для певних видів діяльності або галузей економіки ¹. Така модель не передбачає регулярної систематичної підготовки звітів щодо податкових витрат та застосування інформації з таких звітів у бюджетному процесі на постійній основі. Характеристики цієї моделі:

- здійснюється попередній, однозначний аналіз податкових витрат без послідовних статистичних та методів оцінювання, а адміністрування та контроль уряду за цим питанням є відносно слабкими;
- уряд проводить аналіз та оцінку податкових витрат на внутрішньому рівні за власним бажанням;
- немає суворих юридичних процедур щодо подання інформації про податкові витрати, не застосовується законодавча експертиза та затвердження звітної інформації щодо податкових витрат.

Застосування неінституційної тимчасової моделі адміністрування податкових витрат не дає вичерпної регулярної інформації щодо ефективності застосування податкових пільг. Управління бюджетно-податковою сферою країнах, що застосовують цю модель, часто є інтуїтивним та ситуативним, на державному рівні не вибудовано регулярно діючих механізмів контролю ефективності застосування податкових пільг.

¹ Coady D, Parry I., Sears L., Chang B. How Large Are Global Energy Subsidies? *IMF Working Paper*. 2015. No. 15/105. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15105.pdf>.

Порівняльний аналіз трьох моделей адміністрування податкових витрат (табл. 3.8) демонструє, що найбільш формалізованою моделлю з чіткими напрацьованими механізмами аналізу та оцінки податкових витрат, з наявністю зворотного зв'язку від парламенту, є бюджетна модель.

Таблиця 3.8

Порівняльний аналіз моделей адміністрування податкових витрат

Критерій ідентифікації моделі	Бюджетна модель	Квазібюджетна модель	Неінституційна тимчасова модель
Характеристика країн, що зазвичай використовують модель	З високими показниками економічного розвитку	З високими показниками економічного розвитку	З невисокими показниками економічного розвитку
Регулярність оцінки податкових витрат	Регулярно	Регулярно	Нерегулярно
Наявність встановленої форми звіту про податкові витрати	Є	Є	Немає
Ухвалення звітів законодавчими органами	Так	Ні	Ні
Охоплення різних видів податкових витрат у звітних документах	У звіті подається інформація про всі податкові витрати	У звітах основна увага приділяється найбільшим податковим витратам	Інформація надається тільки щодо окремих видів податкових витрат
Ступень конкретизації та стандартизації відомостей щодо податкових витрат у звітах	Висока	Середня	Низька
Чи є інформація щодо податкових витрат частиною бюджетних документів (план, звіт)	Так	Ні	Ні
Ступінь врахування інформації щодо податкових витрат для реформування податкового законодавства	Висока	Середня	Середня

Складено за: Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valenduc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL:

<https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>; Tax expenditures in direct taxation in EU member states. Brussels : European Commission,. 2014. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.

Застосування бюджетної моделі дає змогу чітко контролювати ефективність податкових витрат. Побудова подібної моделі в державі потребує

часу, досвіду оцінки податкових витрат, а також високого ступеню розвитку як економіки, так і демократичних механізмів та громадянського суспільства.

Використання квазібюджетної моделі також дає можливість отримати досить вичерпну інформацію щодо податкових витрат. В деяких випадках не настільки розгорнута як в випадку застосування бюджетної моделі, проте її зазвичай достатньо щоб оцінити значні статті податкових витрат. Проблемним моментом застосування цієї моделі є те, що інформація щодо податкових витрат майже не застосовується у бюджетному процесі, також звіти щодо податкових витрат зазвичай не розглядаються у парламенті, що може привести до відсутності вчасного коригування податкової політики в відповідь на зниження ефективності податкових витрат.

У подальшому для України доцільним буде перехід до бюджетної моделі адміністрування податкових витрат. Для впровадження такої моделі в вітчизняних реаліях може знадобитися час, здійснення ряду підготовчих заходів, а також покращення економічного та демократичного середовища. Важливо розвивати механізми зворотного зв'язку від парламенту та громадянського суспільства для забезпечення ефективного контролю над податковими витратами та можливості їх коригування у разі незбігу з очікуваннями. Перехід до бюджетної моделі адміністрування податкових витрат забезпечить більше прозорості, контролю та ефективності в адмініструванні податкових витрат в Україні. Це може сприяти підвищенню довіри до фіскальної політики та забезпечити більш відповідальне використання грошей державного бюджету.

3.4. Особливості звітування про податкові витрати в різних країнах та використання звітів у фіскальному менеджменті

Значного поширення останнім часом набула низка ініціатив щодо збору даних про податкові витрати на міжнародному рівні. Окремі з них охоплюють певні регіони світу або групи країн (наприклад, регіональна База даних про податкові витрати країн Латинської Америки та Карибського басейну¹), тоді як інші мають секторальну спрямованість (бази даних Організації економічного

¹ Tax Expenditures Database for Latin America and the Caribbean – TEDLAC 2018. URL: <https://ciat.org.sharepoint.com/:x/s/cds/EXE9L4UwIz5Aj01heuuRRIIBIOVlgvCwOb9RdWuXiMArQA?e=UrnLuS>.

співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо заходів із підтримки викопних видів палива¹, податкових стимулів для НДДКР²). Крім того, інформація про податкові витрати надається й деякими міжнародними неурядовими організаціями з метою сприяння прозорості та публічному обговоренню дискусійних питань у зазначеній сфері. Утім, безперечно, наймасштабнішою ініціативою з висвітлювання інформації про податкові витрати за країнами світу залишається Глобальна база даних про податкові витрати (GTED), яка стала першою базою даних, у межах якої зібрано й згруповано звітність урядів країн світу з питань податкових витрат за використання розробленого набору критеріїв та показників. Варто зауважити й те, що GTED – також перша комплексна база даних, відкрита для публічного доступу.

Метою її ведення визначено: надання інформації про поточний стан звітності про податкові витрати в міжнародному аспекті та підвищення рівня прозорості у вказаній сфері; збір узгодженої інформації про системи податкових витрат за країнами світу із забезпеченням певного ступеня порівнянності; ініціалізація міжнародних досліджень у сфері податкових витрат, включно з емпіричними оцінками встановлених груп положень, що вже в подальшому може бути підставою для проведення науково обґрунтованих реформ національних систем податкових витрат³.

Вжиття заходів із забезпечення ретельного контролю за впровадженням та подальшим застосуванням податкових витрат набуває дедалі більшої актуальності не лише в національних, а й у світовому масштабах. Зокрема, втрачені доходи від їх надання, за інформацією, наведеною у звітах GTED, можуть становити понад 13 % ВВП в окремих країнах. Середній за країнами світу показник за весь період, охоплений GTED із 1990 по 2020 р., дорівнює 3,7 % ВВП і 23,5 % суми податкових надходжень. З огляду на підвищення рівня звітності за країнами та її подальше оприлюднення світові показники втрачених

¹ OECD Inventory of Support Measures for Fossil Fuels: Country Notes / OECD. Paris : OECD Publishing, 2022. URL: <https://doi.org/10.1787/5a3efe65-en>.

² OECD R&D tax incentives database. 2021 edition (MABIS Project 101004099) / OECD. 2021. URL: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-database.pdf>.

³ Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) : Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.

доходів неухильно зростали протягом останніх років. Із 2014 по 2018 р. вони становили в середньому понад 3,5 трлн дол. США на рік¹.

Отже, подальший збір звітної інформації до GTED відкриває нові шляхи для політичних дискусій та майбутніх досліджень у сфері податкових витрат. Безумовно, необхідним залишається отримання набагато більшого обсягу інформації з офіційних джерел для забезпечення ґрунтовної оцінки результативності й ефективності окремих податкових заходів за країнами, не говорячи вже про детальний аналіз національних систем податкових витрат і рівень їх убудованості у відповідні системи державних доходів і витрат. На цьому тлі GTED готує ґрунт для проведення в подальшому глибших аналітичних досліджень у цій сфері. Зокрема, крім виявлення загальних тенденцій і закономірностей у використанні податкових витрат, зібрані в GTED дані дають змогу цілеспрямовано досліджувати й певні аспекти такого використання, що, наприклад, проводилось у контексті пандемії COVID-19. Поєднання статистики GTED з іншими джерелами даних створюватиме нові можливості для отримання надійної інформації про системи податкових витрат та оподаткування в цілому у світовому масштабі.

База даних GTED наразі охоплює вже 218 країн і юрисдикцій, 97 із яких (44,5 %) опублікували принаймні окремі дані про використання податкових витрат у період із 1990 р. (коли розпочався збір даних до цієї бази) по 2020 р. Хоча певні уряди готували звіти про податкові витрати й до цієї дати (наприклад, Канада – з 1979 р., Німеччина – з 1967 р., США – з 1972 р.), для переважної більшості країн надання звітності про податкові витрати було відносно новою практикою, тому наявність даних за ними може бути обмеженою. Навіть низка тих держав, котрі почали звітувати ще до 1990 р., змінили методологію та сферу й обсяг охоплення даних, що також варто враховувати при проведенні порівнянь у часі. Деякі країни підготували лише один або дуже обмежену кількість звітів за останні десятиліття. Наприклад, один раз звітували про податкові витрати Швейцарія (у 2011 р.) та Північна Македонія (2017 р.), Грецією з 2016 р. було опубліковано чотири звіти, Південною Кореєю з 2015 р. – п'ять, Туреччиною з 2007 р. – сім звітів тощо².

¹Aliu F. Worldwide State of Tax Expenditure Reporting. 2022. URL: https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/Session4_Aliu.pdf.

²The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

Отже, GTED виявляє величезні відмінності в якості, регулярності й обсягах наданих країнами звітів про податкові витрати. Із 46 країн - членів G20 та ОЕСР не публікують жодної офіційної інформації про податкові витрати три країни (серед них Китай та Саудівська Аравія), а 11 країн надають не постатейні дані щодо нормативних положень, а лише сукупні оцінки. Аналогічно з 27 країн - членів ЄС взагалі не звітують про податкові витрати три держави (Хорватія, Кіпр та Мальта), а 10 надають обмежену агреговану інформацію¹. Обидві групи країн ЄС фактично порушують Директиву Ради ЄС 2011/85/ЄС “Про вимоги до бюджетних рамок держав-членів”, яка чітко визначає: “держави-члени повинні публікувати детальну інформацію про вплив податкових витрат на доходи”². Утім, проблемою є й те, що цю загальну вимогу так і не було уточнено через розроблення детального шаблону, інструкції, котра містила би рекомендації державам-членам щодо рівня охоплення та деталізації інформації про податкові витрати³. Ще складнішою залишається ситуація, коли йдеться про країни із середнім та низьким рівнем доходу, де звітність про податкові витрати часто перебуває в зародковому стані. Останнє пов’язане з різними причинами, включно з обмеженістю даних, недостатніми людськими та фінансовими ресурсами, слабкими інституційними рамками⁴. Із 79 країн із низьким та нижчим за середній рівнем доходу 45 узагалі не подають звітів про податкові витрати, а 8 країн подають лише агреговані оцінки⁵.

Загалом більш розвинуті країни зазвичай надають у кількісному та якісному вимірі кращі звіти про податкові витрати. Хоча серед них трапляються й ті, що вкрай неохоче публікують будь-які значущі дані про використовувані податкові витрати. Найчастіше як приклад наводять Швейцарію, єдиний комплексний федеральний звіт якої про податкові витрати датується 2011 р. і

¹ Aliu F. Worldwide State of Tax Expenditure Reporting. 2022. URL: https://www.addistaxinitiative.net/sites/default/files/resources/Session4_Aliu.pdf.

² Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:en:PDF>.

³ Review of the suitability of the Council Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States / European Commission. 2020. P. 23. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020SC0211&rid=8>.

⁴ Kassim L., Mansour M. Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26, No. 2. P. 113–167. URL: <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>.

⁵ Von Haldenwang C., Redonda A., Aliu F. Shedding Light on Worldwide Tax Expenditures : GTED Flagship Report. 2021. URL: <https://gted.taxexpenditures.org/2021/05/shedding-light-on-worldwide-tax-expenditures/>.

оцінки втрачених доходів великою мірою базуються на цифрах 2005 р. з одного кантону (Берн), екстрапольованих на решту території країни¹.

Загалом у розрізі наведених у GTED даних відзначається, що лише меншість (42 країни) на регулярній основі публікують звіти про податкові витрати з постатейними даними на рівні законодавчих положень; переважно це члени ОЕСР та ЄС. Більше того, наголошується, що навряд чи хоч якийсь звіт про податкові витрати у світі є вичерпним чи комплексним, у зв'язку з чим і робляться висновки про те, що фактичні суми втрачених доходів, імовірно, набагато вищі, ніж наведені в GTED, з огляду на поширену практику заниження даних у такій звітності².

Однак тенденція до збільшення загальної кількості підготовлених державних звітів про податкові витрати, що спостерігається останнім часом, відображає зростаючий суспільний інтерес до цього аспекту державних фінансів. Якщо у 1990-х роках ці звіти публікували не більше ніж 12 урядів, то в 2000-х роках спостерігалось постійне їх зростання – з 15 до 48 країн. За останнє десятиліття їх кількість була максимальною у 2017 р. (85 звітів)³. Оскільки окремі країни готують звіти із запізненням, а інші лише формують свої перші звіти про податкові витрати, очікується, що ці цифри збільшуватимуться протягом наступних років, і це вкрай важливо в контексті забезпечення прозорості в частині застосування податкових витрат.

Крім того, GTED дає змогу також ідентифікувати різні моделі використання країнами податкових витрат. У країнах із високим рівнем доходів та країнах із доходами, вищими за середній рівень, більше коштів витрачається на розширення доступу до товарів і послуг, отже, пріоритетнішими є податкові витрати, орієнтовані на домогосподарства, що очікувано, оскільки розвинуті країни переважно витрачають істотнішу частку державних бюджетів на проведення політики із соціального забезпечення. За наявними даними, понад половина (51 %) втрачених доходів, про котрі звітують країни з високим рівнем

¹ Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

² Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) : Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.

³ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

доходів, припадає на домогосподарства, тоді як на останні у країнах з низьким рівнем доходу припадає лише 2 % загальної суми втраченого доходу¹.

Менш розвинуті країни відносно більше зосереджені на сприянні економічному зростанню та залученні інвестицій через податкові витрати. Втрачені доходи, зумовлені наданням податкових витрат, бенефіціарами яких є підприємства, становлять 35 % ВВП для країн з низьким рівнем доходів та 44 % для країн з доходами, нижчими за середній рівень. Ця частка є меншою для країн із доходами, вищими за середній рівень, та з високим рівнем доходів і становить, відповідно, 31 та 23 %². Крім того, GTED реєструє 804 положення, котрі стосуються митних зборів, щодо країн із низьким рівнем доходів, утім, лише 30 таких положень за групою країн з високим рівнем доходів.

У цілому країни з високим рівнем доходів та країни з доходами, вищими за середній рівень, покладаються і на більш диверсифікований портфель типів податкових витрат, основну частку якого становлять податкові звільнення; менш поширеними, хоча й теж важливими, залишаються податкові вирахування, знижені або нульові ставки й податкові кредити. У країнах з доходами, нижчими за середній рівень, та країнах із низьким рівнем доходів, для порівняння, найпоширенішим, крім того, є використання податкових звільнень. Істотно вагоміша, натомість, частка положень із не зазначеним або не встановленим типом податкових витрат.

Спостерігаються й зміни з часом у складі податкових витрат у глобальному вимірі. Якщо в 1990-х роках на податкові витрати з податків на доходи припадало понад 80 % загального втраченого доходу, то протягом останніх двох десятиліть їхня частка постійно знижувалася й становила менше 50 %. Протилежна тенденція спостерігається щодо податків на товари та послуги – починаючи з менше ніж 20 % у 1990-х роках, їхня частка останніми роками перевищує 50 %. Нарешті, податки на майно відігравали помітнішу роль на початку 90-х років, становлячи понад 10 % загального обсягу втрачених надходжень, утім, їхня частка згодом швидко знизилася до рівня близько 2-3 %³.

¹ The key findings of the GTED Flagship Report : Official launch of the GTED website. 2021. July 16. URL: https://gted.net/wp-content/uploads/2021/06/Presentation_Launch_Main_Findings.pptx.

² Ibid

³ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

Зазначені зміни у складі податкових витрат можуть пояснюватись низкою чинників¹. По-перше, важливу роль відіграла зростаюча кількість країн, котрі надавали звітність про податкові витрати. На початку 90-х років ХХ ст. країни з високим рівнем доходів та країни з доходами, вищими за середній рівень, звітували здебільшого про податкові витрати з податків на доходи, тоді як подальші звіти містили вже ширший перелік податків. По-друге, істотним чинником стала зміна напрямів використання податкових витрат. Останні дедалі частіше орієнтовані на досягнення різноманітних цілей у сфері соціальної політики. Все більше країн повідомляють про запровадження податкових витрат щодо податків на товари та послуги, актуалізуються податкові витрати, надання яких мотивоване розширенням доступу до товарів і послуг або житла. По-третє, протягом останніх десятиліть у всьому світі знижувалися законодавчо встановлені ставки корпоративного податку, але його частка в податкових надходженнях у середньому по країнах світу залишалася переважно стабільною. З огляду на глобальну тенденцію такого зниження, у т. ч. у країнах із низьким рівнем доходу, дещо зменшилися й вигоди для інвесторів від отримання податкових пільг². Останнє могло відобразитися у скороченні частки податкових витрат, пов'язаної з податками на доходи.

Особливістю бази даних GTED залишається те, що до неї збираються тільки загальнодоступні дані про податкові витрати, опубліковані національними урядами, хоча це й обмежує сферу її застосування. Крім того, інформація до GTED потрапляє тільки зі звітів центральних органів влади. Як наслідок, дані субнаціонального рівня опиняються поза межами поточної сфери використання GTED.

Терміни “звітність про податкові витрати” або “звіт про податкові витрати” використовуються у широкому розумінні. Вони охоплюють значний спектр офіційних документів, починаючи від щорічних комплексних та детальних звітів про податкові витрати, які є частиною бюджетної документації уряду, і

¹ Von Haldenwang C., Redonda A., Aliu F. Shedding Light on Worldwide Tax Expenditures : GTED Flagship Report. 2021. URL: <https://gted.taxexpenditures.org/2021/05/shedding-light-on-worldwide-tax-expenditures/>; Calame S., Toder E. Trends in Tax Expenditures: an Update / Urban Institute and Brookings Institution. 2021. URL: https://www.urban.org/sites/default/files/publication/104124/trends-in-tax-expenditures-an-update_1.pdf.

² Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment : A report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN, World Bank / International Monetary Fund. 2015. URL: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515.pdf>.

закінчуючи окремими документами, котрі видаються державними органами й містять певну агреговану інформацію про окремі механізми надання податкових витрат¹.

Звітність про податкові витрати в базі даних GTED класифіковано насамперед за регулярністю її подання. При цьому підкреслюється, що “регулярне” звітування (“regular” reporting) не завжди свідчить про щорічне звітування. Країна класифікується як така, що звітує регулярно, якщо не має жодних прогалин у річному охопленні даних від початку звітування та надає дані за два роки до року, котрий позначено як звітний щодо введення даних до бази GTED (2018 р. у випадку першої версії GTED, оприлюдненої у червні 2021 р., яка базується на даних, опублікованих до 2020 р.). Вимога зберігається незалежно від того, чи звітує країна щороку (як більшість країн) або раз на два роки (як окремі держави), якщо ця країна надає оцінки за кожен рік. Німеччина, наприклад, ще з 1967 р. публікує звіти про федеральні субсидії, котрі містять дані про податкові витрати за кожні два роки. З 1990 р. всього видано 15 подібних звітів, які натомість містять дані за 29 бюджетних років (до 2018 р. включно). Зазначена звітність вважається регулярною, оскільки охоплює всю необхідну інформацію, а саме щорічні дані, котрі можна розглядати й аналізувати. У всіх інших випадках країна класифікується як та, що звітує “нерегулярно”. Наведемо окремі приклади. Туреччина звітність про податкові витрати вперше підготувала й розмістила в GTED у 2007 р., утім, у подальшому дані надавались до 2015 р. Так само й для Данії першим роком подання інформації став 2006 р., за яким настала 11-річна перерва – до 2017 р., коли стали доступними наступні дані, і в подальшому вони надавались щорічно. Чехія наразі класифікується як країна, котра подає звітність нерегулярно, оскільки нею ще не опубліковано дані за звітний 2018 р.²

GTED збирає всі загальнодоступні дані про податкові витрати, опубліковані національними урядами по всьому світу. Для кожної юрисдикції ведеться облік джерела інформації, включно з посиланням на відповідний вебсайт у тих випадках, коли інформація наводиться в мережі Інтернет. Поділ показників організовано на дві категорії, одна з яких є даними кількісними, а

¹ Von Haldenwang C., Redonda A., Aliu F. Shedding Light on Worldwide Tax Expenditures : GTED Flagship Report. 2021. P. 15. URL: <https://gted.taxexpenditures.org/2021/05/shedding-light-on-worldwide-tax-expenditures/>.

²Ibid. P. 15–16.

друга – якісними¹. Подальше, детальніше висвітлення того, які дані та в якому вигляді мають бути внесені до GTED, є свідченням того, що підготовка до надання звітності до бази є доволі тривалим у часі процесом.

У рамках GTED передбачено збір двох типів *кількісних даних (quantitative data)* про податкові витрати: оцінка втрачених доходів (*revenue forgone estimates*) та кількість бенефіціарів (*number of beneficiaries*). На відміну від оцінки втрачених доходів, котра часто потребує як статистичного аналізу, так і імітаційного моделювання, визначення кількості бенефіціарів є відносно простим завданням за умови наявності даних податкових декларацій. Однак і це може бути складним для країн з низькими доходами, а також країн із доходами, нижчими за середній рівень, оскільки збір та обробка даних податкових декларацій можуть вимагати істотних ресурсів та часу.

База даних GTED, за можливості, містить оцінки втрачених доходів за наданим переліком статей податкових витрат згідно з останніми оновленими оцінками. Однак якщо країна надає в одному звіті дезагреговані (деталізовані) дані за рік, а в наступних звітах – лише агреговані (сукупні) дані за той самий рік, реєстрації підлягає остання інформація, що містить дезагреговані дані. Оцінки, наведені в GTED, завжди ґрунтуються на розрахунках із використанням фактичних податкових даних за попередні бюджетні роки, а не на планових чи прогнозних показниках.

Оцінки втраченого доходу подаються в абсолютних цифрах як в одиницях національної валюти, так і в доларах США. Крім того, оцінки наводяться у відсотках до ВВП та податкових надходжень. Для зазначених цілей використовується інформація з бази даних про державні надходження Всесвітнього інституту економічних досліджень у галузі розвитку Університету Організації Об'єднаних Націй (United Nations University World Institute for Development Economics Research, UNU-WIDER)².

Там, де можливо, збирається інформація про кількість бенефіціарів, яка є наступною (після оцінок втрачених доходів) складовою інформації, що подається та змінюється щороку. Ця кількість для кожного року вводиться у

¹ Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) : Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.

² UNU-WIDER Government Revenue Dataset. URL: <https://www.wider.unu.edu/project/government-revenue-dataset>.

форматі, аналогічному до оцінок втрачених доходів. Утім, попри важливість цієї інформації, країни готують її рідко. Тільки 21 країна публікує такі дані для визначеної підгрупи положень про податкові витрати¹.

Якісні дані (qualitative data) містять назву (tax expenditure name) англійською й мовою оригіналу, а також опис (tax expenditure description) наданих податкових витрат. Крім того, дані класифікують за *чотирма основними категоріями*: податкова база, до якої застосовуються нормативні положення про податкові витрати; цілі політики, на які орієнтовано надання податкових витрат; цільова група бенефіціарів; механізм або тип податкових витрат, за допомогою якого вони надаються. Згадані чотири основні якісні категорії, назва статті податкових витрат та правове посилання на положення про податкові витрати є обов'язковими для заповнення у базі даних GTED. Розглянемо їх докладніше.

Інформація за категорією *податкова база (tax base)* в GTED організована по трьох рівнях. Перший рівень розрізняє три широкі типи податкової бази: податки на доходи, податки на товари та послуги, податки на майно. Другий рівень вводить підкатегорії. Наприклад, податки на доходи поділяються на податок на доходи корпорацій, податок на доходи фізичних осіб, податок на приріст капіталу тощо. Податки на товари та послуги, відповідно, – на податок на додану вартість (ПДВ), митні збори, акцизи тощо. Податки на майно охоплюють податки на нерухоме майно, на вартість землі, на транспортні засоби тощо. Третій рівень забезпечує подальшу деталізацію лише для окремих видів податків другого рівня. Наприклад, ПДВ поділяється на внутрішній та імпортований. Таке розбиття дає змогу GTED урахувувати різні стилі звітності країн і формувати дані, котрі можна аналізувати узгоджено.

У випадку неможливості визначення того, до якої категорії GTED належить податкова база, останній присвоюється категорія “Інші”. Ця позначка також використовується, якщо податкова база, за якою надається звітність, не потрапляє до жодної з категорій, перелічених у Керівництві з підготовки даних до GTED. Нарешті, опція “Не зазначено / не встановлено” обирається, коли звіт

¹ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

про податкові витрати містить дуже обмежену інформацію або взагалі не містить даних щодо застосовуваної податкової бази для певного положення¹.

Наступною обов'язковою для заповнення є категорія *ціль політики (policy objective)*, на яку орієнтовано надання податкових витрат. Можливі численні варіації – від широких цілей політики, таких як “сприяння економічному зростанню” або “створення робочих місць”, до конкретніших, на взірець “розвиток сільськогосподарського сектору” або “розширення доступу до послуг охорони здоров'я”. Подібна неоднорідність, як зазначається, робить класифікацію цілей політики особливо складною.

GTED використовує великий перелік цілей політики та два рівні для класифікації даних цієї категорії. На першому рівні дані охоплюють широкі цілі, такі як “Розвиток пріоритетного сектору економіки”, “Залучення/сприяння інвестиціям”, “Збільшення доступу/попиту на певні товари чи послуги” тощо. Другий рівень запроваджує вищий ступінь деталізації. Наприклад, категорія першого рівня “Залучення/сприяння інвестиціям” поділяється на другому рівні на підкатегорії “Залучення внутрішніх інвестицій”, “Залучення прямих іноземних інвестицій” тощо; відповідно, категорія “Розвиток пріоритетного сектору економіки” поділяється на “Розвиток сільського господарства”, “Розвиток сектору інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ)” та ін.

Через неоднорідність даних, а також те, що цілі політики можуть мати багато нюансів (наприклад, “залучення інвестицій” та “сприяння інвестиціям” можуть мати різні значення), оригінальне, згідно з національним законодавством країни формулювання кожної цілі політики, може бути збережене в розділі “Примітки”. Ця інформація є корисною для користувачів GTED, котрі проводять ґрунтовні дослідження з проблематики податкових витрат. Цілі політики для нормативного положення класифікуються як “Множинні”, якщо воно має більше ніж одну мету; як “Інші”, якщо вихідні дані не підпадають під жодну з підкатегорій GTED; як “Не зазначено / не встановлено”, якщо політична мета для положення не сформульована чітко.

Категорія *бенефіціари, або цільова група бенефіціарів (targeted beneficiary group)*, має лише один рівень обов'язкової класифікації, до якого включено такі

¹ Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) : Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.

підкатегорії, як підприємства, домогосподарства, неприбуткові організації, міжнародні організації тощо. Утім, категорія “бенефіціари” має й не обов’язковий другий рівень, на якому тип бенефіціара додатково уточнюється, якщо така інформація доступна у звіті про податкові витрати (що трапляється не часто). Наприклад, якщо першим рівнем є “Підприємства”, то на другому рівні може зазначатися, що цільовою групою є малі та середні підприємства, “виробники”, “експортери” або будь-який інший тип підприємницької діяльності. Однак, оскільки варіанти подання країнами даних про типи бенефіціарів вкрай різноманітні, це поле другого рівня не містить набору попередньо визначених категорій, а дає змогу вводити інформацію у вільній текстовій формі.

Інформація про тип бенефіціарів може не завжди бути чітко вказана або виведена з назви чи опису статті податкових витрат. Встановлення цього типу не спричиняє проблем лише у випадках, коли податковою базою для нормативного положення є податок на доходи фізичних осіб (бенефіціарами вважатимуться домогосподарства) або податок на доходи корпорацій (бенефіціарами будуть підприємства). У всіх інших випадках, якщо тип бенефіціарів чітко не визначений, обирається класифікація “Не зазначено / не встановлено”. Коли у звітній інформації наведено кілька типів, наприклад, вказано, що певне звільнення з ПДВ застосовується як до підприємств, так і до домогосподарств, то ці бенефіціари класифікуються як “Множинні”. Якщо тип бенефіціарів для будь-якого положення наведено, але він не підпадає під жодну з категорій першого рівня, перелічених у Керівництві з підготовки даних до GTED, бенефіціари стосовно цих положень класифікуються як “Інші”¹.

Щодо *типу податкових витрат (the mechanism or type of tax expenditure)*, то у GTED так само, як і для попереднього виміру, існують лише категорії першого рівня (звільнення, вирахування, податкові кредити тощо). Утім, інколи складно коректно визначити категорію в розрізі спеціальних механізмів, і не в останню чергу тому, що є випадки, коли кілька типів податкових витрат застосовуються за одним і тим самим положенням. Законодавством країни, наприклад, можуть передбачатися використання податкового вирахування з

¹ Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) : Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.

податку на прибуток для інвестицій до певної їх суми та знижена ставка податку понад цю суму. Ці типи податкових витрат класифікують як “множинні” в GTED. Коли забезпечити коректну класифікацію проблематично або тип податкових витрат не підпадає під жодну з категорій, перелічених у Керівництві з підготовки даних до GTED (наприклад, положенням може передбачатися лише часткове, а не повне звільнення), обирається варіант “Інші”. Нарешті, “Не зазначено / не встановлено” вказується, якщо звіт про податкові витрати містить дуже обмежену інформацію або взагалі не містить даних щодо типу податкових витрат для окремих наведених їхніх статей¹.

Інші *поля якісних даних* не є обов’язковими, хоч і рекомендовані для заповнення в розрізі наданої за країною звітності; до них віднесено метод оцінки податкових витрат, посилення на законодавство, на підставі якого ці витрати надаються, інформацію щодо часових рамок їх застосування та ін. (табл. 3.9).

Отже, звіт країни, розміщений у GTED, у форматі Excel включає чотири сторінки (кожна має окремий ярлик): інформація (Information), положення про податкові витрати (TE Provisions), втрачені доходи (Revenue Forgone), число бенефіціарів (Number of Beneficiaries). За обсягом наданої інформації ці сторінки, втім, є вкрай неоднорідними. Найскладнішою в частині оформлення даних залишається сторінка “Положення про податкові витрати”.

У звіті про податкові витрати в Україні, розміщеному в базі даних GTED², наведено всю обов’язкову для надання й переважно більшість необов’язкової інформації. Він містить 349 статей податкових витрат. У категорії “Податкова база” вказується, що податкові витрати стосуються трьох категорій податків, найширшою з яких є “податки на товари та послуги” (195 статей податкових витрат). Удвічі меншими, проте майже однаковими за кількістю представлених у базі статей податкових витрат, є категорії “податки на доходи” (78 статей) та “податки на майно” (76 статей). Подальша деталізація інформації (рівень 2 у категорії “податкова база”) свідчить про те, що в категорії “податки на товари та послуги”, яка налічує 195 статей, фактично домінують за кількістю статті податкових витрат із ПДВ (156 статей).

¹ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

² Ibid.

**Необов'язкові (рекомендовані для заповнення) поля якісних даних
У Глобальній базі даних про податкові витрати**

№ з/п	Назва	Опис
1	Функціональна або бюджетна категорія	Вказують будь-яку інформацію щодо бюджетної/функціональної категорії нормативного положення або сектору, якого воно може стосуватися. Така інформація часто не вказується, утім, навіть коли вона надається, то використовувані класифікації суттєво різняться за країнами
2	Часові рамки та тривалість дії	У полі “часові рамки” нормативні положення про податкові витрати мають бути класифіковані або як такі, що містять відомості про закінчення терміну їхньої дії (за умови, якщо цю інформацію наведено у звіті країни), або як постійні, якщо інформації про дату завершення терміну дії положення не надано. Якщо положення має кінцеву дату, до якої воно діятиме, то у полі “тривалість дії” вказується або зазначена кінцева дата, або кількість років, протягом яких це положення буде чинним
3	Метод оцінки	Збирається інформація про метод оцінки втрат доходів, спричинених наявністю положень про податкові витрати. Оскільки переважна більшість країн наразі подає оцінки, здійснені на основі застосування підходу “упущених (втрачених) доходів”, це єдиний метод оцінки, включений до GTED. Однак у майбутньому можуть бути додані й інші методи, якщо дані про використання останніх стануть доступними
4	Упровадження та модифікації	Вказується будь-яка інформація про зміни, що вносились до нормативного положення за роки його дії
5	Посилання на законодавство	Збирається інформація про нормативно-правовий акт, його статтю та пункт, на яких ґрунтується певне положення про податкові витрати. Для заповнення цього поля використовується останнє доступне законодавче посилання на цей нормативно-правовий акт
6	Пов'язане положення	Якщо вихідне положення трансформується у два чи більше нових положень, ідентифікатор початкового положення записується в цьому полі для кожного з нових положень. Наприклад, якщо країна звітує про втрачені доходи від “звільнення від ПДВ на молоко та молочні продукти” (всі разом) до 2020 р., а також про втрачені доходи від “звільнення від ПДВ на молоко” та від “звільнення від ПДВ на молочні продукти” окремо, починаючи з 2021 р., ідентифікатор вихідного положення зберігається в полі “пов'язане положення” двох нових положень
7	Тип даних	Дані, що надаються країнами, класифікуються за чотирма групами: “постатейний рівень надання даних”, якщо країна надає звітність у розрізі наведеного переліку статей податкових витрат; “загальні оцінки”, якщо країна звітує лише про агреговані дані про податкові витрати, наприклад, за базою оподаткування; “дуже дезагреговані”, якщо країна надає детальну інформацію, але без однозначної прив'язки до окремих положень про податкові витрати, та “частково дезагреговані”, якщо країна надає дані, котрі не є настільки детальними, як у попередній категорії, але вони містять більше інформації, причому ця інформація стосується не тільки визначення бази оподаткування (це, наприклад, можуть бути дані про податкову базу, а також тип бенефіціара)
8	Поля “Джерело”, “Останнє оновлення”, “Інше” та “Примітки”	У полі “Джерело” зберігається назва державного органу, від якого отримано дані щодо зібраних положень про податкові витрати. “Останнє оновлення” вказує на місяць та рік, у якому співробітники GTED востаннє оновлювали якісні й кількісні дані для цього положення. У полях “Інше” та “Примітки” збирають будь-які загальні примітки або відомості, котрі не можуть бути збережені в розділах приміток для конкретних категорій

Складено за: Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED) 174: Companion paper. Bonn : German Development Institute : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>; The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

Податки на доходи представлені лише податком на прибуток підприємств (78 статей), тоді як у категорії “податки на майно” найбільш численними є статті податкових витрат із податку на землю (57 статей). Частка всіх інших статей у розрізі трьох представлених категорій є незначною порівняно зі згаданими.

Доволі детально представлено інформацію в категорії “цілі політики”. Як і в попередній категорії, наведено дані щодо кожного з передбачених формою рівнів. Згідно з тими даними, про які було повідомлено за рівнем 1 та 2 згаданої категорії, також виокремлюються три значні за кількістю статей податкових витрат підгрупи. Найчастіше цілєю політики вказують розширення доступу або попиту на товари та послуги – 67 статей податкових витрат, утім, багато статей не містять інформації щодо того, якими є ці товари та послуги (29 статей), натомість додатково виокремлюються статті, спрямовані на сприяння/розширення доступності послуг з охорони здоров’я (12 статей) та освіти (10 статей). Багато статей містять підгрупи “розвиток пріоритетного сектору економіки або діяльності” (60 статей податкових витрат), де переважно йдеться про аграрний та виробничий сектори, а також підгрупа “інші соціальні/економічні цілі” (42 статті), де домінують статті, орієнтовані на зміцнення міжнародного співробітництва (23 статті). Варто, крім того, наголосити, що в категорії “цілі політики” майже щодо третини статей податкових витрат (124 із 349 статей) не передбачено цілей їх надання, з огляду на те, що їх віднесено до підгрупи “не зазначено / не встановлено”¹.

Ще більше подібних статей податкових витрат міститься в наступній категорії “бенефіціари”, у розрізі якої до підгрупи “не зазначено / не встановлено” увійшли 214 із 349 статей. Вигодонабувачами за рештою статей у категорії “бенефіціари” визнаються підприємства (99 статей) та державний сектор (23 статті). І, нарешті, у розрізі останньої обов’язкової для заповнення категорії “тип податкових витрат” відзначається, що 256 із 349 статей за наведеною класифікацією віднесені до податкових звільнень; набагато менш поширеним є застосування податкових вирахувань (13 статей), а також знижених та нульової ставок (10 та 17 статей).

¹ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

Ми не мали можливості дослідити, наскільки коректно визначені цілі й бенефіціари податкових витрат у звіті України (це має бути предметом окремого дослідження), проте інформація про 23 статті податкових витрат, вигодонабувачем стосовно яких є державний сектор, видається такою, що потребує пояснення й перевірки.

Незрозумілою є інформація, представлена в останній версії звіту у графі “Інше”, де зазначається: “останні дані щодо надання звітності датовано: 8 статей податкових витрат – 2007 р.; 133 статті – 2010 р.; 13 статей – 2013 р.; 102 статті – 2014 р.; 12 статей – 2017 р.; 15 статей – 2018 р.; 66 статей – 2020 р. Інформація щодо “числа бенефіціарів” датується лише 2004–2007 рр. Постає запитання, про що свідчить ця інформація. Про те, що вона є застарілою чи про те, що окремі податкові витрати були скасовані й тому інформації про них за останні роки немає? Наведення такої інформації без пояснення негативно впливає на якість звіту, поданого Україною¹.

Крім того, у звіті відсутні описи статей і посилання на норми законодавства, якими регламентовано надання податкових витрат. Помітна тенденція до скорочення кількості нових положень, що вносились останніми роками до звіту. З огляду на те, що окремі з перелічених даних містяться у звітності про податкові витрати, котра формується на національному рівні, доцільним було би включити її до інформації, розміщеної в базі даних GTED.

Незважаючи на відносно тривалий досвід підготовки й надання звітності про податкові витрати (перший звіт датується 2004 р., а їх загальна кількість становить 17), Україні треба докласти ще багато зусиль для підвищення її якості. Дані деталізовано на рівні положень, тобто надано постатейний їх перелік. Однак звітність в Україні охарактеризовано як нерегулярну. Відомості щодо причин отримання країною цього статусу відсутні, так само як і не проводяться дослідження зазначеного аспекту проблеми.

Єдине дослідження, звіт Світового банку по Україні, датований 2018 р., вказувало на те, що дані, які формувалися в розрізі національної звітності, були неповними, зокрема, йшлося про відсутність даних про податкові витрати, пов'язані з податком на доходи фізичних осіб та спрощеною системою оподаткування, котрими, як наголошувалося, зумовлені суттєві втрати

¹ The Global tax expenditures database (GTED). URL: <https://gted.net>.

бюджету¹. Утім, неповні в розрізі основних податків звітні дані подають й інші країни, зокрема США та Канада, проте їхні звіти вважаються регулярними, що дає змогу припустити наявність іншої причини для кваліфікації звітності про податкові витрати в Україні як нерегулярної.

Щодо повноти надання інформації, то на вказаному аспекті в базі даних GTED не акцентовано увагу, хоч у звітах GTED наголошується на необхідності більшого розкриття країнами інформації про перелік податкових витрат у розрізі усіх основних податків, які застосовуються на центральному рівні. Фактично дані про податкові витрати мають поповнюватись із часом, але регулювання обсягу надання цієї інформації залишається прерогативою країни. Ключовим у GTED, свідченням чого є проведене нами дослідження, є регулярне подання інформації в межах звітності, що формується країною.

Детальне дослідження особливостей розміщення в Глобальній базі даних про податкові витрати звітної інформації свідчить про те, що, на відміну від звітності, яка призначена для внутрішнього використання, доволінішої за формою складання, вона є чітко структурованою та регламентованою. Останнє пов'язане з потребою розробників підвести принаймні той обсяг інформації про систему податкових витрат, котра надається країною, часто вкрай різної через специфіку національного законодавства, під певну стандартну класифікацію, яка була б зрозумілою та придатною для цілей подальшого аналізу такої інформації будь-яким іншим користувачем. Натомість саме звітність, що готується для внутрішнього використання, залишається найзмістовнішою з огляду на зазвичай значну за обсягом аналітичну її складову.

У контексті надання звітності до міжнародної бази даних Україною пропонуються такі заходи:

- узгодження звітної інформації, яка надається про податкові витрати, з тією, що готується для внутрішнього використання; усунення невідповідностей, пов'язаних із наявністю інформації в одній базі (міжнародній) за відсутності її в іншій (внутрішня звітність), зокрема щодо інформації про цільове призначення застосовуваних податкових витрат та їх вигодонабувачів (бенефіціарів);

¹ Tax Expenditures Analysis in Ukraine: Technical Note. Washington, D.C.: World Bank Group, 2018. P. 12. URL: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/891311622799736280/tax-expenditures-analysis-in-ukraine-technical-note>.

- доповнення даних щодо оцінок представленого у звіті переліку статей податкових витрат (пільг за вітчизняною термінологією) з огляду на те, що для низки таких статей, які не віднесені у звіті до тимчасових (вони є чинними), оцінки залишаються застарілими. Можливим є, за аналогією із зарубіжною практикою, введення певної порогової суми, нижче котрої податкові витрати не оцінюватимуться;
- уточнення критеріїв, згідно з якими звітність, що подається до Глобальної бази даних про податкові витрати Україною, вважається нерегулярною.

3.5. Міжнародна уніфікація методології аналізу податкових витрат: новітні вимоги GTED

Незважаючи на загально визнану важливість та необхідність використання концепції податкових витрат, світова практика свідчить про відсутність законодавчого та нормативно-правового врегулювання податкових витрат на міжнародному рівні.

Аналогічна ситуація складається і в Європейському союзі, де існує тільки один законодавчий акт (Директива 2011/85/EU “Про вимоги до бюджетної системи держав-членів ЄС”)¹, в якому хоча й відсутні норми прямого врегулювання, але показник податкових витрат згадується в статті 14 розділу VI “Транспарентність державних фінансів та бюджетної системи”. Відповідно до п. 2 цієї статті “держави-члени повинні публікувати детальну інформацію про вплив податкових витрат на доходи”, а це дає змогу враховувати цей показник в процесі середньострокового бюджетного планування. Починаючи з наступного, 2012 р. податкові витрати розраховувалися вже в 12 країнах ЄС², а з 2014 р. очікувалася систематична публікація державами – членами ЄС інформації про вплив податкових витрат на державні податкові надходження. Проте зміст, обсяги та періодичність публікації такої інформації Директивою не встановлені, що власне, й спричиняє наявність різних підходів в різних країнах.

¹ On requirements for budgetary frameworks of the Member States : European Council Directive 2011/85/EU // Official Journal of the European Union. – 2011. – November 23. – P. 41 – 47.

² Tax reforms in EU Member States 2013 — Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability. *European Economy*. 2013. No. 5. 118 p.

Слід зазначити, що на сьогодні будь-яка стандартизація та уніфікація підходів до методології розрахунків, обсягів і повноти звітів, а також періодичності та термінів їх надання в рамках ЄС відсутня, в т. ч. й на рівні рекомендацій. Разом з тим проблеми методології вимірювання та аналізу податкових витрат отримали розвиток в рамках ОЕСР – проєкт GTED¹, який спрямований на створення інформаційного середовища, насамперед для компаративного аналізу динаміки обсягів та структури податкових витрат в розрізі окремих країн.

Сама конструкція побудови GTED вимагає дотримання певних вимог до національних звітів з податкових витрат, тому найближчим часом слід очікувати введення відповідних Регламентів або узгоджених рекомендацій в цій сфері на рівні ОЕСР², а згодом – на рівні ЄС (як це відбувалося з BEPS, Pillar 1, Pillar 2 й т. ін.).

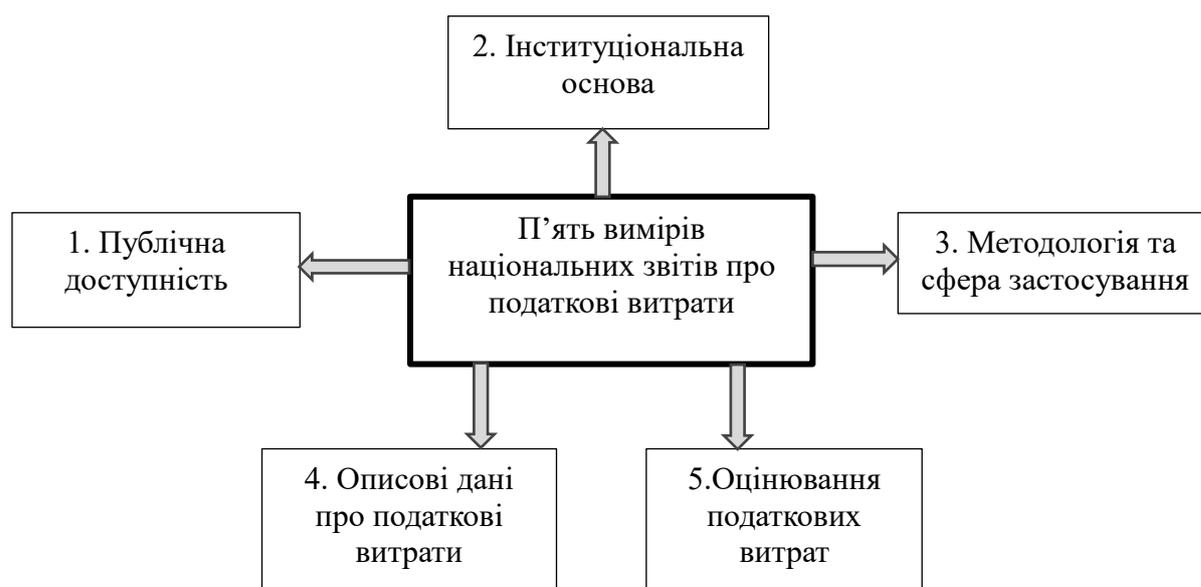


Рис. 3.4. Простір вимірів національних звітів про податкові витрати
Побудовано автором.

В основу сформульованої в 2023 р. методології побудови GTED покладено п'ять вимірів, кожен з яких оцінюється п'ятьма показниками-індикаторами³. На

¹ Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

² Beznoska M., von Haldenwang C., Schüler R. M. Tax expenditures in OECD countries. Findings from the Global Tax Expenditures Database. URL: https://www.idos-research.de/uploads/media/DP_7.2023..pdf.

³ Redonda, A., Millan, L., von Haldenwang, C., Aliu, F. The Global Tax Expenditures Transparency Index. Companion Paper. 2023. 24 October. URL: <https://www.taxexpenditures.org/2023/10/08/the-global-tax-expenditures-transparency-index-companion-paper/>

основі цих вимірів і індикаторів, які власне й складають конструкцію глобального індексу прозорості податкових витрат (The Global Tax Expenditures Transparency Index – *GTETI*), визначають вимоги до подання інформації про податкові витрати в національних звітах (рис. 3.4).

Перший вимір – публічна доступність. Цей параметр оцінює доступність звітів про податкові витрати (ПВ) для громадськості.

Перші два індикатори цього виміру (табл. 3.10) стосуються частоти, регулярності і своєчасності звітності.

Таблиця 3.10

Індикатори виміру “Публічна доступність” та вимоги до національних звітів

Індикатор	Опис	Вимоги до подання інформації в національних звітах
1.1. Частота й регулярність	оцінює частоту випуску звітів про ПВ, а також наявність прогалів, тобто років, коли звіти не випускалися. Часовий інтервал охоплює останні 10 років або щороку після року публікації першого звіту;	Звіт про ПВ випускається щорічно та регулярно, тобто без перерв після випуску першого звіту.
1.2. Своєчасність	оцінює, чи містять звіти на момент публікації (рік t) найактуальніші дані податкових витрат, тобто дані за попередній рік (рік t-1);	У звіті подана інформація за останній фінансовий рік
1.3. Видимість (помітність)	вимірює ступінь, в якій відповідні органи (Міністерство фінансів, податкові органи, парламент і т. д.) сприяють підвищенню доступності звітів, наприклад, випускаючи спеціальний прес-реліз або створюючи сховище, в якому зберігаються всі звіти з ПВ розміщене в загальному доступі;	Є в наявності прес-реліз щодо публікації останнього звіту та online-репозитарій, де розміщені всі попередні звіти
1.4. Доступність в мережі	оцінює легкість, з якою звіти (і, що є не менш важливим, дані, які лежать в їх основі) можна знайти на Офіційних сайтах;	Доступ до звіту ПВ можна отримати менш ніж за 5 кліків з домашнього сайту, дані доступні у форматі аналізу даних (наприклад, xls, csv тощо), звіт ТЕ можна знайти шляхом пошуку на офіційному веб-сайті, використовуючи звичайні вирази для посилання. до “податкових витрат”

Індикатор	Опис	Вимоги до подання інформації в національних звітах
1.5. Зручність для користувача	<p>оцінює формат, в якому публікуються дані ПВ, перевіряючи ключові характеристики, такі як:</p> <ul style="list-style-type: none"> - чи консолідована інформація в одному документі або розподілена по різних звітам, - чи включає звіт резюме, - чи пояснюються аббревіатура. - чи публікують країни версію звіту TE, яка полегшує розуміння людьми з порушеннями зору. 	<p>Звіт зведений в один документ, містить коротке резюме, чітко пояснює використувані в документі скорочення і видається в форматі, що полегшує його використання особами з порушеннями зору (або існує його версія в такому форматі)</p>

Складено автором.

Звітність про ПВ може являти собою процес, що вимагає тривалого навчання. Як свідчить аналіз інформаційного наповнення GTED, у більшості випадків якість звітів ПВ з часом підвищується, і найкращі звіти, як правило, публікуються тими країнами, які подають звітність протягом найбільш тривалих періодів часу. Отже, регулярність має вирішальне значення. Звіти повинні видаватися щороку, без перерв з моменту публікації першого звіту. Необхідність щорічної публікації звітів обумовлена важливістю своєчасного інформування політиків про останні зміни в галузі податкових витрат, а також забезпечення плавного коригування податкової політики, особливо в тих країнах, де застосовуються бюджетні цикли з підвищеною тривалістю. Зазначені цілі не можуть бути повною мірою у випадку, коли звіти випускаються раз на два роки (як це прийняте, наприклад, в Німеччині). Звітність з податкових витрат є важливою не тільки в контексті підвищення прозорості та підзвітності, а й як частина політичного циклу. Отже, якщо звіт, опублікований у році t , містить дані лише за рік $t-3$ (або раніше), значення таких даних для цілей розробки політики буде обмеженим.

Індикатори 1.3–1.5 відображують легкість доступу до аналізованої інформації інших споживачів; Так, видимість вимірює ступінь, до якої відповідні органи (Міністерство фінансів, податкові органи, парламент тощо), які беруть участь у політичному циклі, сприяють підвищенню доступності звіту те, наприклад, шляхом випуску спеціального прес-релізу або створення інтернет-сховища, де зберігаються всі звіти, щоб зацікавлені сторони могли відстежувати та аналізувати зміни з часом. Доступність в Інтернеті вимірює, наскільки легко

отримати доступ до звіту (і основних даних) на веб-сайтах, на яких він розміщений. В ідеалі базові дані мають бути доступні у форматах, що дають змогу аналізувати дані - (.csv) або Excel (.xls).

Другий вимір – інституціональна основа – характеризує інституціональну структуру звітності з податкових витрат.

Перші два індикатори (табл. 3.11) характеризують наявність нормативно-правового та законодавчого врегулювання обов'язків відповідних органів державної влади щодо складання таких звітів, періодичності та термінів їх підготовки, а також обов'язковості подання інформації про податкові витрати в органи законодавчої влади.

Таблиця 3.11

**Індикатори виміру “Інституціональна основа” та вимоги
до національних звітів**

Індикатор	Опис індикатора	Вимоги до подання інформації в національних звітах
2.1. Наявність правового врегулювання	оцінює наявність юридичної вимоги, яка прямо передбачає обов'язковість випуску звіту, і чи визначає така юридична вимога частоту випуску звітів та конкретний період, коли звіт має бути опублікований. Часовий інтервал охоплює останні 10 років або щороку після року публікації першого звіту	Існує юридична вимога, яка прямо вимагає від органів виконавчої влади періодично сповіщати про податкові витрати.
2.2. Подання в парламент	перевіряє, чи існує юридична вимога щодо подання звіту про ПВ в парламент	Юридична вимога існує. При цьому форма подання (окремий звіт чи складова бюджетної документації) принципового значення не має
2.3. Відповідальність за складання звіту	оцінює наявність чіткого покладання відповідальності за звітність про ПВ на конкретну державну установу, Міністерство чи організацію	Відповідальність за звітність ПВ чітко прописана або в законодавчій вимозі про надання звіту, або в самому звіті
2.4. Інтеграція в бюджетний процес	оцінює, чи включена інформація про ПВ (наприклад, політичні цілі, бенефіціари, оцінки втрачених доходів) до виконавчої влади	Бюджетна пропозиція включає інформацію про податкові витрати, що виходять за межі політичних цілей, бенефіціарів, та втрачені доходи, такі як економічний сектор, аналіз

Індикатор	Опис індикатора	Вимоги до подання інформації в національних звітах
		розподілу або узгодження з Цілями сталого розвитку
2.5. Інтеграція з середньостроковою стратегією	оцінює, чи включена інформація про ПВ (наприклад, цілі політики, оцінки втрачених доходів) в стратегічні фінансові документи	Стратегічні документи включають вказівки або рекомендації щодо цілей політики в контексті втрачених доходів, наприклад, включаючи ПВ в межах загальних та галузевих меж витрат та числових бюджетних правил

Складено автором.

Індикатор 2.3 оцінює, чи чітко визначена установа, відповідальна за звітність про те, у звіті та/або законодавчій вимозі звітувати про податкові витрати. Це важливо, серед іншого, для забезпечення підзвітності щодо всього процесу звітності по ПВ. Індикатори 2.4 та 2.5 спрямовані на відображення інтеграції з більш широкою податково-бюджетною політикою. Інтеграція звітності ПВ зі стратегією фіскальної політики уряду є життєво важливою як з точки зору доходів, так і з точки зору витрат. Враховуючи розмір ПВ, визначення їх бюджетного впливу має вирішальне значення. Отже, звіти ПВ повинні бути пов'язані з урядовими стратегічними документами шляхом обговорення як фінансових втрат, так і цілей їх політики (індикатор 5). У той же час положення ПВ застосовуються для досягнення різних політичних цілей. В ідеалі, оцінки втрачених доходів для кожного виду ПВ повинні бути включені до бюджету разом з описом асигнувань, інформацією про цілі політики, бенефіціарами, а також класифікацією з точки зору функцій уряду.

Вимір 3 “Методологія і сфера застосування” визначає методи та обсяги звітності з податкових витрат.

Індикатор 3.1 “Інформація про покриття” оцінює повноту включення до звіту з ПВ національних податків (табл. 3.12). Як свідчить практика GTED у деяких країнах, до звітності з ПВ включена тільки частина податків, що не дає змоги отримати зі звіту цілісне уявлення про всю систему податкових витрат. Наприклад, основний звіт у США охоплює тільки ПВ, пов'язані з особистими і корпоративними доходами (PIT і CIT), але не надається ніякої інформації про інші податки, такі як податки з продажу, податок на спадщину тощо. В Україні

податкові пільги з індивідуального прибуткового податку (ПДФО), що призводять до втрат бюджету, взагалі не обраховуються, а тому звіт з податкових витрат, що подається в GTED, є неповним і потребує удосконалення.

Таблиця 3.12

Індикатори виміру “Методологія і сфера застосування” та вимоги до національних звітів

Індикатор	Опис індикатору	Вимоги до подання інформації в національних звітах
3.1. Інформація про покриття податкових витрат	оцінює охоплення звіту ПВ з точки зору видів податків (наприклад, корпоративний прибутковий податок, індивідуальний прибутковий податок, ПДВ/податок з продажів, акцизи тощо) на національному рівні	В звіті вказані податкові витрати за всіма включеними в національну податкову систему податками
3.2. Податковий орієнтир	аналізує, чи існує визначення еталонної податкової системи, і якщо так, то на якому рівні таке визначення надається, наприклад, в окремому Положенні про податкові витрати, за типом податку або лише загальний опис порівняльного аналізу на основі еталонних значень. Він також оцінює, чи враховуються в звіті податкові пільги, надані відповідно до міжнародних договорів (податкові угоди, а також торговельні та інвестиційні угоди);	Обговорення базової або стандартної податкової системи представлено на рівні окремих положень про податкові витрати. А пільги, надані відповідно до міжнародних договорів з податковими наслідками, розглядаються у звіті (або як ПВ, або як інтегровані в Податковий базис структурні пільги)
3.3. Структурні рельєфи	Показує, чи відокремлює звіт структурні та неструктурні податкові пільги та оцінює обсяг інформації про структурні переваги (наприклад, пояснення концепції “структурних пільг”, рівень дезагрегування даних, оцінки втрачених доходів)	Звіт ТЕ чітко визначає концепцію “структурних податкових пільг”, містить і оцінки втрачених доходів для структурних податкових пільг на рівні окремих положень або, навпаки, він розкриває, що концепція “структурних податкових пільг” не використовується в документі
3.4. Методи оцінювання втрат податкових надходжень	відображає ступінь, в якій звіт надає інформацію про використаний метод оцінки втрачених доходів, а також про основні економічні припущення;	У звіті чітко зазначено, які методи оцінки використовуються на рівні надання окремих податкових пільг, за видами податків, за типами ПВ або, альтернативно, для всього звіту. Також розкрито відповідні економічні

Індикатор	Опис індикатору	Вимоги до подання інформації в національних звітах
		припущення для оцінки втрачених податкових надходжень
3.5. Джерела інформації	охоплює розкриття джерел даних, використовуваних для розрахунку оцінок втрат податкових надходжень, а також якість і обсяг наданої інформації.	Чітко розкриті різні джерела даних, які використовуються для розрахунку оцінок втрат бюджету

Складено автором.

Індикатори 3.2 та 3.3 стосуються двох досить технічних, але життєво важливих аспектів. Податкові витрати визначаються як відхилення від стандартної або еталонної податкової системи. Отже, чітке визначення базової податкової системи має вирішальне значення для розгляду даних ПВ в перспективі.

Індикатор 3.3 розглядає різницю між структурними та неструктурними податковими пільгами. Оскільки визначити, що є частиною еталонної податкової системи, а що – податковими витратами, не завжди просто, деякі країни (наприклад, Канада та Велика Британія) використовують концепцію структурних податкових пільг для визначення податкових пільг, які є невід'ємною частиною податкової системи. Навпаки, неструктурні податкові пільги (тобто податкові витрати) визначаються як такі, що “активно призначені для допомоги або заохочення певних типів осіб, видів діяльності або продуктів для досягнення економічних або соціальних цілей”. В ідеалі, обґрунтування класифікації податкових пільг як структурних або податкових витрат має бути розкрито на рівні окремих положень ПВ, як у канадському звіті ПВ.

Індикатори 3.4 і 3.5 дають змогу оцінити, чи розкриваються і наскільки детально обговорюються методи, припущення та джерела даних, використовувані для розрахунку оцінок втрат податкових надходжень.

Вимір 4 – Описові дані про податкові витрати – передбачає опис не тільки власне податкових витрат, але й інших аспектів, пов'язаних з преференційною політикою держави.

Підсистема індикаторів цього виміру також включає в себе п'ять індикаторів (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Індикатори виміру “Описові дані про податкові витрати” та вимоги до національних звітів

Індикатор	Опис індикатору	Вимоги до подання інформації в національних звітах
4.1. Ціль політики	оцінює ступінь (частку від загального втраченого доходу) розкриття цілей політики податкових витрат	В звіті вказані цілі здійснення податкових витрат за всіма включеними в національну податкову систему податками
4.2. Вид податку та тип податкових витрат	оцінює ступінь, в якій вид податку, а також тип ПВ (різновид податкової пільги, наприклад: відрахування, податковий кредит, знижена ставка, відстрочка тощо) вказані для кожного варіанта (положення) податкових витрат;	Інформація має бути подана окремо для кожного варіанту (положення) податкових витрат
4.3. Бенефіціари	вимірює, чи надає звіт інформацію про бенефіціарів окремих положень ПВ, враховуючи як кількість бенефіціарів, так і цільові групи бенефіціарів або передбачуваних бенефіціарів	Інформація про цільових бенефіціарів, а також про кількість бенефіціарів на індивідуальному рівні надання ПВЕ надана для всіх індивідуальних преференцій, які охоплюють 100% загального втраченого доходу
4.4. Часові рамки	оцінює, чи представлена в звіті інформація про терміни дії положень ПВ, наприклад, дата реалізації, Положення про припинення дії (дата закінчення терміну дії), графік з відповідними змінами і т. д.	Інформація про терміни надається на рівні надання індивідуальної преференції, що віднесена до податкових витрат
4.5. Юридична довідка	охоплює інформацію про правові положення (Податковий кодекс, тощо, включаючи посилання на конкретну статтю, розділ і т. д.), на підставі яких надаються конкретні преференції, що належать до податкових витрат	Інформація про конкретну правову основу надана для всіх ПВ (охоплюють 100 % загального втраченого доходу)

Складено автором.

Для індикаторів 4.1, 4.3 і 4.5 з метою розрахунку індексу *GTEDI* розраховується частка (відсоток) недоотриманої виручки, для якої вказані відповідні ключові дані. У багатьох країнах неодержані доходи від 10 найбільших джерел податкових витрат становлять 70 % (іноді навіть більше) від загальної суми¹. На цьому тлі індикатори віддають пріоритет розкриття

¹ Tax Expenditures in an Era of Transformative Change. GTED Flagship Report 2023 / ed. by Von Haldenwang C., Redonda A., Aliu F, 2023. URL: <https://doi.org/10.23661/r2.2023>.

відповідної інформації по тим преференціям, які забезпечують найбільші податкові витрати (з точки зору втрачених доходів бюджету) в порівнянні з великою кількістю преференцій з меншим впливом на державний бюджет.

Детальна політична мета (індикатор 4.1) є однією з ключових частин інформації, яку повинен надати звіт про ПВ (разом з оцінками втрачених доходів). Однак цей показник враховує той факт, що описи цілей політики сильно різняться в різних країнах. Тому в звіті цілі політики мають бути сформульовані максимально чітко й однозначно (див підрозділ 3.4).

За індикатором 4.2 існує практика окремих країн подавати об'єднану інформацію про ПВ за видами податків або типами преференцій. При оцінюванні за цим індикатором пріоритет віддається інформації, згрупованій за видами присвоюється країнам, які систематично вказують для кожного положення ПВ як вид податку, так і тип ПВ.

При оцінці індикатору 4.3 вважається, що всі податкові витрати повинні бути націлені на ідентифікованих бенефіціарів. Якщо уряд не зможе визначити очікуваних бенефіціарів (або групи бенефіціарів), вплив такої податкової пільги буде дуже важко (якщо не неможливо) оцінити. Групи бенефіціарів можуть бути досить широкими (наприклад, корпорації, домогосподарства, фізичні особи), або достатньо конкретними (наприклад, вік, стать, регіон, розмір бізнесу, економічного сектору або комбінації таких категорій). Крім того, кількість бенефіціарів є ще одним важливим джерелом інформації, наприклад, для розрахунку коефіцієнтів охоплення. Тому в ідеалі мають бути вказані як цільові групи бенефіціарів, так і кількість бенефіціарів не тільки за прямими, але й за непрямими податками.

Що стосується індикатора 4.4, деякі країни систематично розкривають дати введення і закінчення терміну дії (якщо такі є) преференцій, але деякі країни надають лише часткову інформацію з цього значущого аспекту. В останньому випадку неможливо зробити висновок, що всі податкові витрати, для яких не надана така інформація, є постійними. Отже, при оцінюванні вважається, що якщо за певною преференцією відсутні чіткі вказівки щодо часових рамок, для неї не існує ніякої інформації про часових рамках. Практика формування GTED свідчить, що в більшості звітів або міститься інформація про терміни для всіх

преференцій, або взагалі не надається така інформація. “Ідеальному” звіту відповідає перший варіант подання інформації.

Вимір 5 – оцінка податкових витрат – дає змогу оцінити податкові витрати не тільки у кількісному вимірі, а й з точки зору ефективності застосування певних податкових пільг, що спричиняють втрати бюджету (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Індикатори виміру “Оцінка податкових витрат” та вимоги до національних звітів

Індикатор	Опис індикатора	Вимоги до подання інформації в національних звітах
5.1. Дезагрегація оцінки втрачених доходів	оцінює частку недоотриманих доходів в загальній оцінці в контексті основних податкових витрат або надання загальних оцінок, згрупованих за цілями політики або видами податків	Оцінки втрачених доходів представлені на рівні окремих резервів ПВ для всіх ПВ (що охоплюють 100% загальної суми втрачених доходів)
5.2. Ретроспектива втрачених доходів	оцінює ступінь, в якій оцінки втрачених доходів представлені в останньому звіті	Оцінки втрачених доходів назад представлені в останньому звіті ТЕ (опублікованому в році t) принаймні за останні 5 років (t-5)
5.3. Перспектива втрати доходів	оцінює ступінь, в якій прогнози майбутніх втрачених доходів представлені в останньому звіті	Прогнози оцінок втраченої вигоди представлені в останньому звіті ТЕ (опублікованому в році t) принаймні на наступні 5 років (t+4)
5.4. Система оцінювання ПВ	показує, чи представлена у звіті структура оцінки ПВ або, якщо ця структура не обговорюється безпосередньо у звіті, чи включається посилання на зовнішній документ	Опис існуючої системи оцінки (включаючи як попередню, так і подальшу оцінку) або представлено у самому звіті, або чітко вказано в ньому
5.5. Наявність оцінок ПВ у звіті	оцінює ступінь (частку від загального втраченого доходу), в якій оцінки ПВ включаються або згадуються у звіті	Інформація про оцінку окремих резервів ПВ для позицій, що охоплюють 100% загального втраченого доходу, або представлена в самому звіті, або чітко вказана в ньому

Складено автором.

Перші три індикатори стосуються оцінок недоотриманих бюджетних доходів. Індикатор 5.1 оцінює, чи надані оцінки на рівні окремих резервів ПВ, що є ключовим, в т. ч. для оцінки резервів податкових витрат. Індикатори 5.2 і 5.3 відображають наявність ретроспективної оцінки та прогнозу розмірів втрачених доходів. Це важливо для відстеження динаміки змін, а також для стратегічного планування. Останні два індикатори стосуються питання

оцінювання ПВ. Індикатор 5.4 оцінює, чи існує структура для періодичних або систематичних оцінок те (наприклад, із зазначенням обов'язків, термінів і вимог до даних). А індикатор 5.5 дає змогу визначити, чи включені оцінки ПВ або посилання на них в звіт про податкові витрати.

Таким чином, проаналізована методологія оцінювання звітів з податкових витрат в рамках GTED допомагає сформувавши систему вимог до реалізації концепції податкових витрат в Україні.

Розділ 4

ГЕНЕЗИС ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Аналіз здійснювався на основі дослідження зведених річних даних Державної податкової служби України, складених на підставі квартальних звітів про суми надання податкових пільг у галузевому і територіальному розрізі¹, за період 2014-2022 рр.

Аналізовані дані містять інформацію про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету та про інші податкові пільги у розрізі кодів пільг, видів платежів, кодів видів економічної діяльності, регіонів.

Зведена інформація щодо загального стану преференційної податкової політики в Україні в розрізі податків, пільги за якими обліковуються ДПСУ, міститься в табл. 4.1, а динаміка пільг – на рис. 4.1 і 4.2.

Таблиця 4.1

Динаміка податкових пільг у розрізі податків, що обліковуються ДПСУ, у 2014–2022 рр., % ВВП

Сума пільг		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Податок на прибуток підприємств	Разом	1,4	1,4	3,2	2,0	2,0	2,2	1,5	1,6	0,7
	ПП, що є втратами бюджету	0,3	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
	ППП	1,1	1,4	3,2	2,0	2,0	2,1	1,4	1,6	0,7
Податок на майно	Разом	0,6	0,2	0,3	0,2	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3
	ПП, що є втратами бюджету	0,0	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,3	0,2	0,3
	ППП	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ПДВ	Разом	5,7	7,1	4,4	4,1	4,1	3,9	1,2	1,3	1,5
	ПП, що є втратами бюджету	1,7	2,5	1,0	0,6	0,7	0,8	0,6	0,7	1,1
	ППП	4,1	4,6	3,4	3,5	3,5	3,1	0,5	0,7	0,3
Акцизний збір з вітчизняних товарів	Разом	1,9	1,1	1,3	1,4	1,4	1,4	0,3	0,2	0,2
	ПП, що є втратами бюджету	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	ППП	1,8	1,0	1,2	1,4	1,4	1,4	0,3	0,2	0,2
Акцизний збір з імпортованих товарів	Разом	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,6	0,4	0,0	0,0
	ПП, що є втратами бюджету	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	ППП	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,6	0,4	0,0	0,0
Туристичний збір	Разом	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	ПП, що є втратами бюджету	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

¹ Листи ДПС України від 22.04.2021 № 9163/6/99-00-12-09-06, від 14.07.2023 № 1974/6/90-00-03-02-06.

Сума пільг		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Збір за місця для паркування транспортних засобів	ІПП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	Разом	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	ПП, що є втратами бюджету	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	ІПП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Складено автором.



Рис. 4.1. Динаміка надходження окремих податкових пільг в 2014–2022 рр., % до всіх податкових пільг

Побудовано автором.

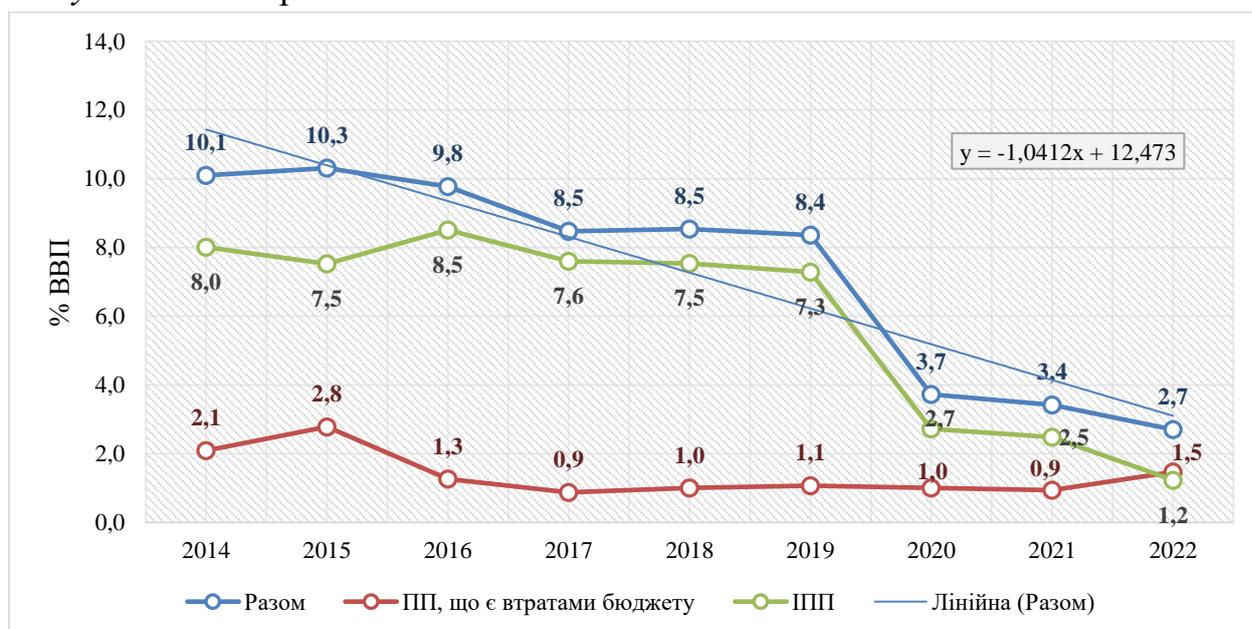


Рис. 4.2. Динаміка податкових пільг в 2014–2022 рр., % ВВП

Побудовано автором.

Аналізом охоплені пільги виключно за тими податками і зборами, за якими Державною податковою службою України ведеться облік. На жаль, цей облік не охоплює всі податки і збори, що справляються в Україні, Поза оцінкою залишаються такі податки, як ПДФО, екологічні та ресурсні податки та спеціальні режими оподаткування. Разом з тим протягом 2014-2022 рр. надходження таких податків знаходилися в межах 35-40 % від податкових доходів бюджету, а частка пільг з цих податків, за експертними оцінками, не перевищує 30 % всієї суми податкових пільг, тому основну увагу в цьому дослідженні приділено основним бюджетоутворюючих податкам: податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість та акцизним податкам, а також, певною мірою, місцевому оподаткуванні.

4.1. Проблеми і тренди пільгового оподаткування прибутку підприємств

Одним із податків, який формує дохідну частину бюджету є податок на прибуток підприємств. В останні роки цей податок втратив ключову роль у доходах бюджету, хоча за підсумками 2021 р. його частка в податкових надходженнях вперше за останні роки перевищила 10 % (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Динаміка частки податку на прибуток в податкових надходженнях

Побудовано за: Показники виконання Зведеного бюджету України. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.

Динаміка фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування свідчить про поступовий вихід із кризи переважної більшості підприємств (табл. 4.2), оскільки більше 70 % підприємств були прибутковими в 2015-2021 роках.

Таблиця 4.2

Фінансовий результат до оподаткування підприємств за 2014–2021 рр.

Рік	Фінансовий результат (прибуток "+", збиток "-"), млн грн	Частка підприємств, що отримали прибуток, %	Частка підприємств, що отримали збиток, %
2014	- 523587,0	66,3	33,7
2015	- 340126,6	73,7	26,3
2016	- 22201,5	73,4	26,6
2017	+ 274831,6	72,8	27,2
2018	+ 429129,3	74,3	25,7
2019	+ 664849,8	74,0	26,0
2020	+ 303219,3	71,4	28,6
2021	+ 1119261,7	73,3	26,7
2022	н. д.	н. д.	н. д.

Складено за: Фінансовий результат до оподаткування підприємств URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>.

Як бачимо, за 2021 р. було зафіксовано значне зростання позитивного фінансового результату, завдяки чому зросла частка податку на прибуток підприємств. Кінцеві дані за 2022 р. щодо фінансового результату суб'єктів господарювання наразі відсутні, але частка надходжень податку на прибуток свідчить про те, що юридичні особи намагалися в умовах воєнного часу здійснювати господарську діяльність та сплачувати податки, незважаючи на дозвіл від держави не виконувати податковий обов'язок. Наведені дані, не в повному обсязі відображають реальний стан об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств, оскільки такий показник може при певних законодавчих умовах коригуватися на суму податкових різниць, які можуть як збільшити так і зменшити об'єкт оподаткування.

Аналіз динаміки фінансового результату за видами економічної діяльності також свідчать про зростання економіки у 2021 р. за більшістю з них (лише за чотирма було зафіксовано зниження фінансового результату порівняно з 2020 р.: "Фінансова та страхова діяльність", "Освіта", "Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок", "Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги". При цьому

збитковим виявився лише один вид діяльності “Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок”.

До квітня 2013 р. податкові пільги, в т. ч. з податку на прибуток підприємств, у Довіднику пільг ДПСУ наводилися єдиним переліком. В 2013 р. після утворення Міністерства доходів і зборів України пільги було розподілені на два види: пільги, що є втратами доходів бюджету та інші пільги. Вперше за такими видами пільги було наведено в Довідниках № 65/1 та 65/2 станом на 1 квітня 2013 р. В основу такого поділу було покладено норми наказу Державної податкової служби України від 6 листопада 2012 р. № 979 (на сьогодні такий наказ відсутній в електронних базах нормативної документації). Розподіл податкових пільг на два види не був детально обґрунтований та потребує ретельного перегляду, особливо стосовно інших пільг. Станом на 21.07 2023р. в Довіднику № 118/¹ нараховується 32 пільги з податку на прибуток підприємств, що є втратами доходів бюджету, а в Довіднику № 118/² - 37 інших податкових пільг

За період з 2021 р. по перше півріччя 2023 р. в переліку податкових пільг з податку на прибуток підприємств сталися такі зміни:

1) виключено пільги, що є втратами доходів бюджетів за такими кодами:

11020366, 11020367 та 11020368 (у зв'язку із закінченням строку дії пільги 31.12.2021 р.); 11020379, 11020380 (у зв'язку із закінченням строку дії пільги наприкінці 2020 р.); 11020381 (у зв'язку із закінченням строку дії карантину);

2) додано пільги, що є втратами доходів бюджету:

11020389 (діє до кінця 2034 р. та передбачає стимулювання інвестиційної активності);

11020390, 11020391, 11020392, 11020393, 11020394, 11020395 (діють до кінця 2035 р. та передбачають стимулювання розвитку екологічного транспорту);

11020396 (діє до кінця 2026 р. та передбачає стимулювання деяких категорій с/г товаровиробників);

11020397 (діє до кінця 2036 р. та передбачає пільгу для деяких суб'єктів господарювання Волинської, Львівської, Донецької та Луганської областей при дотриманні визначених ПКУ критеріїв);

¹ Довідник пільг. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

² Там само.

11020399 (діє на період воєнного стану спрямована на підтримку силових структур держави);

11020401 (діє безстроково для учасників індустріальних парків);

11020402 (діє на період воєнного стану для підтримки системно важливих банків);

11021001, 11021002, 11021003, 11021004, 11021005 та 11021006 (діє безстроково для контрольованих іноземних компаній);

3) додано інші пільги:

11020319 (пов'язана з Угодою із Туреччиною та діє до кінця 2034 р.);

11020398 (пов'язана з від'ємним значенням об'єкту оподаткування);

11020400 (пов'язана із визначенням мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки та діє до кінця 2023 р.);

11020403 (поки не виключена з Довідника пільг, хоча мала застосовуватися за звітні періоди 2022 р. для учасників ринку природного газу);

11020404 та 11020405 (діють безстроково та пов'язані із вилученням об'єктів прав власності російської федерації).

Відношення загальної суми пільг з податку на прибуток до загальної суми пільг за підсумками 2020–2021 рр. збільшувалася, а в 2022 р. повернулася на рівень 2019 р.(рис. 4.4).

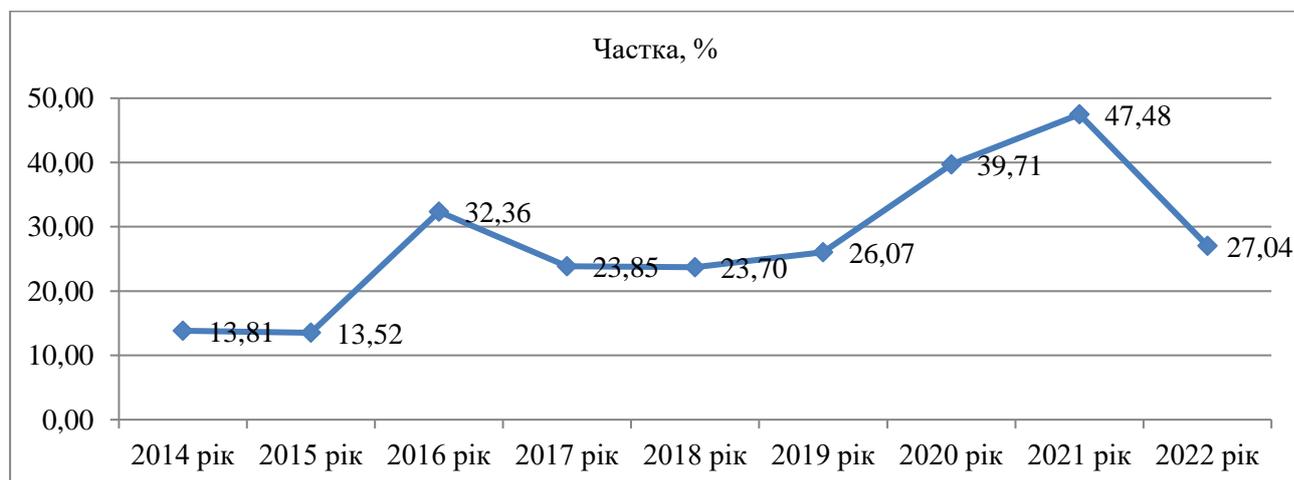


Рис. 4.4. Частка загальної суми податкових пільг з податку на прибуток підприємств у загальній сумі пільг

Побудовано автором.

Частка пільг з податку на прибуток підприємств, що є втратами бюджету, у сумі пільг за всіма податками, що є втратами бюджету знизилася в 2022 р. до 2,11 % (рис. 4.5).

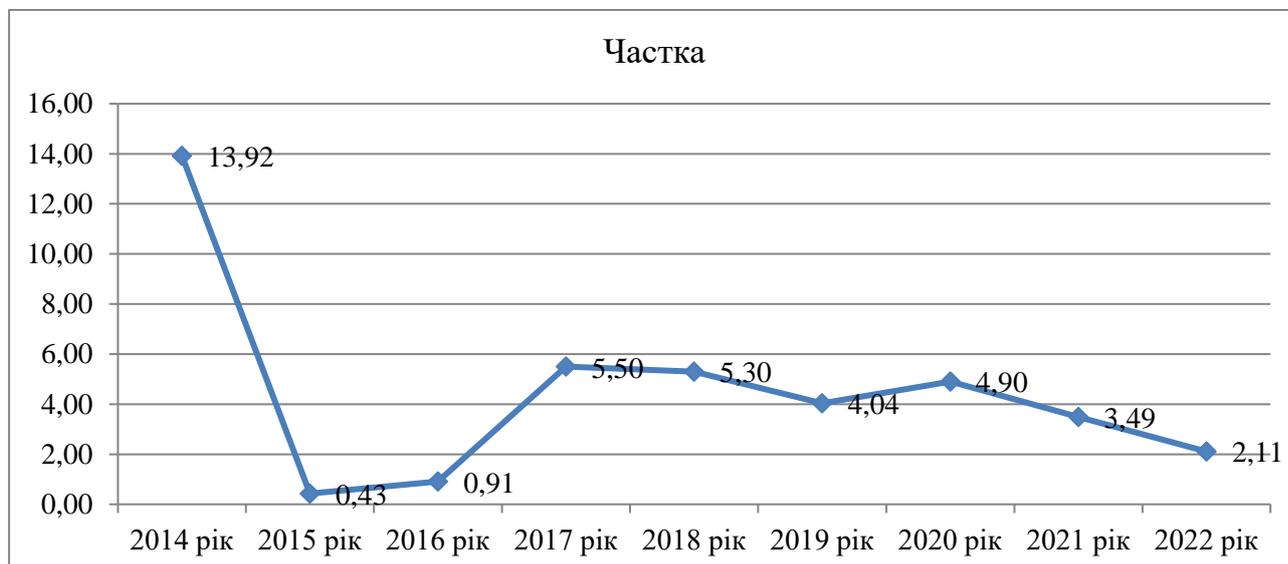


Рис. 4.5. Частка пільг з податку на прибуток підприємств у загальній сумі пільг, що є втратами доходів бюджету за 2014–2019 рр.

Побудовано автором.

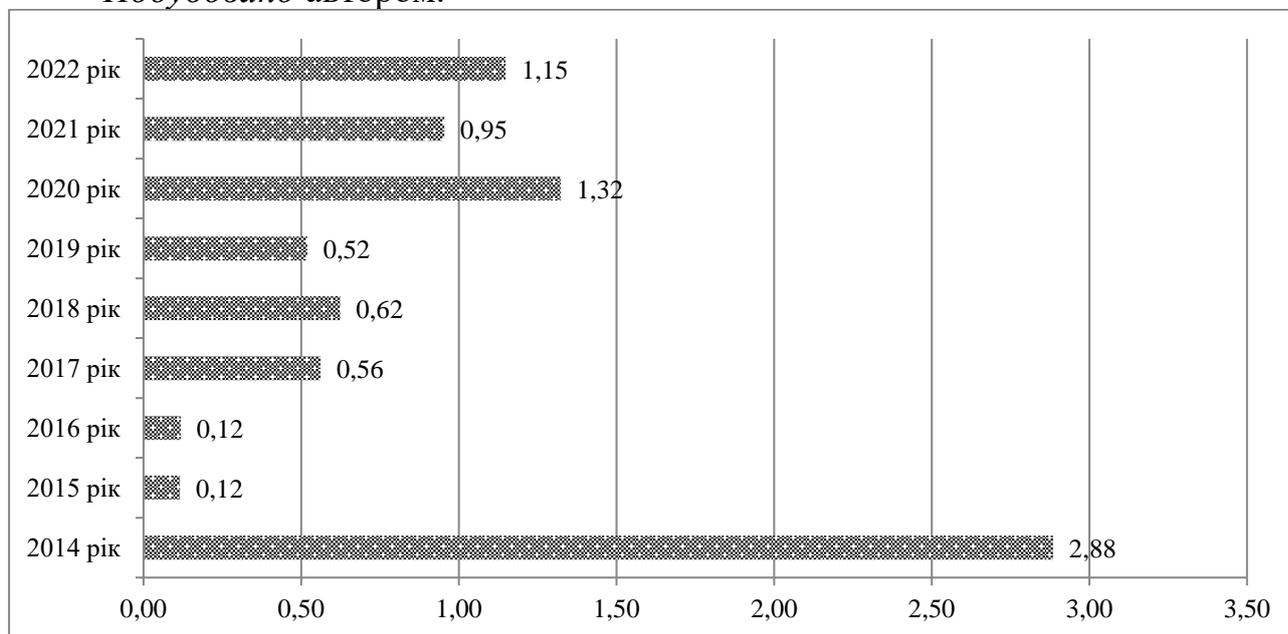


Рис. 4.6. Частка пільг з податку на прибуток підприємств, що є втратами доходів бюджету у загальній сумі пільг, %

Побудовано автором.

За загальною сумою пільг податок на прибуток знаходиться на другому місці; за сумою пільг, що є втратами доходів бюджету податок на прибуток слідує за пільгами з ПДВ та податку на майно; за сумою інших пільг податок на прибуток на другому місці.

Пільги з податку на прибуток підприємств, які є втратами бюджету не впливають значно на доходи бюджету, оскільки частка таких пільг коливається в межах 1-2 % (рис. 4.6).

Протягом досліджуваного періоду максимальне співвідношення пільг з податку на прибуток підприємств було зафіксовано у 2016 р., коли сума податкових пільг (75,5 млрд грн) перевищила суму надходжень (60,2 млрд грн), а після цього спостерігалася спадна тенденція показника (рис. 4.7). В останні роки показник знизився до рівня 2014 р., а в 2022 р. склав 29,02 %, що є наслідком бюджетної консолідації.

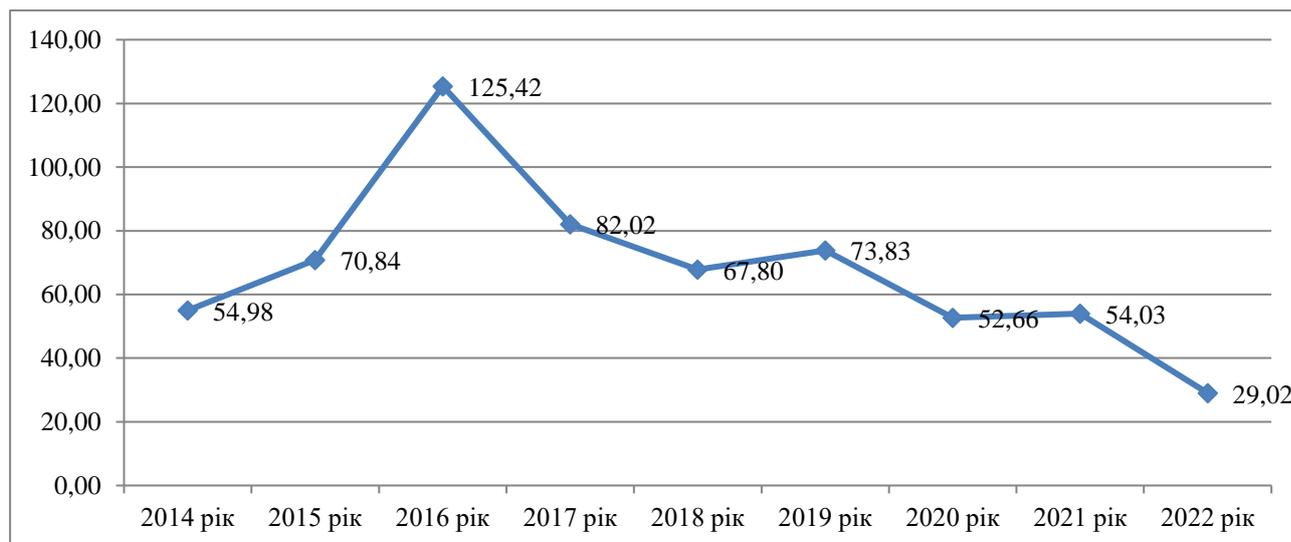


Рис. 4.7. Відношення суми пільг до суми податкових надходжень податку на прибуток підприємств за 2014–2022 рр., %

Побудовано автором.

Порівняльний аналіз пільг за групами (табл. 4.3) свідчить, що, сума інших пільг з податку на прибуток підприємств майже у 50 разів перевищує суму пільг (в 2022 р. – в 23 рази), що є втратами бюджету, що може свідчити про необґрунтованість розподілу пільг на групи та перспективність переходу до концепції податкових витрат.

Таблиця 4.3

Характеристика пільг з податку на прибуток підприємств

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Кількість отриманих пільг (втрати бюджету), од.	2 264	391	328	309	333	337	292	204	324
Кількість платників, які отримували пільгу (втрати бюджету), осіб	2 258	391	328	307	327	319	292	204	322
Сума пільг (втрати бюджету), млрд грн	4,6	0,2	0,3	1,4	1,9	1,7	2,1	1,8	1,6
Кількість отриманих пільг (інші пільги), од.	47 783	1 248	3 088	4 819	10 311	12 281	14 018	11 334	9 848
Кількість платників, які отримували пільгу (інші пільги), осіб	47 639	1 245	3 084	4 803	10 189	12 080	13 968	11 261	9 826
Сума пільг (інші пільги), млрд грн	17,5	27,5	75,2	58,8	70,1	84,9	60,4	86,8	36,3
Загальна кількість пільг з податку на прибуток підприємств, од.	50 047	1 639	3 416	5 128	10 644	12 618	14 310	11 538	10 172
Загальна сума пільг з податку на прибуток підприємств, млрд грн	22,1	27,7	75,5	60,2	72,0	86,6	62,5	88,5	37,9
Частка пільг, що є втратами доходів бюджету у загальній сумі пільг, %	20,89	0,86	0,37	2,36	2,63	1,99	2,00	2,00	4,24
Частка інших пільг у загальній сумі пільг, %	79,11	99,14	99,63	97,64	97,37	98,01	98,00	98,00	95,76

Складено автором.

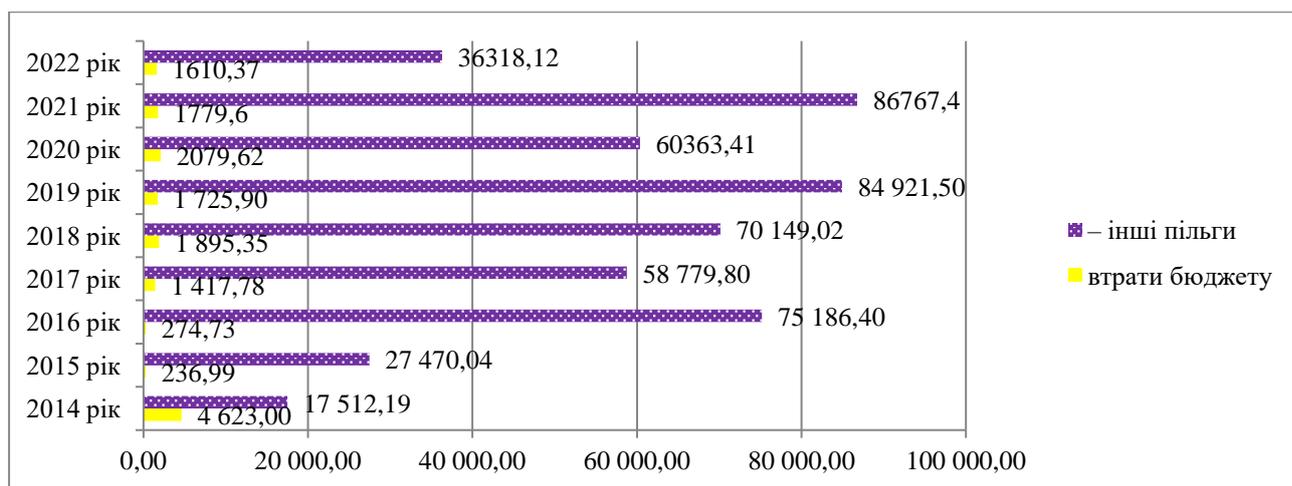


Рис. 4.8. Зміни суми пільг з податку на прибуток підприємств за 2014–2022 рр. за групами пільг

Побудовано автором.

Левову частину пільг з податку на прибуток підприємств (рис. 4.9) займають інші пільги, а пільги, що є втратами доходів бюджету тільки за підсумками 2022 р. перевищили 4 %, а в період з 2015-2021 роки не перевищували 2,63 %.

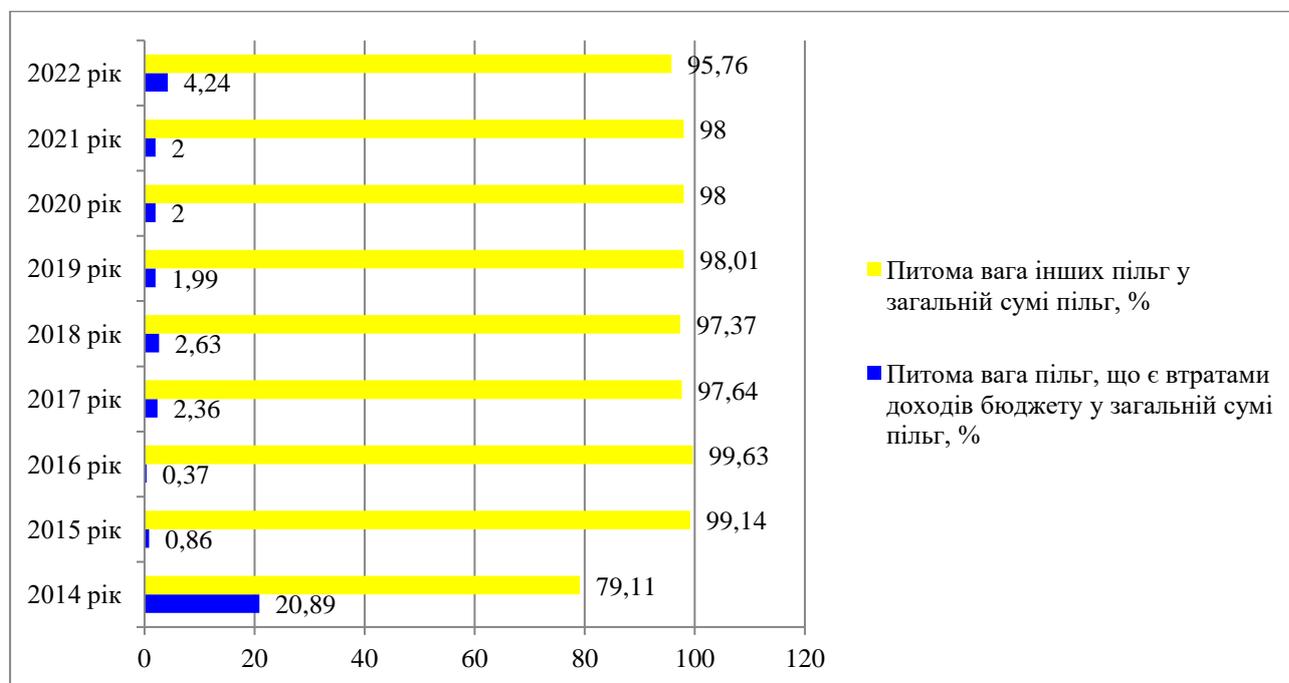


Рис. 4.9. Частка пільг з податку на прибуток підприємств за 2014–2022 рр.

Побудовано автором.

Суттєве зменшення частки пільг, що є втратами доходів бюджету у 2015–2019 роках пояснюється внесенням змін до розділу III Податкового кодексу України, коли було виключено статті 143–161, якими, в тому числі регламентувалися деякі податкові пільги. Звернемо увагу на те, що незважаючи на зменшення суми пільг у 2017 р. порівняно із 2016 р., сума податкових надходжень з податку на прибуток підприємств зросла у 2017 р. з 60 223,2 млн грн до 73 396,8 млн грн. У 2020 р. при суттєвому зниженні суми пільг податкові надходження податку на прибуток зросли незначно, внаслідок пандемії корона вірусу. Кількість отримувачів пільг, що є втратами бюджету (див. табл. 4.3) коливалася від 307 до 391 (при цьому в 2022 р. кількість отримувачів пільг зросла), а з інших пільг – від 1 245 до 13 968 осіб (у 2022 р. кількість таких осіб знизилася). Такі дані доводять необхідність більш обґрунтованого підходу щодо поділу пільг на ті, що є втратами доходів бюджету та інші пільги.

Динаміка пільг на одного отримувача має мінливий характер (рис. 4.10): за пільгами, що є втратами бюджету середнє значення поступово зростає (за винятком 2019 р.), а за іншими пільгами спостерігалось суттєве збільшення в 2015-2016 рр. та значне зменшення у 2017-2020 рр.

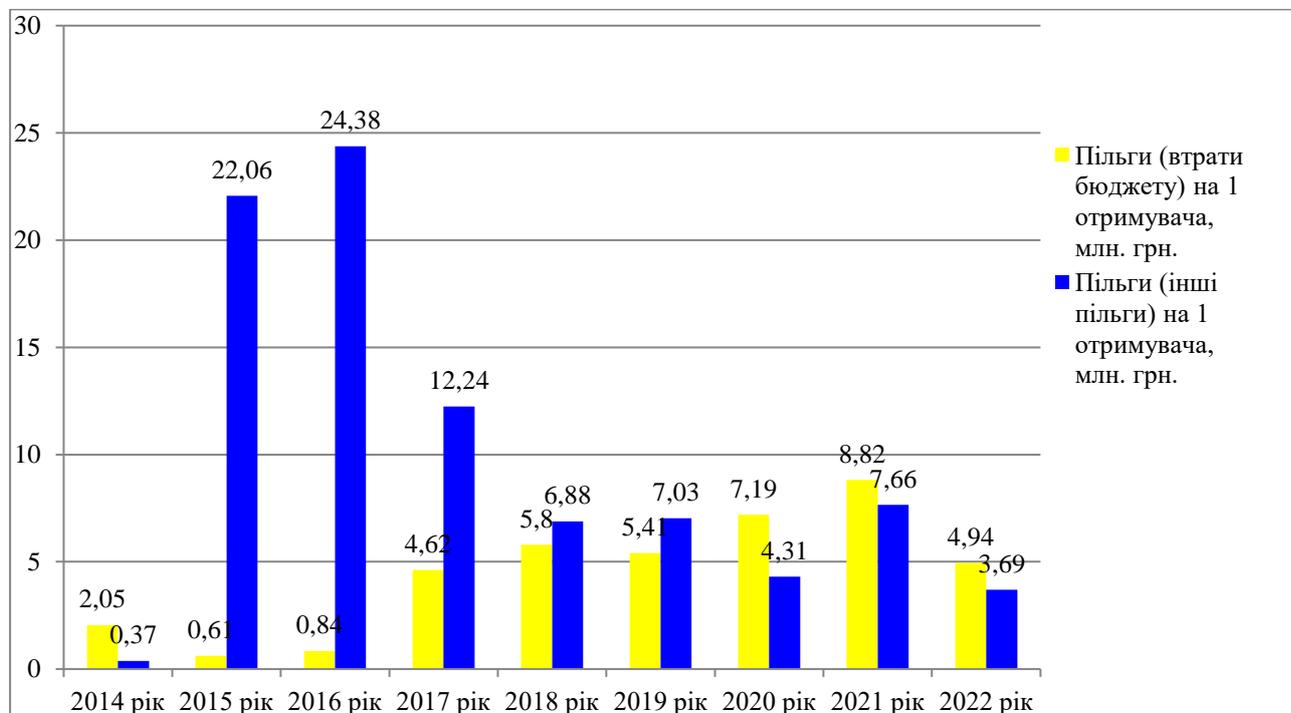


Рис. 4.10. Середня сума пільг з податку на прибуток підприємств на одного отримувача, млн грн / одну особу

Побудовано автором.

У 2018-2022 рр. середні суми пільг, що є втратами доходів бюджету та за групою “інші пільги” - достатньо близькі, хоча в 2016 р. вони розрізнялися майже в 30 разів. Дані аналізу галузевої структури пільг (табл. 4.4) свідчать, що найбільшу суму пільг було застосовано в галузях промисловості (В+С+D+E), фінансовій та страховій діяльності (К), професійній, науковій та технічній (М). Причому за двома останніми видами діяльності у 2022 р. пільги були найвищими. За період 2014-2022 роки найбільша сума пільг, яка є втратами доходів бюджету (рис. 4.11) була за кодом 11020365. Тимчасово, до 1 січня 2025 р., звільняється від оподаткування прибуток підприємств – суб'єктів літакобудування, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості” – 3 712,30 млн грн. Це зумовлює необхідність поглибленого аналізу ефективності таких пільг у подальшому дослідженні.

Галузева структура податкових пільг з податку на прибуток підприємств, що є втратами бюджету, млн грн

Галузь економіки	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Сільське, лісове та рибне господарство (A)	30,22	1,76	1,11	0,75	60,08	39,84	255,03	96,85	50,64
Промисловість (B+C+D+E)	2 879,58	19,00	19,27	704,85	1 044,48	870,88	521,55	480,22	284,28
Будівництво (F)	14,70	27,91	71,93	65,96	17,57	6,60	1,15	1,67	5,17
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів (G)	318,60	2,43	4,09	4,75	22,74	50,04	32,41	24,87	56,99
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність (H)	49,96	1,27	0,24	0,61	0,49	163,11	198,36	175,85	217,05
Тимчасове розміщування й організація харчування (I)	22,96	1,26	1,94	1,40	1,42	0,01	0,08	0	0
Інформація та телекомунікації (J)	119,21	6,42	104,88	0,31	0,23	0,21	2,45	0,86	5,04
Фінансова та страхова діяльність (K)	1 116,57	18,64	0,25	470,40	472,21	368,72	287,15	184,23	325,54
Операції з нерухомим майном (L)	7,85	0,04	0,25	1,49	1,34	0,11	29,32	22,53	15,37
Професійна, наукова та технічна діяльність (M)	114,81	141,11	50,47	153,99	258,12	222,14	749,19	791,67	643,52
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування (N)	14,93	7,96	2,35	1,22	8,22	0,91	0,32	0,47	5,73
Освіта (P)	14,43	0,53	9,15	1,26	2,18	0,04	0,10	0,05	0,02
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги (Q)	2,73	2,89	5,93	3,44	2,66	0,50	1,50	0,13	0,25
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок (R)	0,23	0,37	2,50	2,62	0,16	0,31	0,76	0,09	0,00
Надання інших видів послуг (S)	2,36	0,22	1,92	4,24	3,45	2,49	0,24	0,06	0,81
Загальна сума пільг	4 623,00	236,99	276,52	1 417,78	1 895,35	1 725,90	2079,62	1779,60	1610,37

Складено автором.

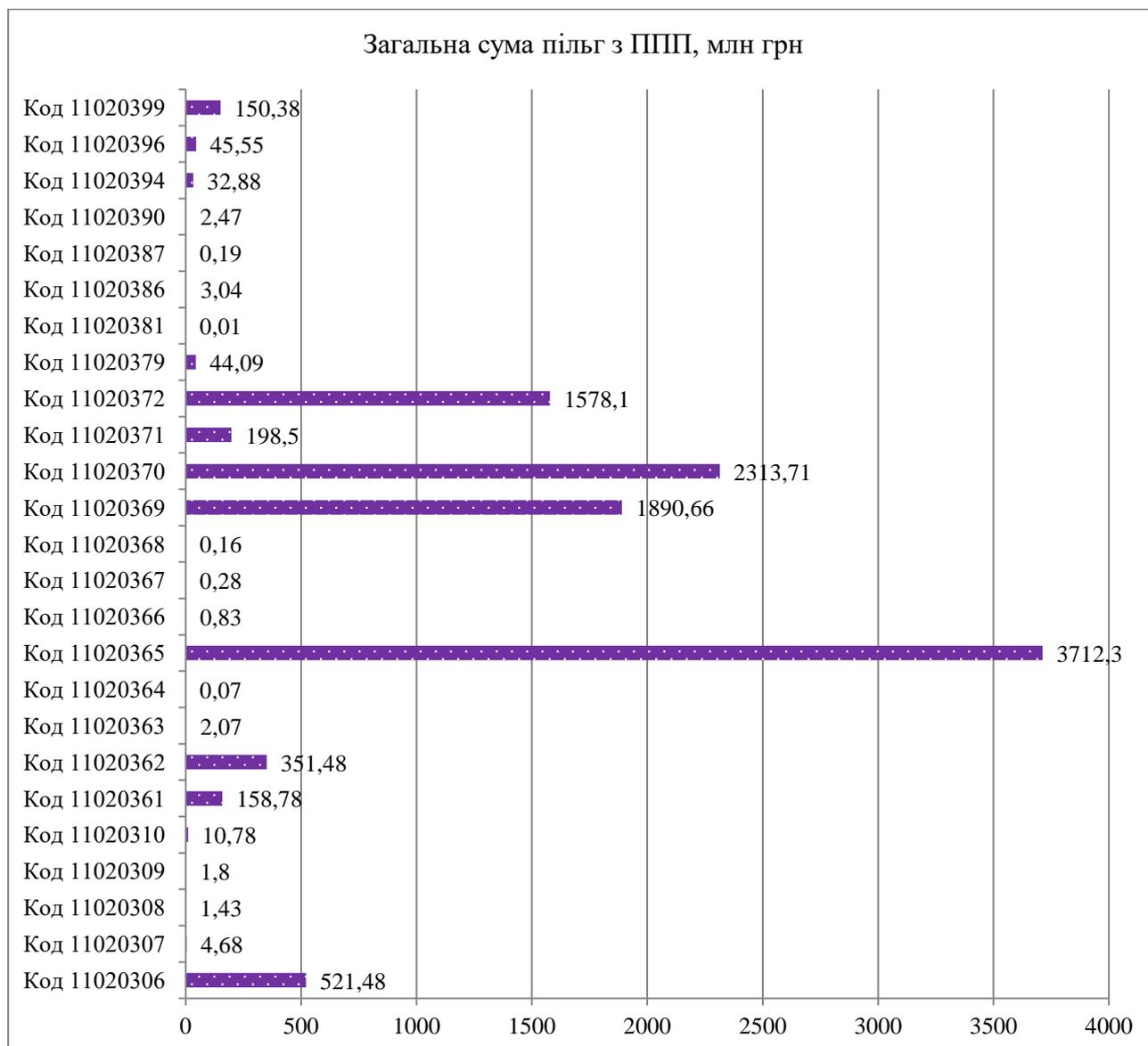


Рис. 4.11. Суми пільг з податку на прибуток підприємств, що є втратами доходів бюджету за 2014–2022 рр. (за кодами пільг), млн грн

Побудовано автором.

Також суттєво вплинули на доходи бюджету України пільги за кодами:

11020370 – звільняються від оподаткування доходи, які сплачені або сплачуються резидентом на користь нерезидента або уповноваженої ним особи у вигляді процентів за позикою або фінансовим кредитом... – 2 313,71 млн грн.

11020369 – доходи нерезидентів у вигляді процентів за позиками або фінансовими кредитами, наданими резидентам, оподатковуються за ставкою в розмірі 5 % у джерела виплати таких доходів та за рахунок таких доходів – 1890,66 млн грн.

11020372 зменшення суми податку на суму акцизного податку за зареєстрованими акцизними накладними на певні підкатегорії важких дистилятів (газойль), за умови їх використання для визначених видів транспортних засобів – 1 578,10 млн грн.

11020306 – звільнення від оподаткування прибутку підприємств та організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю – 521,48 млн грн.

Як бачимо податкові пільги, пов'язані із воєнним станом незначним чином вплинули на загальну суму податкових пільг. За іншими кодами пільг втрати доходів бюджету були відносно низькими або вони переважно були скасовані в 2015 р., після внесення змін до Податкового кодексу.

Серед інших пільг з податку на прибуток (звільнення учасників міжнародних угод) найбільшу частку (99,02 %) займає пільга з кодом 11020025 “Сума прибутку, що не підлягає оподаткуванню згідно із міжнародними договорами України”.

Серед пільг з податку на прибуток (інші пільги) найбільш частку мають пільги з кодами:

11020301 зменшення фінансового результату до оподаткування на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років – 342 789,31 млн грн.

11020303 звільнення від оподаткування коштів спільного інвестування – 30 753,81 млн грн.

11020382 звільнення від оподаткування доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) або прибутку від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження державних цінних паперів або облігацій місцевих позик, або боргових цінних паперів... – 8 531,21 млн грн.

У 2022 р. значна сума пільг була надана також за кодом 11020398 – 4280,22 млн грн.

Необхідно також звернути увагу на коректність наведених в Довіднику № 105/2 посилань на норми законодавчих актів, згідно з якими надаються відповідні пільги. Зокрема, в описі пільги під кодом 11020025 (сума прибутку, що не підлягає оподаткуванню згідно із міжнародними договорами України) наведено посилання

на норми скасованого Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (стаття 18) та норми Податкового кодексу України (пункт 3.2 стаття 3 розділу І).

В описі пільги, яка значиться під кодом 11020383 некоректно наведене посилання на “Податковий кодекс України підпункт 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 розділу III”. Враховуючи наведене, посилання на вказану норму доцільно виключити в Довіднику № 105/2.

Окрім того заслуговує на увагу проблема, яка склалася із застосуванням деяких Міжнародних конвенцій щодо звільнення від оподаткування податком на прибуток. Зокрема, це стосується Конвенції між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (підписана 20.05.1996, набрала чинності для України 25.02.1999), в якій ставки оподаткування процентів в українському (5%) та французькому (10 %) текстах не збігаються.

Взагалі за результатами проведеного дослідження виявлено, що перелік пільг, вказаних в Довіднику N 105/2 в цілому відповідає діючому наразі законодавчому врегулюванню податкових пільг в Україні.

Дані статистики пільг з податку на прибуток підприємств в розрізі регіонів за 2014-2022 рр. наведено в табл. 4.5, 4.6.

Таблиця 4.5

Суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету з податку на прибуток підприємств за регіонами України, млн грн

Регіон	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Всього
Вінницька	32,46	0,26	0,74	0,61	0,14	0,02	0,26	0,19	2,86	37,54
Волинська	32,42	0,11	0,21	0,27	0,00	0,43	0,00	17,48	35,98	86,9
Дніпропетровська	31,39	2,53	3,05	3,33	2,89	2,35	2,42	12,54	27,23	87,73
Донецька	35,45	0,81	0,78	0,25	0,14	0,09	0,89	0,19	0,03	38,63
Житомирська	23,57	0,97	0,95	0,22	3,67	0,15	0,62	0,16	0,79	31,1
Закарпатська	7,93	0,17	9,17	1,43	2,18	0,14	0,17	1,01	0,22	22,42
Запорізька	15,56	0,12	0,35	0,04	3,59	1,90	11,72	20,57	11,97	65,82
Івано-Франківська	23,83	0,10	0,23	0,34	0,47	0,36	0,00	0,01	0,15	25,49
Київська	49,72	162,31	48,48	19,04	35,29	21,95	9,63	8,42	8,05	362,89
Кіровоградська	13,21	0,38	0,37	0,30	1,23	0,15	0,00	0,08	0,85	16,57
Луганська	0,45	0,06	0,02	0,04	0,05	0,06	0,23	0,00	0,02	0,93
Львівська	11,04	2,76	4,56	13,21	3,30	8,66	11,30	10,75	5,53	71,11
Миколаївська	7,30	0,17	0,06	0,05	0,07	2,84	3,77	1,62	17,52	33,4
Одеська	23,92	8,48	1,95	5,48	16,51	10,23	3,93	6,33	49,63	126,46
Полтавська	31,39	0,67	0,09	0,23	0,15	0,36	0,47	0,01	0,75	34,12
Рівненська	6,62	2,70	1,23	0,69	0,82	0,48	0,36	2,42	4,96	20,28
Сумська	16,28	0,28	0,25	0,25	0,56	5,45	13,82	11,50	3,63	52,02
Тернопільська	1,70	0,32	0,01	0,00	0,33	0,06	0,12	0,41	0,64	3,59
Харківська	52,59	10,85	10,71	15,22	15,60	17,80	24,09	9,14	2,00	158
Херсонська	2,99	0,63	0,17	0,06	0,00	0,01	0,62	1,53	0,00	6,01
Хмельницька	5,31	0,31	0,15	0,11	0,93	0,81	0,84	0,52	0,01	8,99
Черкаська	20,22	1,41	0,54	0,71	0,56	11,08	5,36	3,34	5,79	49,01
Чернівецька	5,95	0,77	0,61	0,36	0,18	0,03	0,34	0,00	43,84	52,08
Чернігівська	7,39	0,61	1,96	1,90	0,82	0,57	0,10	0,00	0,08	13,43

м. Київ	344,22	38,71	187,73	83,19	53,04	32,11	99,66	95,33	39,94	973,93
---------	--------	-------	--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	---------------

Складено автором.

Таблиця 4.6

**Суми інших пільг з податку на прибуток підприємств за регіонами
України, млн грн**

Регіон	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Всього
Вінницька	174,02	57,41	64,04	216,47	222,80	261,51	151,29	268,84	235,30	1651,68
Волинська	41,88	3,03	37,22	170,57	265,10	299,28	339,63	119,24	141,00	1416,95
Дніпропетровська	566,29	421,83	1 219,25	1 440,87	1 169,56	1 702,96	814,42	1 039,03	786,55	9160,76
Донецька	583,06	335,91	805,05	399,49	1 708,46	1 486,62	660,98	1 316,58	531,09	7827,24
Житомирська	114,02	10,42	23,09	30,91	192,34	202,89	129,66	263,88	88,59	1055,8
Закарпатська	106,48	1,94	23,95	6,63	119,73	89,25	107,02	221,65	88,67	765,32
Запорізька	244,61	6,13	105,76	87,12	92,27	372,63	79,16	330,70	235,21	1553,59
Івано-Франківська	608,40	28,03	274,96	3 724,51	2 118,61	1 937,51	118,69	191,74	160,69	9163,14
Київська	378,10	15,65	482,51	881,84	1 051,49	1 625,12	783,17	818,48	451,97	6488,33
Кіровоградська	53,67	4,97	7,40	4,67	99,86	114,51	122,78	88,62	208,08	704,56
Луганська	87,71	121,16	312,77	99,73	997,88	205,93	71,35	92,27	2,20	1991
Львівська	266,04	440,07	761,61	649,58	864,73	919,80	504,02	874,18	570,61	5850,64
Миколаївська	83,62	53,36	90,96	65,35	284,42	596,21	180,52	349,51	277,55	1981,5
Одеська	415,79	92,33	253,54	803,25	1 429,85	1 746,58	597,36	1 150,38	753,89	7242,97
Полтавська	347,35	96,50	137,52	173,43	258,55	416,50	308,54	391,76	156,85	2287
Рівненська	128,14	24,08	25,10	104,51	91,48	102,61	60,40	200,37	54,41	791,1
Сумська	288,40	76,48	142,47	152,53	213,59	220,21	87,15	98,94	24,34	1304,11
Тернопільська	97,48	0,48	4,77	18,06	190,03	174,13	256,06	244,94	242,68	1228,63
Харківська	364,92	291,57	111,31	276,65	416,30	1 319,42	398,31	657,71	218,87	4055,06
Херсонська	180,55	8,28	87,11	348,48	65,76	230,99	91,25	270,09	46,03	1328,54
Хмельницька	146,67	33,28	85,66	545,67	190,14	292,29	123,69	283,29	52,90	1753,59
Черкаська	132,29	39,95	96,05	148,54	435,07	150,79	111,47	139,36	64,28	1317,8
Чернівецька	52,95	2,08	16,85	9,80	7,31	8,69	6,65	18,28	12,07	134,68
Чернігівська	164,20	3,96	11,02	122,38	97,28	179,12	119,40	196,03	150,76	1044,15
м. Київ	2 920,69	926,36	10 519,69	12 364,21	16 963,29	19 900,10	10466,03	14678,10	11394,14	100132,61

Складено автором.

Результати аналізу пільг з податку на прибуток підприємств в розрізі регіонів за 2014-2022 роки свідчать про таке:

- за сумою пільг, що є втратами бюджету найвищі показники пільг у Київській, Харківській областях та м. Києві; найнижчі показники пільг в Луганській, Тернопільській та Херсонських областях;
- за сумою інших пільг найвищі показники пільг у Дніпропетровській, Івано-Франківській областях та м. Києві; найнижчі показники за сумою пільг, що є втратами бюджету в Чернівецькій, Кіровоградській та Закарпатській областях.

Отже, за підсумками аналізу пільг з податку на прибуток підприємств можна зробити такі висновки:

1. Податок на прибуток за більшістю показників, що аналізувалися, займає друге місце щодо сум наданих податкових пільг. Внаслідок цього слід більш

обґрунтовано підходити до встановлення пільг з цього податку, оскільки завдяки пільгам суттєво зменшуються податкові надходження.

2. За останні роки зросла кількість пільг з податку на прибуток, що пов'язані зі стимулювання інвестицій, розвитку екологічного транспорту, індустріальних парків, а також контрольованих іноземних компаній. Пільги, пов'язані із воєнним станом (без врахування розширення сфери дії спрощеної системи оподаткування) не справляли значного впливу на загальну суму податкових пільг з податку на прибуток підприємств.

3. Слід переглянути доцільність та умови застосування пільги за кодом 11020370 – виплата процентів за позику на користь нерезидентів, оскільки в цьому випадку така пільга прямо не підтримує розвиток виробництва в Україні та здебільшого стимулює фінансові операції з нерезидентами.

4. Основну частку пільг з податку на прибуток підприємств складають інші пільги, які здебільшого пов'язані з угодами із зарубіжними країнами. Проте правомірність та доцільність віднесення конкретних пільг до відповідної групи потребує подальшого дослідження з урахуванням ризиків відповідних пільг. Ця проблема має бути вирішена при застосуванні в перспективі концепції податкових витрат.

5. Пільги з податку на прибуток підприємств, які є втратами доходів бюджету не впливають значно на показники бюджету, оскільки частка таких пільг складає трохи більше 1 % (хоча за 2016-2022 роки спостерігалось повільне зростання) та трохи більше 2 % від суми пільг, що є втратами доходів бюджету (цей показник щороку знижується).

6. Сума інших пільг з податку на прибуток підприємств майже у 22 рази (в 2021 р. – в 48 разів) перевищує суму пільг, що є втратами бюджету, що може свідчити про необ'єктивність розподілу пільг на групи та необхідність переходу до концепції податкових витрат.

7. Динаміка змін пільг на одного отримувача носить мінливий характер, що може свідчити про непослідовність преференційної політики та великий вплив суб'єктивного фактору при встановленні пільг.

8. Найбільшу суму пільг було застосовано в галузях промисловості, фінансовій та страховій діяльності, професійній, науковій та технічній діяльності за такими кодами: 11020365; 11020370; 11020372 (дана пільга відмінена в 2020

р.). Це вимагає детальної оцінки ефективності й результативності пільг за цими галузями та кодами задля можливого зменшення втрат доходів бюджету.

9. Пропонується розглянути доцільність надання пільги за кодом 11020383 для суб'єктів кінематографії, оскільки за даними Державної служби статистики суб'єктами виробництва кіно- та відеофільмів в останні роки було отримано збитки.

10. В описі пільги під кодом 11020025 необхідно виключити посилання на норми недійсного законодавчого акта (Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

11. В описі пільги, яка значиться під кодом 11020383 слід виключити некоректне посилання на норми “Податковий кодекс України підпункт 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 розділу III”.

12. Необхідно внести зміни щодо ставки оподаткування процентів (з 10 % на 5 %) в український текст Конвенції між Урядом України і Урядом Королівства Бельгія та уніфікувати його з англійським та французьким текстом.

У період післявоєнного відновлення слід розглянути можливість надання пільг компаніям, які будуть займатися відновленням зруйнованих будівель (наприклад, звільнення частини прибутку від оподаткування). Це має сприяти зниженню витрат будівельних компаній, внаслідок зниження собівартості робіт, а також зниженню витрат державних коштів, що виділяються таким будівельним компаніям. Разом із тим це може вплинути на зниження податкових надходжень від податку на прибуток підприємств. Тому мають бути визначено компенсаторні механізми для недопущення зниження податкових надходжень.

4.2. Преференції з ПДВ: ретроспектива та тренди

Найбільшу частку серед податкових надходжень до Державного бюджету України мають надходження з податку на додану вартість (ПДВ), частка якого змінювалася в межах від 43,6 % у 2015 р. до 50,1 % у 2017 р. за період 2014-2022 рр. Загальні обсяги податкових надходжень до Державного бюджету України щорічно збільшувалися протягом періоду 2014-2021 рр. із помітним уповільненням темпів зростання у 2019 р. і стрімким прискоренням у 2021 р. У 2022 р. відбулося скорочення на 14,2 % обсягів податкових надходжень

порівняно з попереднім роком. Обсяги надходжень податку на додану вартість у 2022 р. також зазнали скорочення на 13,0 % за рахунок скорочення на 33,5 % обсягів податку на імпорتنі товари (рис. 4.12).



Рис. 4.12. Динаміка податкових надходжень до Державного бюджету України

Побудовано за: Бюджет України 2018 : стат. зб. / Міністерство фінансів України. Київ, 2018. 309 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20web%20site\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20web%20site).pdf); Бюджет України 2019 : : стат. зб. / Міністерство фінансів України. Київ, 2020. 297 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2019_\(for_website\)%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2019_(for_website)%20(1).pdf); Бюджет України 2020 : : стат. зб. / Міністерство фінансів України. Київ, 2021. 298 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_\(for_website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2020_(for_website).pdf); Бюджет України 2021 : : стат. зб. / Міністерство фінансів України. Київ, 2022. 278 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2_Budget_of_Ukraine_2021.pdf.

Середньорічні темпи зростання податкових надходжень до Державного бюджету та обсягів надходжень податку на додану вартість за період 2014-2022 рр. були майже однаковими і складали, відповідно, 116,5 % та 116,4 % .

Динаміка обсягів пільг з ПДВ представлена на рис. 4.13.

Частка пільг з ПДВ з вітчизняних товарів, що є втратами доходів бюджету в обсягах надходжень цього податку (табл. 4.7) була найбільшою у 2014 та 2015 рр. і сягала відповідно 84,3 та 127,2 % (рис. 4.14).

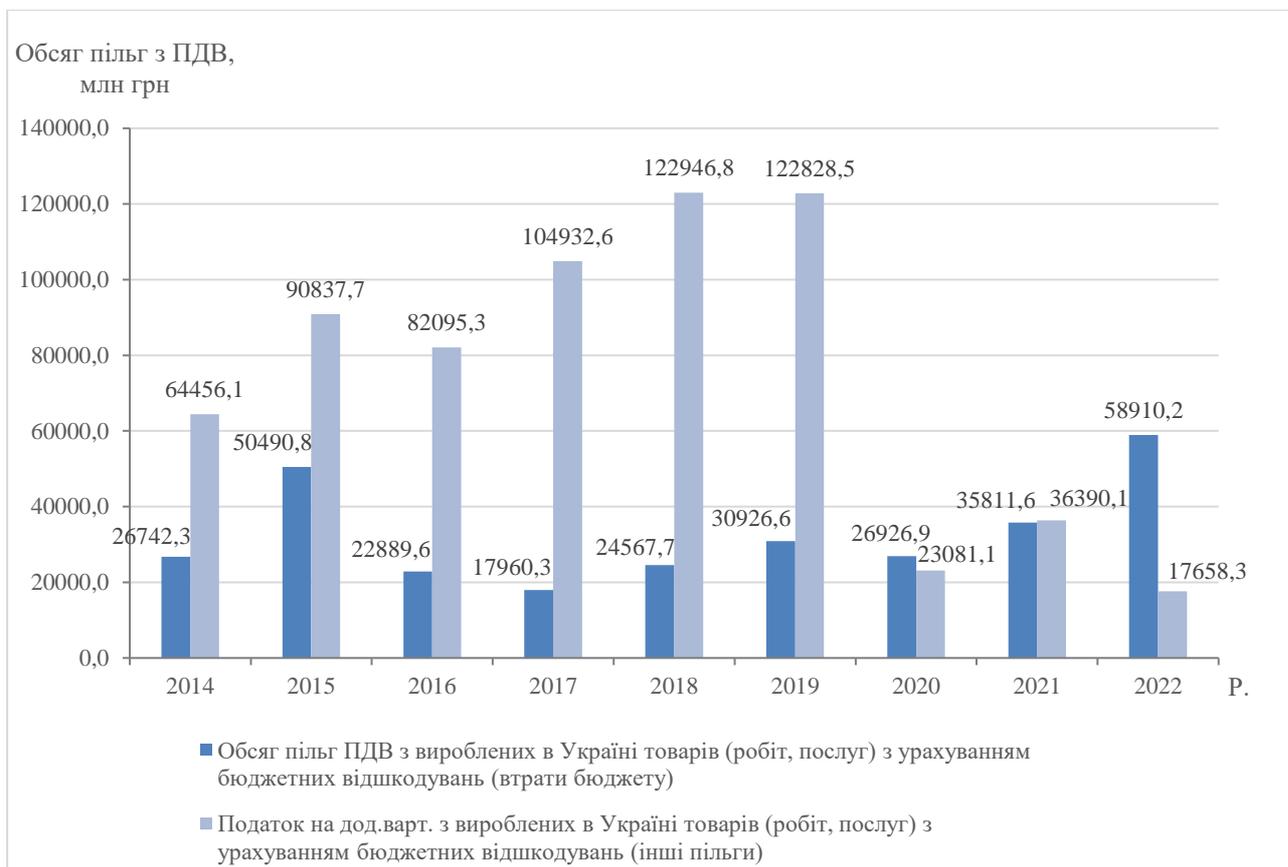


Рис. 4.13. Динаміка обсягів пільг з ПДВ у розрізі груп пільг

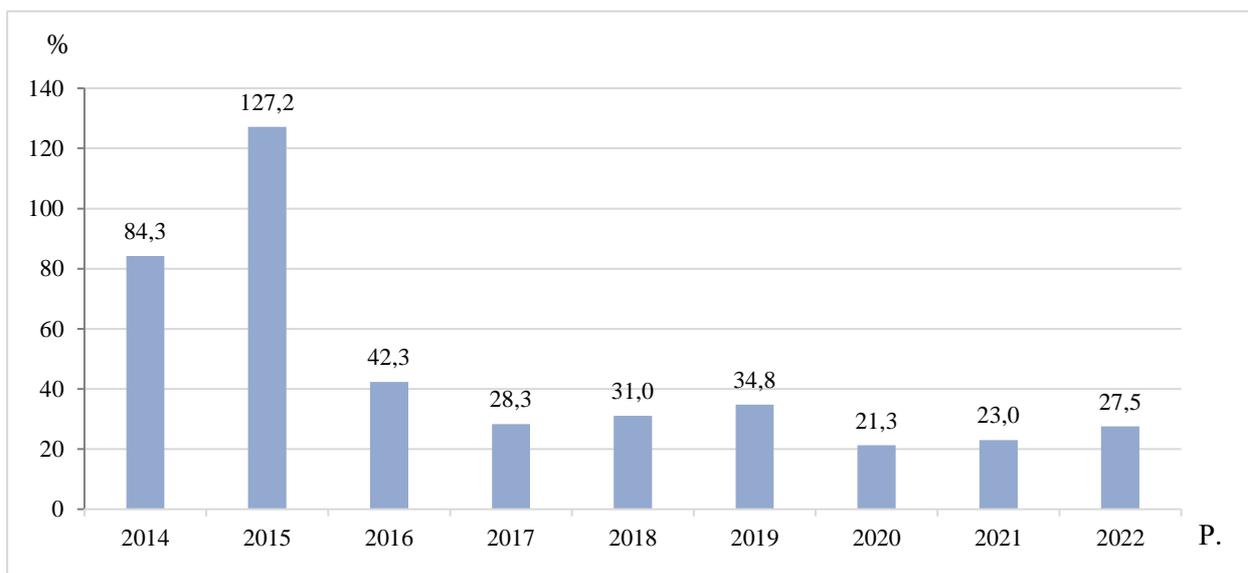


Рис. 4.14. Динаміка частки обсягів пільг з ПДВ (що є втратами бюджету) з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у його надходженнях до Державного бюджету України

Таблиця 4.7

Динаміка відносного показника частки пільг з ПДВ у надходженнях до Державного бюджету України того ж виду податку, %

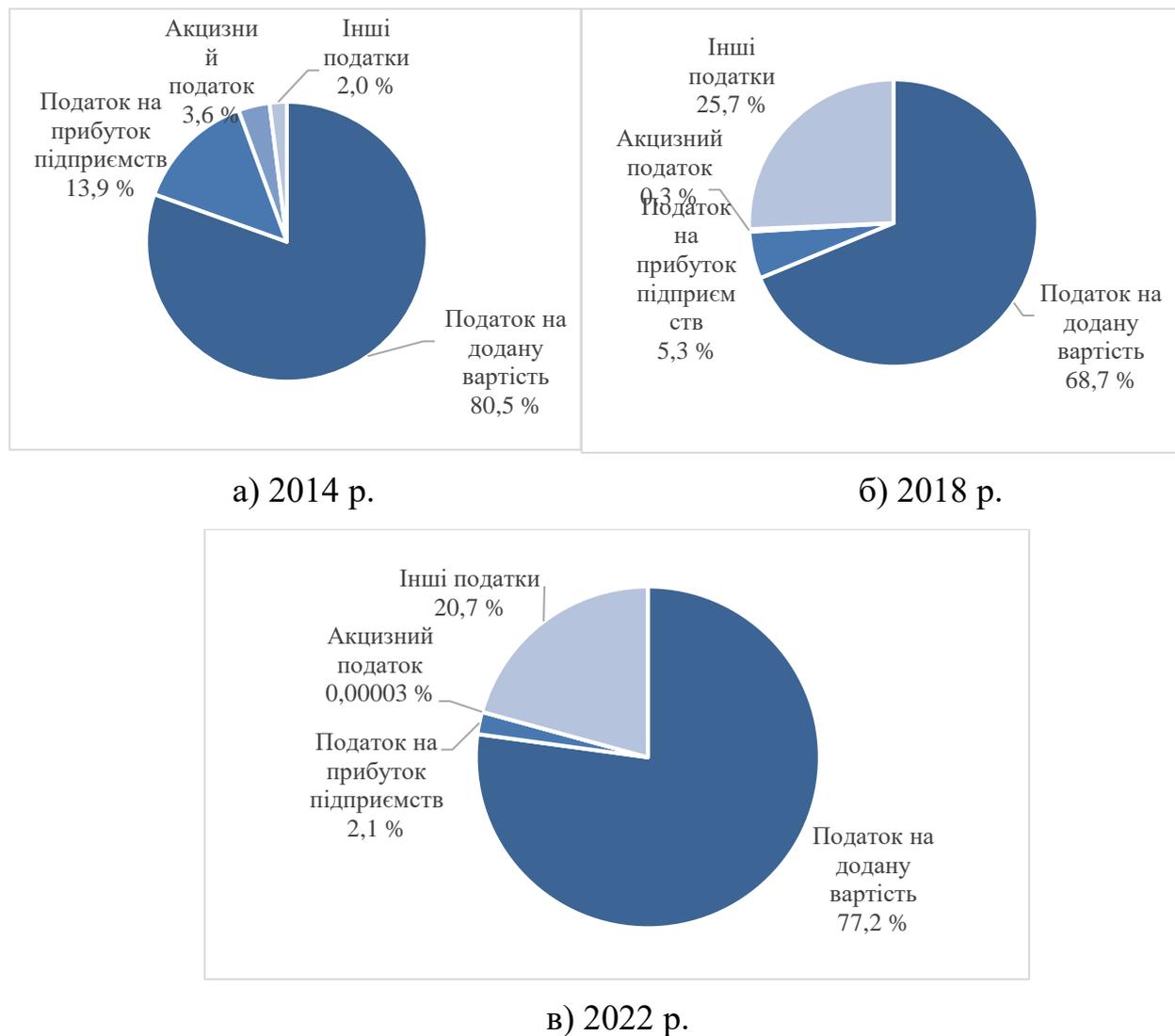
Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань (втрати бюджету + інші)	287.4	356.1	194.2	193.7	186.4	172.9	39.5	46.4	35.8
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань (втрати бюджету)	84.3	127.2	42.3	28.3	31.0	34.8	21.3	23.0	27.5
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань (інші пільги)	203.1	228.9	151.9	165.4	155.4	138.1	18.2	23.4	8.3

Складено автором.

Суттєве скорочення інших податкових пільг (див. табл. 4.7) було зумовлене тим, що починаючи з 2020 р. із Довідників інших податкових пільг виключені експортні операції, які оподатковуються за ставкою 0 %. Це призвело до суттєвого зменшення кількості пільг з ПДВ, сума яких станом на 2019 р. дорівнювала 108999554,51 тис. грн.

Це є методологічно вірним, оскільки застосування нульової ставки при оподаткуванні експорту товарів і послуг є необхідною процедурою уникнення подвійного оподаткування в умовах розвиненої міжнародної торгівлі, оскільки товари, звільняючись від ПДВ в країні походження, будуть обкладатися податком у країні, де і відбудуватиметься їх споживання. Відшкодування ж вхідного ПДВ експортерам є умовою оподаткування не всього обороту, а власне доданої вартості, тобто таке відшкодування впливає із сутності податку. Його відсутність перетворює ПДВ на податок з обороту. Тому інструмент застосування нульової ставки ПДВ належить до основних елементів базової структури податку (ПДВ), які визначаються концепцією доданої вартості та не вважаються податковими витратами (податковою пільгою).

Найбільша частка податкових пільг, що є втратами доходів бюджету належить податку на додану вартість. При цьому відбулося її зменшення (на 11,8 відсоткового пункту) у 2018 р. порівняно з 2014 р. (рис. 4.15).



Примітка. Податок на додану вартість – пільги з ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань; Податок на прибуток підприємств – пільги з податку на прибуток підприємств (держбюджет та місцеві); Акцизний податок – пільги з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції).

Рис. 4.15. Структура наданих податкових пільг, що є втратами доходів бюджету за видами податків

Побудовано автором.

Загальні обсяги податкових пільг, що є втратами доходів бюджету у 2022 р. порівняно з 2021 р. збільшилися на 49,6 % або на 25,3 млрд грн. Обсяги пільг з ПДВ зросли на 64,5 % за той самий період (рис. 4.16).

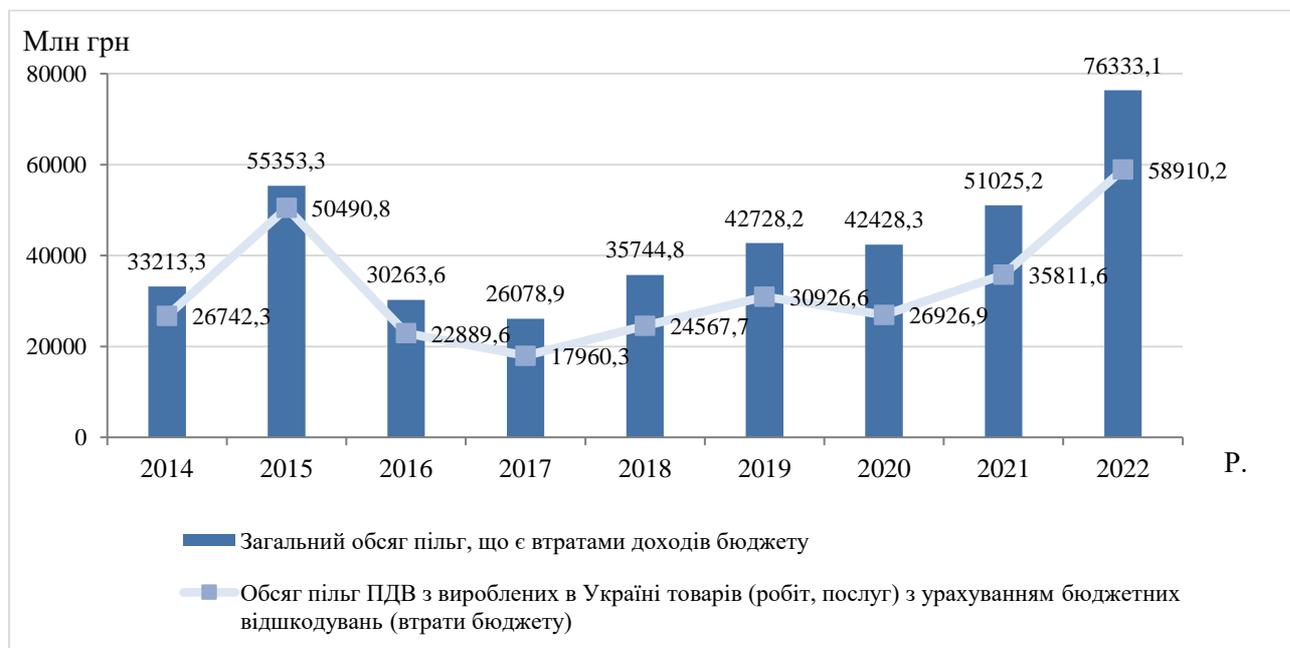


Рис. 4.16. Динаміка обсягів наданих податкових пільг, що є втратами доходів бюджету

Побудовано автором.

Середньорічний темп зростання загальних обсягів пільг, що є втратами доходів бюджету за весь досліджений період склав 111,0 %, а пільг з податку на додану вартість – 110,4 %.

Обсяг “інших” податкових пільг з податку на додану вартість в середньому щороку в 3,49 рази перевищував обсяг пільг з податку на додану вартість, що є втратами доходів бюджету в період 2014-2019 рр. Протягом наступних двох років обсяги податкових пільг, віднесених до групи “інших”, скоротилися в кілька разів і були майже однаковими із обсягами пільг, що є втратами бюджету. В 2022 р. вперше за досліджуваний період обсяги пільг, що є втратами бюджету були вищими за “інші” (рис. 4.17).

Середньорічний темп зростання “інших” податкових пільг з податку на додану вартість (табл. 4.8) становив 85,1 % у період 2014-2022 рр. через стрімке скорочення у 2020 р., а пільг, що є втратами доходів бюджету – 110,4 %. У табл. 4.8 представлені показники, що характеризують динаміку обсягів пільг з ПДВ протягом усього дослідженого періоду.

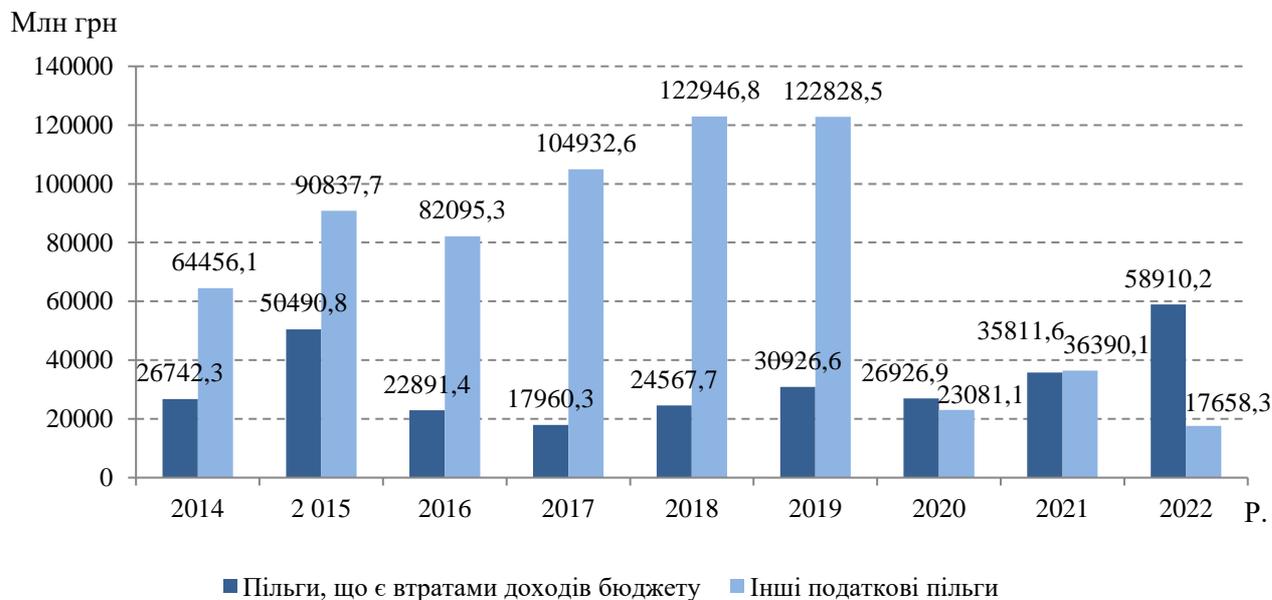


Рис. 4.17. Динаміка обсягів пільг з податку на додану вартість в Україні

Побудовано автором.

Таблиця 4.8

Порівняльний аналіз щорічної зміни показників динаміки пільг з ПДВ

Показник	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
<i>Суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету</i>								
Абсолютний приріст, тис. грн	23748473.0	-27599427.6	-4931122.8	6607426.7	6358921.5	-3999745.0	8884772.9	23098577.7
Темп зростання	1,89	0,45	0,78	1,37	1,26	0,87	1,33	1,65
<i>Інші податкові пільги</i>								
Абсолютний приріст, тис. грн	26381524.5	-8742376.4	22837334.9	18014200.5	-118342.0	-99747399.9	13308985.0	-18731753.4
Темп зростання	1.41	0.90	1.28	1.17	1.00	0.19	1.58	0.49

Складено автором.

Сума податкових пільг з ПДВ, які є втратами бюджету, збільшилася в 2022 р. в порівнянні з 2021 р. на 64,5 %. Водночас за деякими пільгами темпи зростання були завеликими, це стосується, зокрема, таких пільг за кодами:

14060554 (звільнення від оподаткування операцій з постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників

тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах),– темпи приросту 243658 %;

14060511 – (тимчасове звільнення від оподаткування операцій з постачання на митній території України спеціальних засобів індивідуального захисту, виготовлених відповідно до військових стандартів або військових умов для потреб силових органів) – темпи приросту 6434 %;

14060514 (тимчасове звільнення від ПДВ операції з постачання на митній території України товарів оборонного призначення за визначеними товарними групами) – темпи приросту 3076 %;

14060433 – (звільнення від оподаткування операцій з безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III–IV рівнів акредитації) – темпи приросту 785 %.

Всі вказані пільги (окрім пільги під кодом 14060433), пов'язані з особливостями податкового регулювання в період дії правового режиму воєнного стану, тому занадто високі темпи їх приросту можна вважати обґрунтованими, оскільки ці пільги спрямовані на підтримку обороноздатності країни від збройної агресії РФ. У 2022 р. в Довіднику пільг з'явилися нові податкові пільги з ПДВ, які є втратами бюджету (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Податкові пільги з ПДВ, які є втратами бюджету, які з'явилися в Довіднику пільг в 2022 р.

№ з/п	Код пільги	Сума податкових пільг у 2022 р., тис грн
1	14060418	218,93
2	14060548	103,91
3	14060549	24864,91
4	14060551	366029,62
5	14060552	6460,99
6	14060553	22,40
7	14060555	5026,28
8	14060556	1980,24
9	14060557	13080,91
	Всього	417788,2

Складено автором.

Наведені результати свідчать про те, що майже всі наведені нові пільги (окрім пільги під кодом 14060555) прямо не пов'язані з введенням правового режиму воєнного стану.

Причому доцільність введення деяких пільг викликає сумніви. Наприклад, пільга під кодом 14060556 надавалася в 2022 р. 4 платникам на суму 1980,24 тис. грн. Ця пільга передбачає звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання, підготовки (літературне, наукове і технічне редагування, коригування тощо), виготовлення, розповсюдження аудіокниг, озвучених українською мовою, крім видань еротичного характеру (пп. 197.1.25¹ ПКУ).

Сумніви в доцільності такої пільги базуються на тому, що в Україні в більшості середніх та великих компаній ринку в аудіоформаті виходять лише близько 5 % портфеля видавництва. В минулому році загальний обсяг офіційного ринку електронних книг в Україні становить лише 7%, з них аудіо — лише 1,5 %. Одним із факторів, що гальмують зростання галузі, учасники ринку вважають поширену культуру піратства, коли люди замість покупки вважають за краще завантажити аудіокниги в інтернеті або слухати безкоштовно у YouTube або Telegram. Видавництвам не вигідно вкладатися в дорогий продукт, який може потім бути вкрадений і вільно гуляти інтернетом, адже таким чином вони будуть працювати собі на збиток. Отож на сьогодні більшість сегмента ринку аудіокниг в Україні забезпечує одна крупна компанія¹.

З огляду на вказане вважається доцільним скасувати пільгу з постачання аудіокниг, оскільки її введення таких пільг може призвести до додаткових втрат бюджету, а нагальна необхідність підтримки цих операцій саме в умовах воєнного стану не є очевидною.

Проаналізуємо більш детально динаміку основних характеристик податкових пільг з податку на додану вартість.

Кількість отримувачів пільг з податку на додану вартість, що є втратами доходів бюджету зменшувалася протягом періоду 2015-2017 рр. Стрімке падіння спостерігалось у 2017 р. порівняно з попереднім періодом, а саме на 59,48 % (на 11 579 пільговиків стало менше), після чого настільки різких коливань не спостерігалось (табл. 4.10).

¹ Пирогова М. Ринок аудіокниг в Україні за два роки виріс в 10 разів: що виробляють та що слухають. URL: <https://delo.ua/business/slushat-audioknigi-besplatno-chto-proishodit-s-386439/>.

Таблиця 4.10

Пільги з податку на додану вартість, що є втратами доходів бюджету

Показник	ПДВ			ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Обсяг пільг, млн грн	26742,3	50490,8	22891,4	17960,3	24567,7	30926,6	26926,9	35811,6	58910,2
Кількість пільг	27216	22461	22364	9061	10752	11354	58131	64834	73686
Кількість пільговиків	24936	21851	19918	8339	9883	10446	7473	7344	8757
Темп зміни кількості пільговиків	-	0.88	0.91	0.42	1.19	1.06	0.72	0.98	1.19
Середній розмір пільги, тис. грн	982.60	2247.93	1023.58	1982.15	2284.94	2723.85	463.21	552.36	799.48
Розмір пільги у розрахунку на одного пільговика, тис. грн	1072.44	2310.69	1149.28	2153.77	2485.85	2960.62	3603.22	4876.31	6727.22

Складено автором.

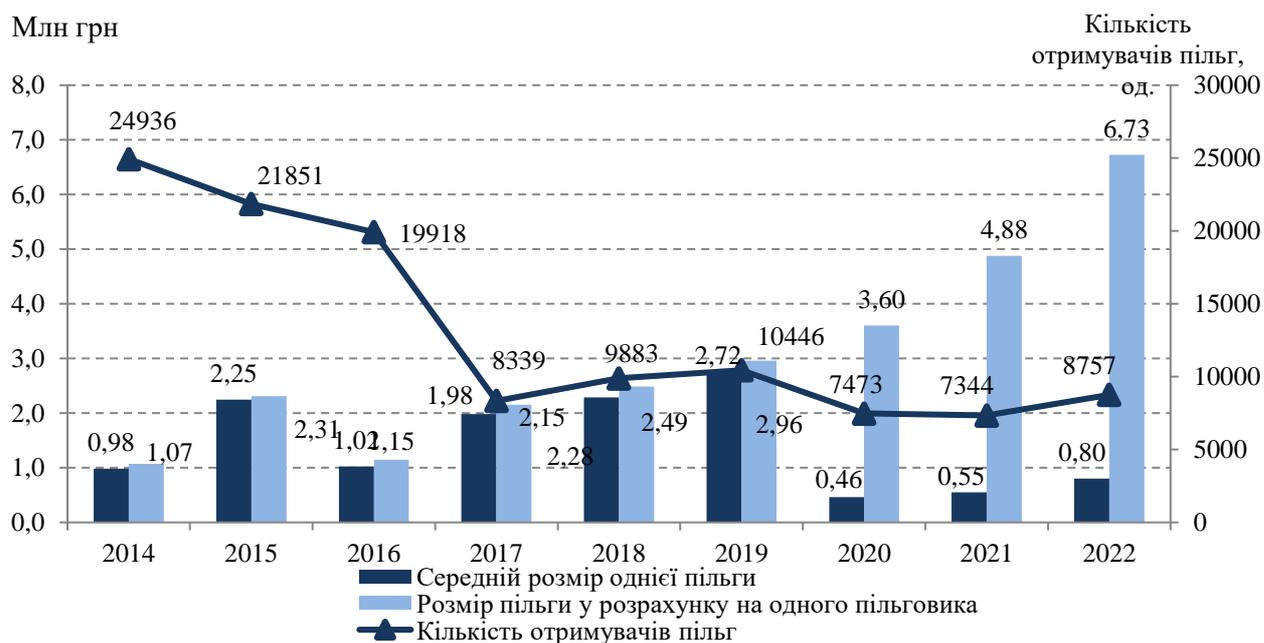


Рис. 4.18. Динаміка кількості одержувачів пільг, середнього розміру однієї пільги, розміру пільги у розрахунку на одного пільговика з ПДВ (пільги, що є втратами доходів бюджету)

Побудовано автором.

Починаючи з 2017 р. і до кінця досліджуваного періоду відбувалося поступове збільшення середнього обсягу пільг у розрахунку на одного отримувача, який у 2022 р. становив 6,73 млн грн. У 2020 р. середній розмір однієї пільги різко зменшився до 0,46 млн грн, після чого щорічно повільно зростав (рис. 4.18).

Кількість отримувачів пільг з податку на додану вартість, що віднесені до категорії “інших” пільг у 2014-2016 рр. залишалася майже на одному рівні, а починаючи з 2017 р. відбувалося її щорічне зростання. Так, у 2019 р. порівняно з 2014 р. пільговиків було більше на 6897 або на 38,95 %. Однак вже у 2020 р. відбулося стрімке скорочення кількості пільговиків (на 8898 або на 36,3%), а також розміру однієї пільги та середнього розміру пільг у розрахунку на одного отримувача (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Загальна характеристика інших пільг з податку на додану вартість

Показник	ПДВ			ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетних відшкодувань					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Обсяг пільг, млн грн	64456,1	90837,7	82095,3	104932,6	122946,8	122828,5	23081,1	36390,1	17658,3
Кількість пільг	21076	20038	20358	22730	27667	28610	74655	9295	73470
Кількість пільговиків	17630	16867	17236	19316	23662	24497	15599	16620	15332
Темп зміни кількості пільговиків	-	0.96	1.02	1.12	1.22	1.04	0.64	1.07	0.92
Середній розмір пільги, тис. грн	3058.27	4533.27	4032.58	4616.48	4443.81	4293.20	309.17	3915.01	240.35
Розмір пільги у розрахунку на одного пільговика, тис. грн	3656.05	5385.53	4763.01	5432.42	5195.96	5014.02	1479.65	2189.53	1151.73

Складено автором.

Порівняно з пільгами, що є втратами доходів бюджету, з 2015 р. не спостерігалася збільшення середнього розміру однієї пільги, як і розміру пільги у розрахунку на одного отримувача. Натомість середній розмір однієї пільги у 2020 р. зменшився до 309,2 тис. грн, після чого у наступному р. збільшився до 3,9 млн грн і у 2022 р. знов скоротився до 240,4 тис. грн. Розмір пільги у розрахунку на 1 пільговика був помітно меншим останні три роки спостереження (рис. 4.19).

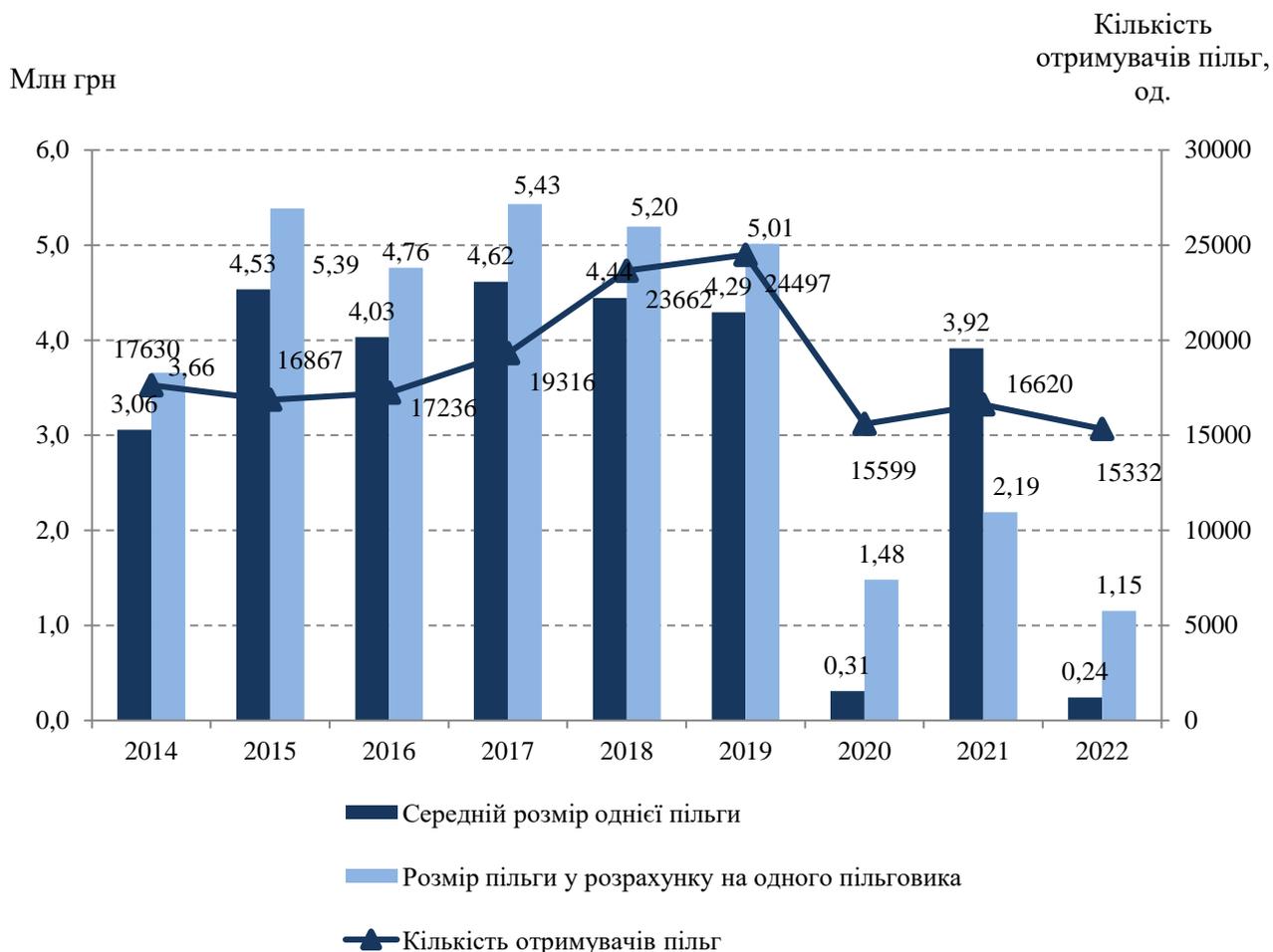


Рис. 4.19. Динаміка кількості одержувачів пільг, середнього розміру однієї пільги, розміру пільги у розрахунку на одного пільговика з ПДВ (‘інші’ пільги)

Побудовано автором.

Таким чином, у 2019 р. такі параметри, як кількість одержувачів пільг по податку на додану вартість, середній розмір пільги та розмір пільги у розрахунку на одного пільговика для пільг, що віднесені до категорії ‘інші’ були відповідно в 2,35, 1,58 та в 1,69 раза більшими, ніж ті ж параметри для пільг, що є втратами доходів бюджетів. Починаючи з 2020 р. тенденції та співвідношення змінилися.

Найбільші обсяги податкових пільг (69,62 %) станом на 01.01.2015 були надані підприємствам, що за КВЕД належать до сільського, лісового та рибного господарства. У свою чергу, серед підприємств вказаного виду економічної діяльності близько 75 % пільг отримали ті, що займаються вирощуванням зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. На другому, третьому та четвертому місцях за часткою в загальному обсязі пільг з

податку на додану вартість – оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів (6,8 %), переробна промисловість (6,54 %) та освіта (6 %).

За даними на 01.01.2020 найбільші обсяги податкових пільг (24,72 %) були надані підприємствам, що за КВЕД належать до оптової та роздрібною торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів. На другому місці (15,67 %) підприємства охорони здоров'я та надання соціальної допомоги. Майже однакові частки у загальному обсязі пільг з ПДВ мала переробна промисловість (13,91 %) та освіта (13,83 %).

Таким чином, структура податкових пільг за видами економічної діяльності суттєво змінилась на початок 2020 р. порівняно з початком 2015 р., розподіл пільг демонструє меншу концентрацію в окремих галузях.

У 2022 р. на першому місці за обсягами наданих пільг з податку на додану вартість залишалася оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів із часткою 42 %, на другому місці – підприємства охорони здоров'я та надання соціальної допомоги (рис. 4.20)

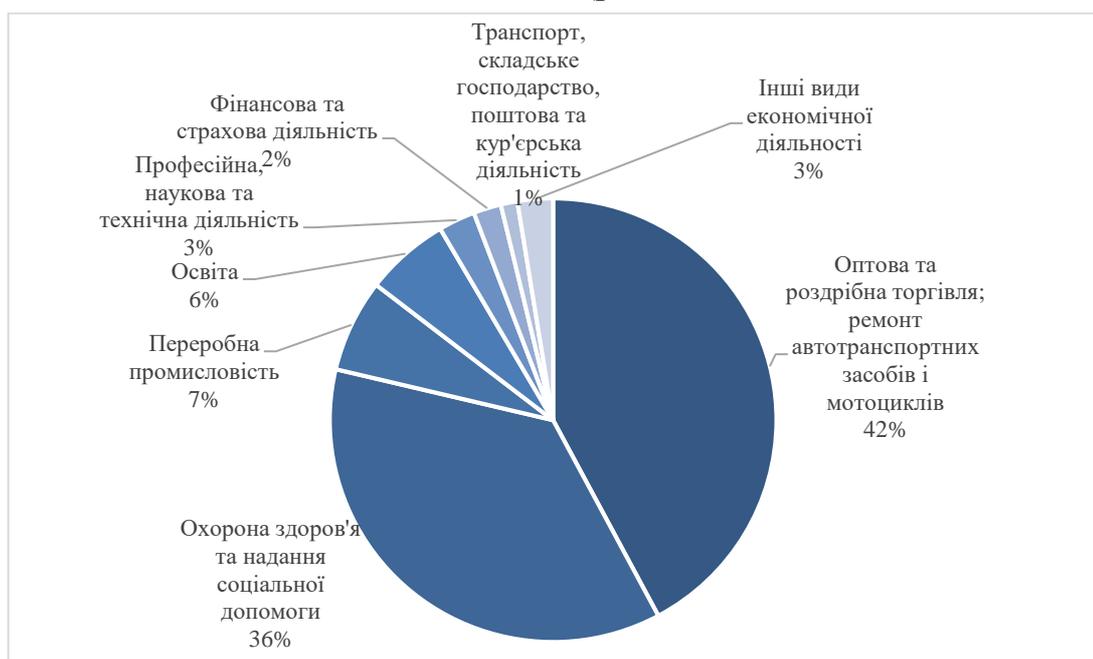


Рис. 4.20. Структура обсягів наданих пільг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету у 2022 р. за видами економічної діяльності

Побудовано автором.

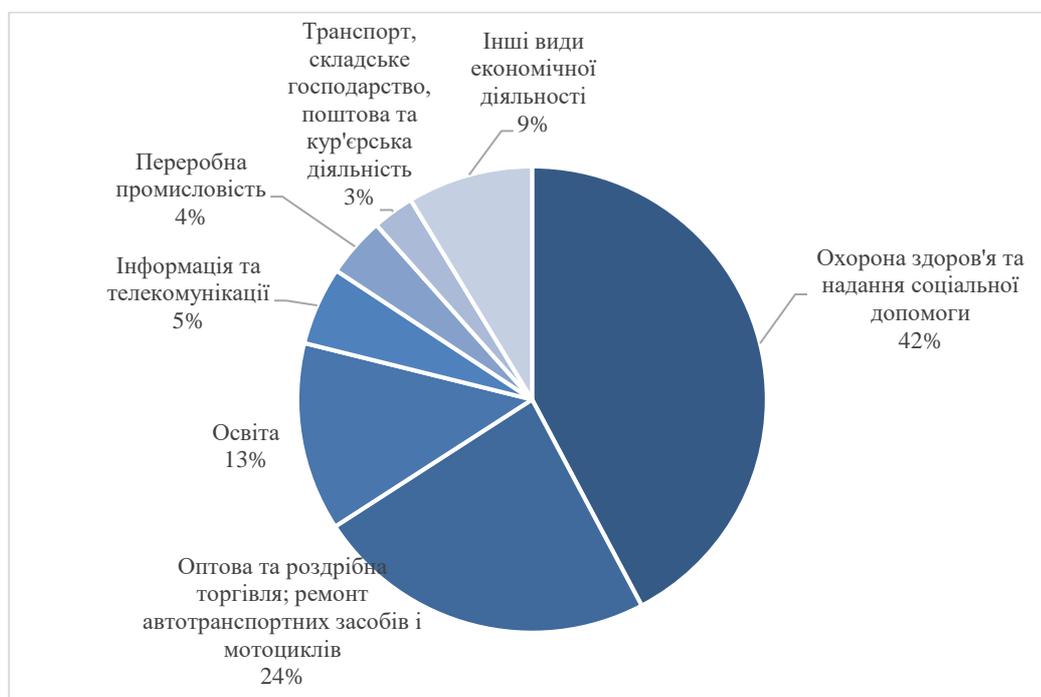


Рис. 4.21. Структура кількості наданих пільг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету у 2022 р., за видами економічної діяльності

Побудовано автором.

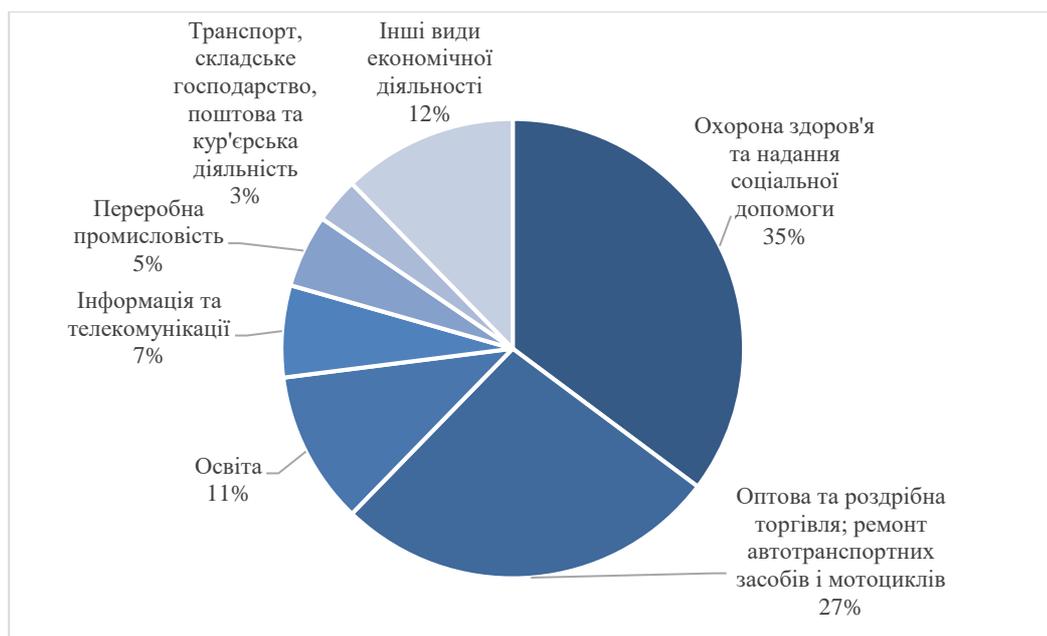


Рис. 4.22. Структура отримувачів пільг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету у 2022 р. за видами економічної діяльності

Побудовано автором.

4.3. Аналіз преференційної політики в акцизному оподаткуванні

Акцизний податок є одним із ключових податків в Україні, частка надходжень від якого до Зведеного бюджету складала за 2022 р. 8,6 % (до воєнного стану частка перевищувала 12 %) від загальної суми податкових надходжень (це четверте місце після ПДВ, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств, хоча за підсумками попередніх років 5 років акцизний податок був третім за податковими надходженнями)¹.

При цьому протягом останніх трьох років збільшення надходжень акцизного податку забезпечується зростанням надходжень цього податку за підакцизними товарами, ввезеними в Україну, крім 2022 р. (рис 4.23).

Податкові надходження з акцизного податку за 2014-2021 роки зросли з 45 099,60 млн до 180 300,35 млн грн, що насамперед є наслідком збільшення ставок акцизного податку, особливо на тютюнові вироби. У 2022 р. було різке спадання надходжень внаслідок воєнного стану. Лише за роздрібним акцизом зафіксовано зростання.

Структура надходжень з акцизного податку також змінюється: поступово зменшується частка надходжень податку від підакцизних товарів, вироблених в Україні, потрохи збільшується частка імпортного акцизу (окрім 2022 р.), а роздрібний акциз у 2022 р. вийшов на рівень показника 2017 р. (рис. 4.23).

У Податковому кодексі України пільги з акцизного податку застосовуються як до товарів, вироблених на митній території України, так і до товарів, ввезених на митну територію України.

Але в Довіднику податкових пільг Державної податкової служби України наводяться тільки пільги з підакцизних товарів, вироблених в Україні. Для повної картини об'єктом аналізу має бути також інформація Митної служби України, а загальна сума пільг має відобразитися в єдиному документі, що може бути реалізовано в концепції податкових витрат.

¹ Показники виконання Зведеного бюджету України. URL: https://www.mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.

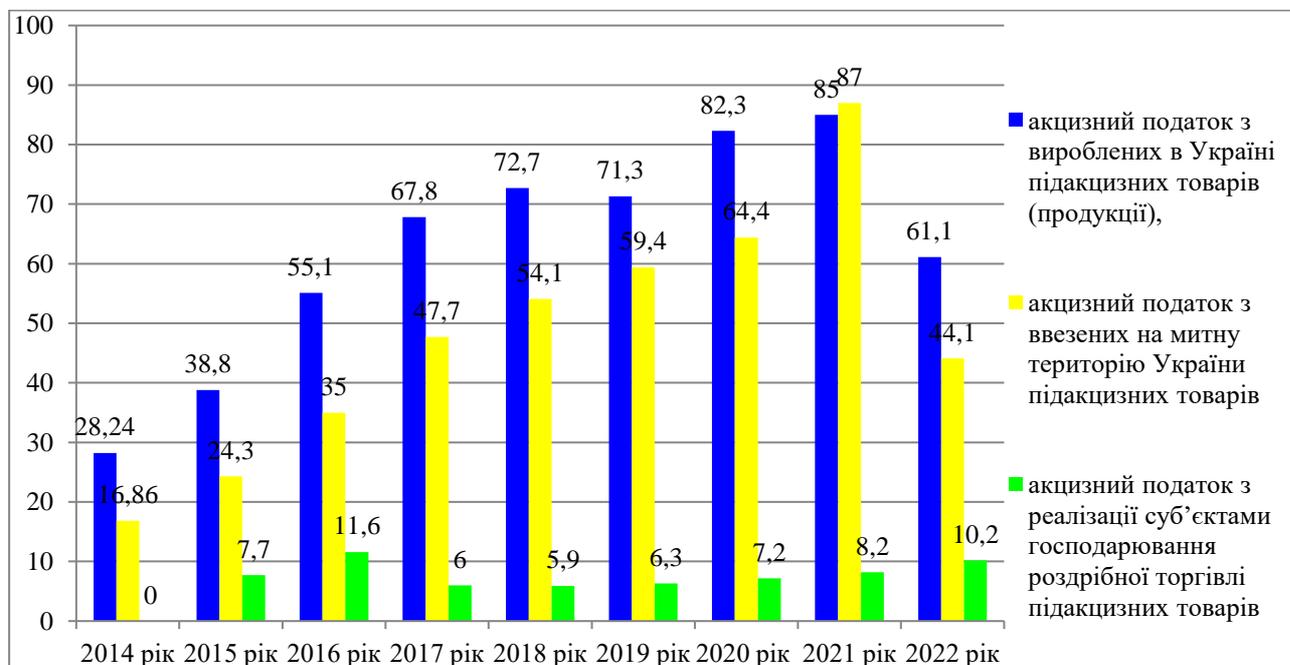


Рис. 4.23. Податкові надходження акцизного податку за 2014–2022 рр.

Побудовано автором.

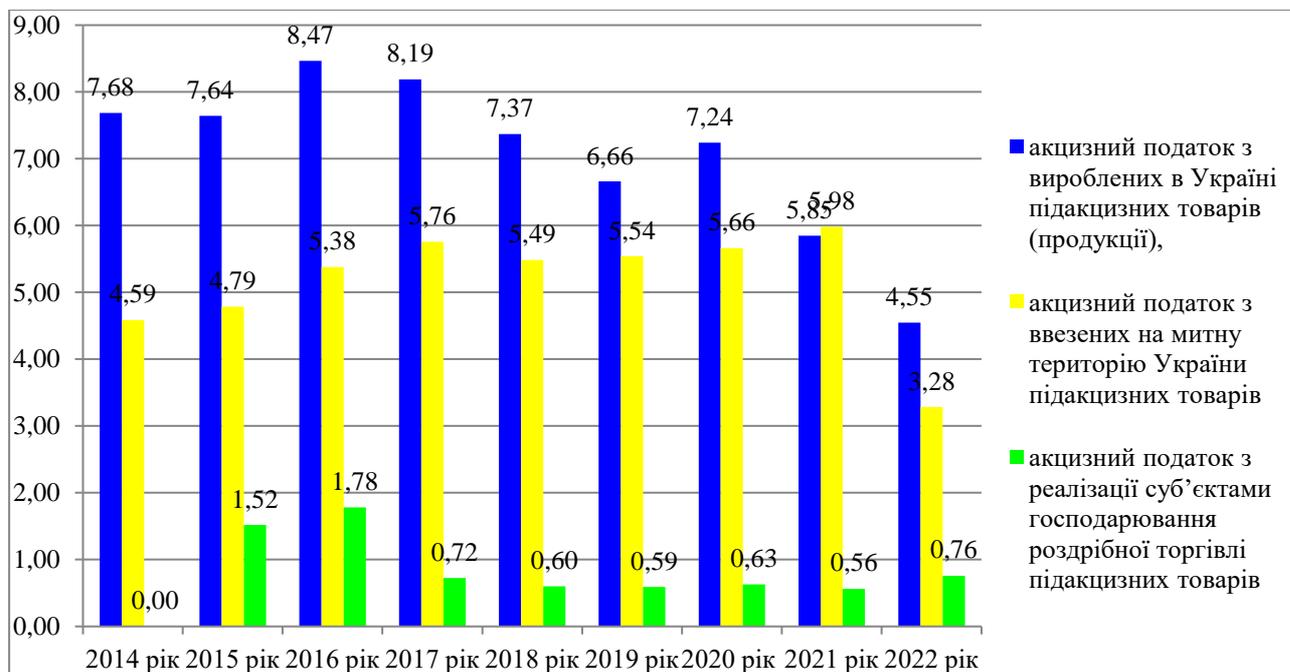


Рис. 4.24. Частка акцизного податку в загальних податкових надходженнях, %

Побудовано автором.

Станом на 21.07 2023 у Довідниках пільг № 118 містяться 10 податкових пільг, які класифікуються як втрати бюджету та 26 інших пільг, з них 5 – для учасників міжнародних угод.

У період з 2021 р. по липень 2023 р. до Довідників у зв'язку з воєнним станом були включені чотири пільги, що є втратами доходів бюджету (коди 14020071, 14020072, 14020073, 14020074), та одну пільгу зі складу інших пільг виключено (14020036), оскільки положення п. 217.5 ПКУ не відповідає нормі п. 30.1 ПКУ, тобто не є пільгою.

Як бачимо, кількість інших пільг з акцизного податку значно перевищує кількість пільг, що є втратами бюджету, а всі пільги окрім 14020071 носять постійний характер, тобто застосовуються на постійній основі, що ставить під сумнів економічний зміст пільги як “виключення з правил”.

За 2014-2022 рр. сума податкових пільг з акцизного податку (за товарами виробленими в Україні та ввезеними на територію України) зросла майже вдвічі – з 38,179 млрд до 81,647 млрд грн (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

**Сума податкових пільг з акцизного податку в загальній сумі
податкових пільг, млн грн**

Податок	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Акцизний податок з вітчизняних товарів, всього	30 135,20	21 646,08	30 091,37	41 115,91	49 957,00	56 242,24	12868,67	10884,79	8127,61
– втрати бюджету	1 192,30	868,15	1 786,59	523,82	101,07	799,53	0	0	0,03
– інші пільги	28 942,90	20 777,94	28 304,78	40 592,09	49 855,93	55 442,71	12868,67	10884,79	8127,58
Акцизний податок з імпортованих товарів, всього	8 044,33	10 006,73	16 446,84	21 209,24	24 253,60	25 404,67	16633,49	0	0
– втрати бюджету	0,82	0,21	0,35	0,38	1,85	40,63	105,67	0	0
– інші пільги	8 043,50	10 006,52	16 446,48	21 208,87	24 251,75	25 364,04	16524,82	0	0
Загальна сума пільг, всього	160 258,55	204 993,93	233 214,04	252 432,16	303 936,80	332 420,35	157252,03	186487,94	140270,93
– втрати бюджету	33 213,32	55 353,35	30 263,64	25 798,45	35 744,80	42 728,19	42428,29	51025,20	76333,09
– інші пільги	127 045,23	149 640,58	202 950,40	226 633,70	268 192,00	289 692,16	114823,74	135462,74	63937,84

Складено автором.

Динаміка сум пільг, у тому числі й за акцизним податком, мала стрибкоподібний характер, що свідчить про певну непослідовність

преференційної політики та наявність неврахованих ризиків. Більше того, в 2020-2021 роках взагалі були відсутні суми пільг, що вважаються втратами бюджету щодо вітчизняних товарів, а в 2022 р. їх обсяг був замалий.

Частка пільг з акцизного податку (з імпортованих та вітчизняних товарів) у загальній сумі пільг за підсумками 2019 р. становила 24,56 % (рис. 4.25), а в 2021 р. вона знизилася до 5,84 %. Тенденція до зниження продовжилася в 2022 р., коли показник становив 5,79 %.

Частка пільг з акцизного податку, що є втратами бюджету, у сумі пільг, що є втратами бюджету за всіма податками, становила 1,97 % в 2019 р. Але вже у 2020 р. показник знизився до 0,25 %, а в 2021-2022 роках таких пільг взагалі не надавалося.

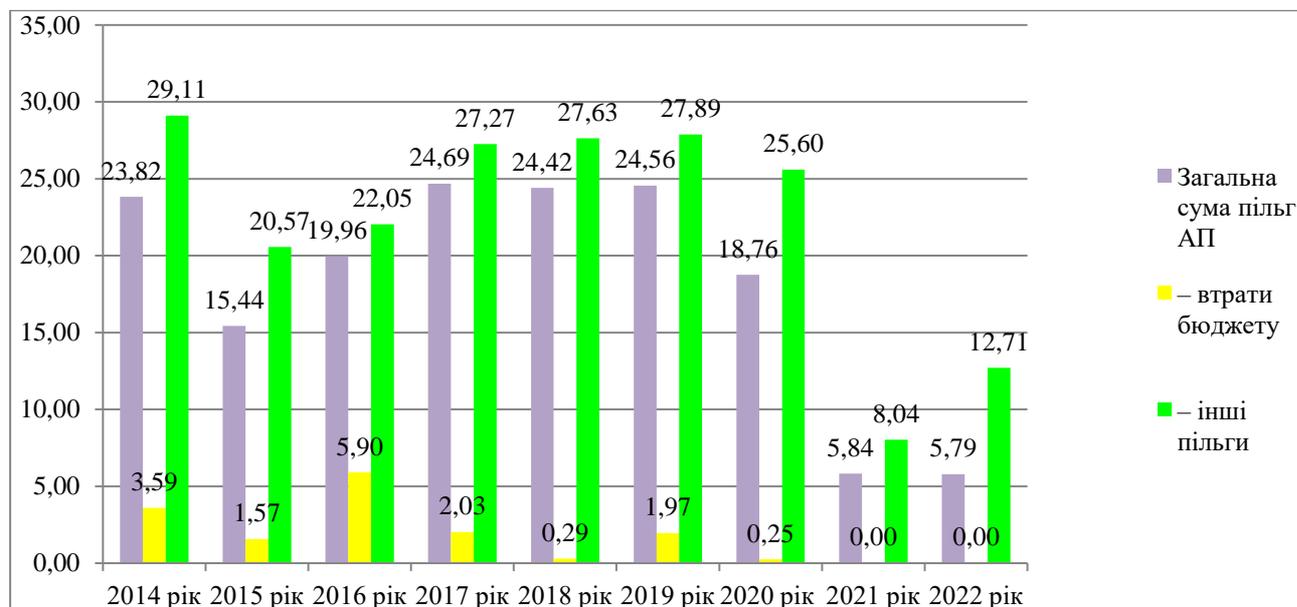


Рис. 4.25. Частка загальної суми податкових пільг з акцизів у загальній сумі пільг за 2014–2022 рр.

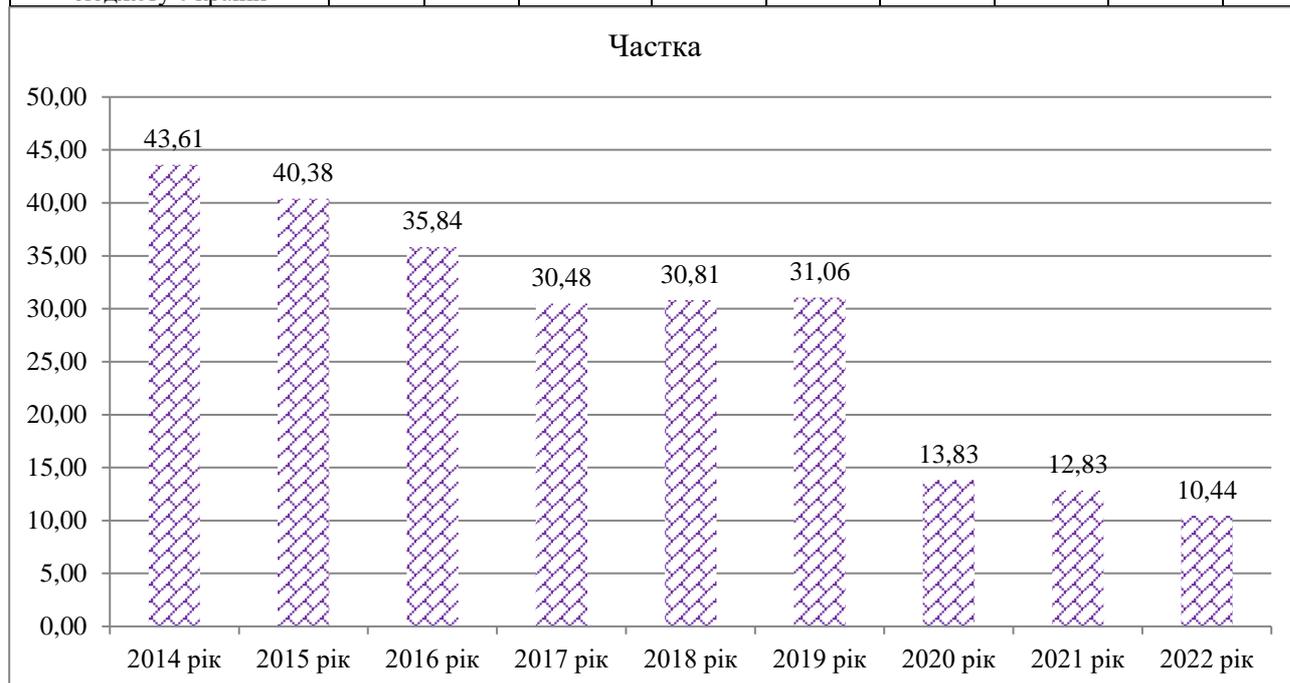
Побудовано автором.

Дані аналізу свідчать про те, що пільги з акцизного податку, які є втратами доходів бюджету після 2020 р. не впливають значно на показники бюджету, оскільки їх розмір дорівнював нулю. Частка податкових пільг за всіма податками та зборами у загальній сумі податкових надходжень за 2014-2022 роки знизилася та становила у 2022 р. 10,44 % (табл. 4.13, рис. 4.26), що зумовлює певне зростання фіскальної ефективності податків.

Таблиця 4.13

**Сума податкових пільг та податкових надходжень за 2014-2022 рр.,
млрд грн**

Податок	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Загальна сума пільг	160,3	205,0	233,2	252,4	303,9	332,4	157,3	186,5	140,3
Сума податкових надходжень до Зведеного бюджету України	367,5	507,6	650,8	828,2	986,3	1 070,3	1136,7	1453,8	1343,2



**Рис. 4.26. Частка пільг у загальній сумі податкових надходжень
за 2014–2022 рр., %**

Побудовано автором.

При цьому, сума пільг з акцизного податку за товарами, виробленими в Україні у 2014 р. перевищила податкові надходження (табл. 4.14, рис. 4.27), що на наш погляд обумовлює необхідність детального аналізу ефективності пільг.

Таблиця 4.14

**Сума податкових пільг та податкових надходжень з акцизного
податку за 2014-2022 роки, млн грн**

Податок	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Сума податкових пільг з товарів, вироблених в Україні	30 135,2	21 646,1	30 091,4	41 115,9	49 956,9	56 242,2	12868,67	10884,79	8127,61
Сума податкових надходжень з товарів, вироблених в Україні	28 244,20	38 783,80	55 116,30	67 774,20	72 695,50	71 343,50	82314,86	85044,33	61130,82

Сума податкових пільг з товарів, ввезених в Україну	8 044,3	10 006,7	1 446,8	21 209,2	24 253,6	25 404,7	16633,49	0	0
Сума податкових надходжень з товарів, ввезених в Україну	16 855,40	24 326,80	35 006,20	47 674,40	54 062,30	59 409,80	64366,54	87019,73	44084,40

Складено автором.

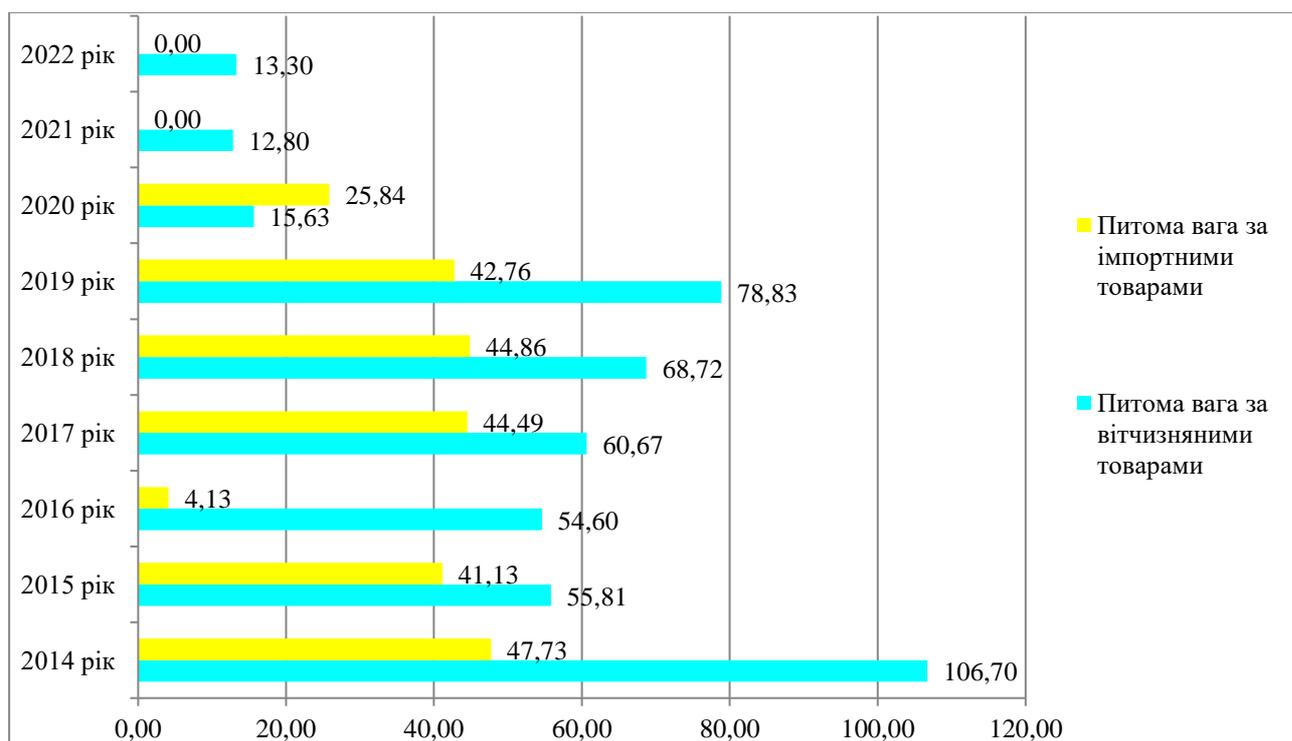


Рис. 4.27. Співвідношення пільг і суми податкових надходжень акцизного податку за 2014–2022 рр., %

Побудовано автором.

Проаналізуємо динаміку основних параметрів податкових пільг з акцизного податку (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Характеристика пільг з акцизного податку за 2014-2022 рр.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Кількість отриманих пільг (втрати бюджету), од.	63	18	17	16	33	356	20	0	1
Кількість платників, які отримували пільгу (втрати бюджету), осіб	63	18	17	16	33	354	2	0	1

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Сума пільг (втрати бюджету), млн грн	1 193,12	868,36	1 786,94	524,19	102,91	840,16	105,66	0	0,03
Кількість отриманих пільг (інші пільги), од.	267	201	207	224	243	219	953	728	510
Платники, які отримували пільгу (інші пільги), осіб	257	185	190	197	212	203	99	99	80
Сума пільг (інші пільги), млн грн	36 986,40	30 784,45	44 751,26	61 800,96	74 107,68	80 806,75	29393,49	10884,79	8127,58
Кількість пільг	330	219	224	240	276	575	973	728	511
Кількість отримувачів пільги	320	203	207	213	245	557	101	99	81
Загальна сума пільг, млн грн	38 179,53	31 652,81	46 538,21	62 325,15	74 210,59	81 646,91	29499,16	10884,79	8127,61
Частка пільг, що є втратами доходів бюджету у загальній сумі пільг, %	3,13	2,74	3,85	0,84	0,14	1,03	0,35	0	0
Частка інших пільг у загальній сумі пільг, %	96,87	97,26	96,16	99,16	99,86	98,97	99,65	100	100

Складено автором.

Таким чином, сума інших пільг з акцизного податку значно перевищує втрати бюджету, що може свідчити про необ'єктивність розподілу пільг на групи та необхідність переходу до концепції податкових витрат. За сумою інших пільг до 2020 р. пільги надавалися як за вітчизняними, так і за імпортованими товарами. А в 2021-2022 роках пільги на імпорт не застосовувалися. Загальна кількість інших пільг з акцизного податку суттєво збільшилася за останні роки, а пільг, що є втратами бюджету – була зведена до мінімуму.

Сума пільг з акцизного податку поступово зростала до 2020 р. (рис. 4.28), а починаючи з 2020 р. – значно скоротилася за рахунок відсутності сум пільг на імпорт.



Рис. 4.28. Зміна загальної суми пільг з акцизного податку за 2014–2022 рр.

Побудовано автором.

У структурі пільг з акцизного податку переважають інші пільги (рис. 4.29), які в 2021-2022 роках склали 100 % від суми пільг.

В період з 2014-2019 роки за пільгами залежно від походження підакцизних товарів більше ніж в два рази переважали пільги з товарів, вироблених на території України (рис. 4.30). Лише у 2020 р. пільги за імпортними товарами перевищили пільги за вітчизняними товарами. В 2021-2022 роках суми пільг за імпортними товарами дорівнювали 0.

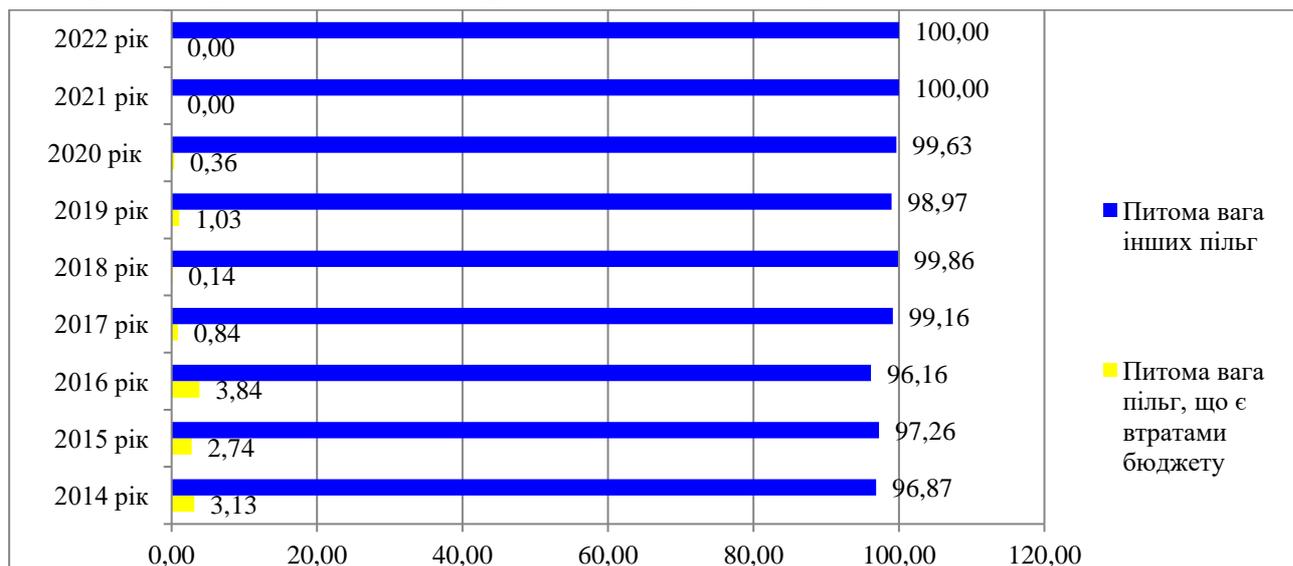


Рис. 4.29. Зміни частки пільг з акцизного податку за 2014–2022 рр. за видами пільг

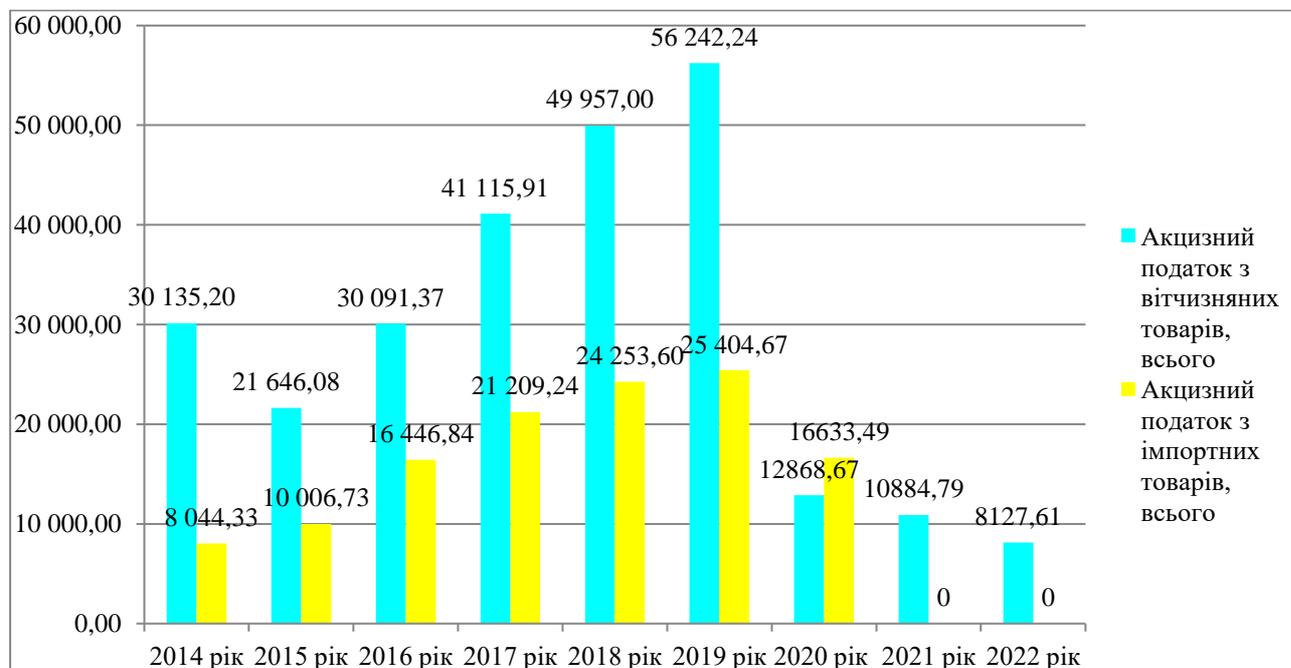


Рис. 4.30. Динаміка пілг з акцизного податку залежно від походження товарів, млн грн

При цьому тільки за винятком 2015 р. спостерігалась збільшення суми пілг з акцизного податку та збільшення суми податкових надходжень акцизного податку (рис. 4.31).

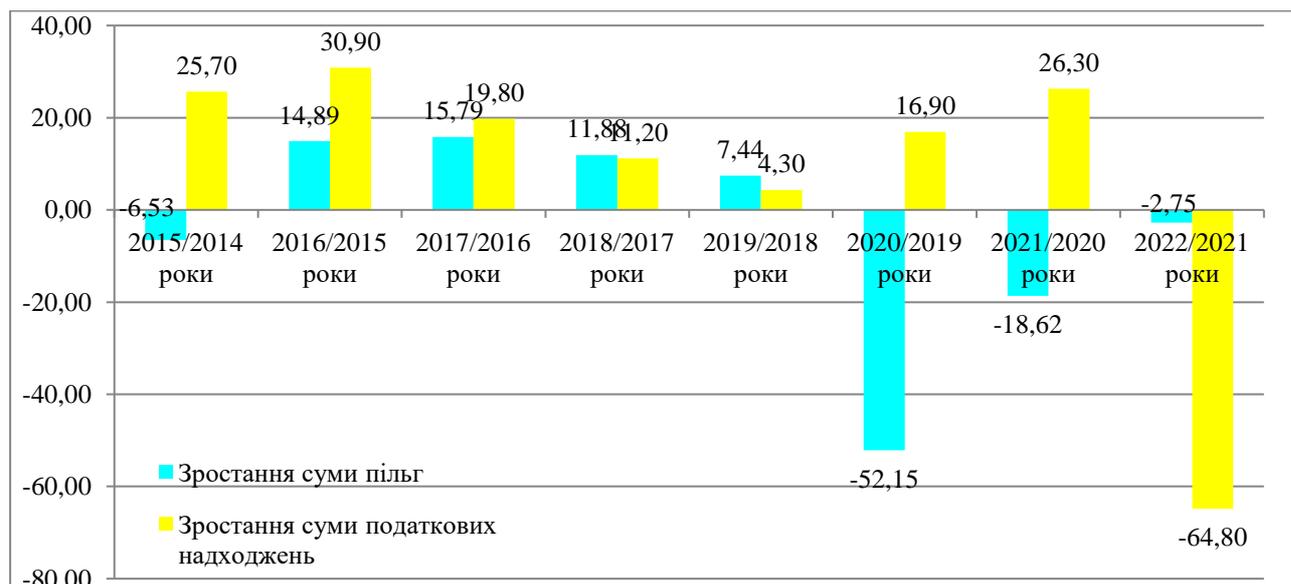


Рис. 4.31. Зміни загальної суми пілг та суми податкових надходжень з акцизного податку

Побудовано автором.

Тільки в 2018-2019 рр. зростання суми пільг переважало зростання сум податкових надходжень. В 2020-2022 рр. була від’ємна динаміка податкових пільг, а за податковими надходженнями в 2020-2021 роках податкові надходження зростали, але в 2022 р. внаслідок воєнного стану податкові надходження зменшилися. Кількість платників податків, які отримували пільги, що є втратами бюджету, тільки у 2019 р. суттєво збільшилася до 354 осіб (більше ніж в 10 разів), а з інших пільг знаходилася в межах 185 – 257 осіб. Це потребує поглибленого аналізу за якими галузями чи кодами відбулося збільшення кількості платників, які отримували пільги.

Динаміка змін пільг на одного отримувача (рис. 4.32) свідчить про суттєве зниження середньої суми пільги, що є втратами доходів бюджету, на одного отримувача пільги завдяки зростанню більше ніж в 10 разів кількості отримувачів пільг у 2019 р. За іншими пільгами середнє значення поступово зростає і в 2019 р. вперше випередило показник за пільгами, що є втратою доходів бюджету.

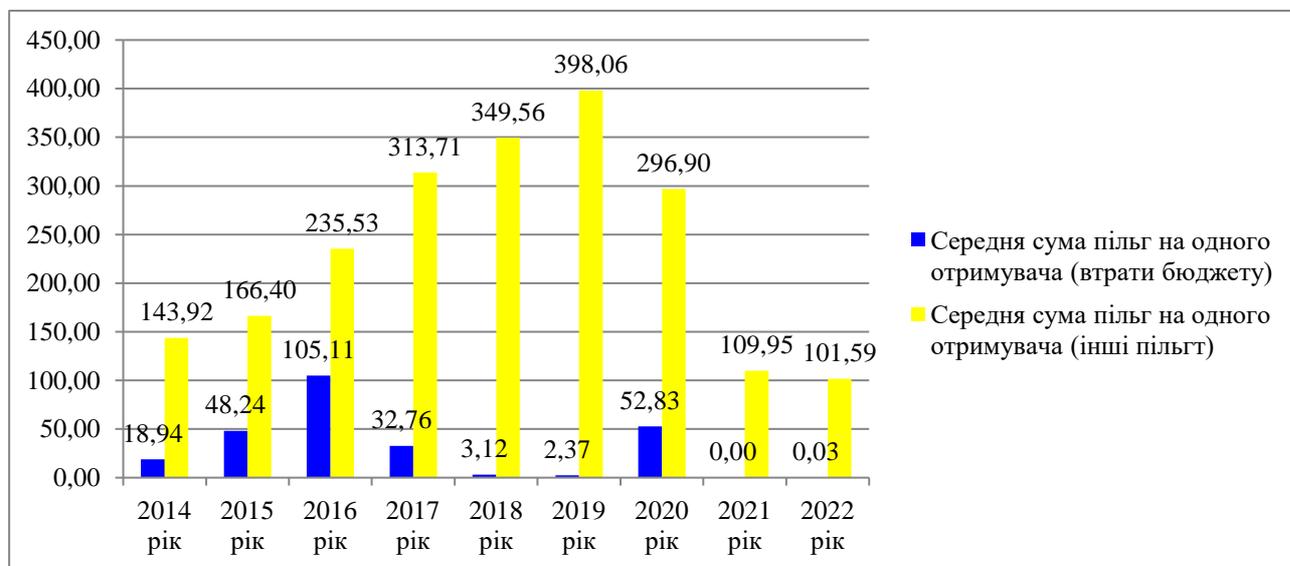


Рис. 4.32. Середня сума пільг з акцизного податку на одного отримувача, млн грн / на одну особу

Побудовано автором.

До 2020 р. середня сума пільг на одного отримувача (інші пільги) зростала. Після цього зафіксовано спад в зв'язку зі зменшенням суми пільг та кількості їх отримувачів.

Щодо пільг, що є втратами бюджету, то динаміка на одного отримувача була мінлива. Це свідчить про необхідність проведення поглибленого дослідження щодо правомірності розподілу пільг на дві групи.

Аналіз галузевої структури пільг з акцизного податку, що є втратами доходів бюджету, свідчить, що значна частина пільг з акцизного податку до 2020 р. надавалася суб'єктам промисловості; найбільше охоплення пільгами груп видів економічної діяльності спостерігалось в 2019 р, а в 2022 р. ці пільги надавалися тільки за видом діяльності “Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів”. Також можна зробити висновок про відсутність послідовності преференційної політики держави та нерівномірність надання податкових пільг за різними галузями економіки.

За період 2014-2022 роки найбільша сума пільг, яка є втратами доходів бюджету (рис. 4.33) надавалася за кодом 14020041 – 1 018,27 млн грн. Причому за 2018-2022 роки сума пільг за таким кодом складала 0 грн, хоча в Довіднику пільг така пільга присутня.



Рис. 4.33. Суми пільг з акцизного податку, що є втратами доходів бюджету (за кодами пільг)

Побудовано автором.

Найбільш вагомі суми пільг за 2014-2022 роки (що потребує посилення уваги щодо їх ефективності та результативності) надавалися за кодами:

14020042 – 1 012, 66 млн грн (за 2017-2022 роки сума пільги склала 0 грн – хоча пільга присутня у Довіднику пільг);

14020054 – 602,27 млн грн. Слід зазначити, що саме завдяки цій пільзі бюджет України у 2019 р. втратив 568,32 млн грн, але вона спрямована на підвищення енергоефективності, що відповідає європейській практиці;

14020044 – 362,96 млн грн (за 2018-2022 роки сума склала 0 грн завдяки виключенню такої пільги з Довідника пільг);

14020035 – 260,14 млн грн Ця пільга спрямована на стимулювання переобладнання автомобілів на скраплений газ, що забезпечує збільшення енергоефективності та відповідає європейській практиці акцизного оподаткування;

14020061 – 174,35 млн грн.

Також в аналізованих статистичних даних Державної податкової служби України щодо податкових пільг окрім пільг з акцизного податку по товарам виробленим на території України, присутні також пільги з підакцизних товарів, ввезених на територію України (такі пільги відсутні у Довіднику пільг).

Податкова пільга за кодом 14020071 існувала з березня 2022 р. по вересень 2022 р. Але, за даними Державної податкової служби України, такою пільгою скористався лише один отримувач, що не відповідає принципам надання податкових пільг. Залишається незрозумілою також відсутність статистичної інформації щодо пільг за кодами 14020072, 14020073, оскільки такі пільги було запроваджено в квітні та вересні 2022 р., а на ці пільги за експертними лінками існував “попит”. Відсутність же даних за пільгою з кодом 14020074, пояснюється тим, що вона запроваджена на початку 2023 р.

Щодо інших пільг ситуація склалася таким чином (табл. 4.16 та 4.17).

Таблиця 4.16

Сума інших пільг з акцизного податку за кількістю отримувачів пільг

Код пільги	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Загальна кількість
<i>Звільнення від сплати учасників угод</i>										
14020012	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
14020013	0	0	0	0	0	0	4	5	0	9
14020014	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020015	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020016	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2
<i>Інші пільги з акцизного податку</i>										
14020031	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
14020032	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІЇ В АНТИКРИЗОВІЙ ФІСКАЛЬНІЙ ПОЛІТИЦІ УКРАЇНИ

14020033	51	39	41	36	37	34	38	39	36	351
14020034	9	12	14	13	13	16	15	20	15	127
14020036	7	7	7	6	4	6	0	0	0	37
14020037	10	18	12	17	18	20	20	19	16	150
14020038	2	4	3	3	4	3	1	0	0	20
14020039	6	6	6	6	7	4	0	4	2	41
14020040	1	2	2	3	3	1	0	0	0	12
14020045	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2
14020046	9	7	8	9	8	7	1	2	2	53
14020055	0	0	1	1	1	1	1	1	1	7
14020056	0	0	3	1	4	5	0	1	0	14
14020057	0	0	0	3	2	3	3	2	3	16
14020058	0	0	0	1	1	1	3	4	3	13
14020063	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020064	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020065	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020066	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
14020067	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
14020068	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020069	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Всього	96	95	97	99	102	104	76	99	80	848

Складено автором.

Таблиця 4.17

Сума інших пільг з акцизного податку за сумою пільг, млн грн

Код пільги	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Загальна кількість
<i>Звільнення від сплати учасників угод</i>										
14020012	0	0	0	0	0	0,003	0	0	0	0,003
14020013	0	0	0	0	0	0	7,45	8,73	0	16,18
14020014	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020015	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020016	0	0	0	0	0	0	0	0,001	0,10	0,10
<i>Інші пільги з акцизного податку</i>										
14020031	0,22	0	0	0	0	0	0	0	0	0,22
14020032	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020033	7491,59	6453,56	7948,18	8463,11	8401,16	8302,88	10446,94	7282,43	4050,17	68840,02
14020034	24,19	45,62	76,76	117,42	102,10	209,50	94,13	189,23	48,32	907,27
14020036	1,55	3,40	7,71	9,65	0,96	9,35	0	0	0	32,62
14020037	1,78	103,05	265,02	4,67	40,81	85,48	25,66	79,87	77,68	684,02
14020038	591,09	314,57	482,39	566,60	338,64	153,36	1,12	0	0	2447,77
14020039	339,85	350,66	469,92	720,62	689,50	565,57	0	22,06	27,61	3185,79
14020040	241,92	1192,12	1702,73	2010,54	874,82	59,42	0	0	0	6081,55
14020045	0	0	0	0	0	0	0	0,54	0,27	0,81
14020046	290,58	114,79	134,30	150,32	96,37	62,43	2,36	18,71	8,15	878,01
14020055	0	0	7,20	11,07	11,93	13,27	24,94	28,90	21,73	119,04
14020056	0	0	406,55	689,04	623,89	958,35	0	0,001	0	2677,831
14020057	0	0	0	105,71	68,22	84,62	278,25	208,99	353,98	1099,77
14020058	0	0	0	327,42	2576,54	2213,85	1987,83	3045,33	3539,57	13690,54
14020063	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020064	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020065	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020066	0	0	0	0	0	0,07	0	0	0	0,07
14020067	0	0	0	0	0	98,93	0	0	0	98,93
14020068	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14020069	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Всього	8982,77	8577,77	11500,76	13176,16	13824,93	12817,09	12868,68	10884,792	8127,58	100760,54

Складено автором.

Найбільша сума серед інших податкових пільг була надана за такими кодами:

14020033 (звільнення від оподаткування операцій реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України) – 68 840,02 млн грн.

14020058 (звільнення від оподаткування реалізації ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів) – 13 690,54 млн грн.

14020040 (застосування нульової ставки для реалізації спирту у якості сировини) – 6081,55 млн грн.

За аналізований період сума пільги за міжнародними угодами становила 0 грн за такими кодами: 14020014 – застосовується з 1997 р.; 14020015 – застосовується з 1994 р.

За іншими пільгами сума пільги дорівнювала 0 грн за такими кодами: 14020032 (застосовується з 2011 р.); 14020063 (застосовується з 1 липня 2019 р.); 14020064; (застосовується з 1 липня 2019 р.); 14020065 (застосовується з 1 липня 2019 р.); 14020068 (застосовується з 23 травня 2020 р.); 14020069 (застосовується з 23 травня 2020 р.).

Окрім того, пільги за трьома кодами (14020055; 14020066; 14020067) застосовувалася до одного платника податку, що не відповідає принципам оподаткування.

Результати аналізу пільг з акцизного податку в розрізі регіонів за 2014-2022 роки свідчать про нерівномірний розподіл пільг за регіонами:

а) за сумою пільг, що є втратами бюджету (за товарами, що вироблені на території України) - найвищі показники у Тернопільській, Харківській та Вінницькій областях; а за імпортованими товарами пільги зафіксовано лише у 4 областях: у Чернівецькій, Вінницькій, Рівненській та Дніпропетровській областях;

в) за сумою інших пільг (за підакцизними товарами, що вироблені на території України) - найвищі показники пільг у Львівській, Вінницькій, Одеській областях та м. Києві; а щодо імпортованих товарів – в Івано-Франківській, Тернопільській та Одеській областях.

Така статистика потребує додаткових аналітичних досліджень щодо визначення структури виробництва та споживання у регіонах, структури експорту та імпорту тощо.

Слід також звернути увагу на розбіжності між чинним законодавством та змістом довідників та необхідність їх усунення.

Отже, за підсумками аналізу пільг з акцизного податку можна зробити такі висновки:

1. У 2020-2021 роках пільги з акцизного податку для вітчизняних товарів (втрати бюджету) становили 0 грн, що на нашу думку не відповідає дійсності. Дані за 2022 р. щодо таких пільг також вважаємо неправдивими.

2. У 2021-2022 роках пільги з акцизного податку для імпортних товарів склали 0 грн, що також на нашу думку не відповідає дійсності (особливо це стосується інших пільг, обсяги яких у попередніх роках були значними).

3. Певні запитання виникають щодо статистичних даних за пільгами з кодами 14020071, 140020072, 14020073. Вважаємо, що такими пільгами в 2022 р. скористалися більше отримувачів, аніж наведено в статистичній інформації Державної податкової служби України.

4. У статистичних даних Державної податкової служби України відсутня інформація щодо втрат бюджету від надання податкової пільги за пунктом 69.24 ПКУ щодо неоподатковуваного ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів легкових, кузовів до них тощо, яка проіснувала три місяці, але втрати бюджету за неофіційними оцінками становили більше 113 млрд грн¹.

5. Потребує перегляду Довідник податкових пільг Державної податкової служби України, оскільки не всі пільги, передбачені Податковим кодексом України включені до Довідника пільг.

6. Пільги з акцизного податку, які є втратами доходів бюджету не впливають значно на показники бюджету, оскільки частка таких пільг не перевищує 1 % від загальної суми пільг та 2 % від суми пільг (за всіма податками), що є втратами доходів бюджету. Тим більш за останні роки показник частки пільг значно знизився. В зв'язку з цим необхідно більш ретельно підійти

¹ Рада повернула оподаткування імпорту та розмитнення авто URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3511632-rada-povernula-opodatкування-importhu-ta-rozmitnenna-avto.html>.

до класифікації пільг, які належать до пільг, що є втратами доходів бюджету та до інших пільг;

7. Застосування інших пільг, пов'язані з експортом або імпортом товарів, здійснюється згідно з вимогами Директивами ЄС та Угодами з ВТО, проте необхідним уявляється більш детальний аналіз відповідності таких пільг нормам законодавства ЄС;

8. Левову частину пільг з акцизного податку складають інші пільги. У зв'язку з цим потребує економічного обґрунтування із використанням принципів ризик-менеджменту класифікація пільг на ті, що є втратами доходів бюджету та інші пільги, з подальшою заміною/ концепції податкових пільг на концепцію податкових витрат;

9. Основну частку пільг з акцизного податку складають пільги з товарів вироблених в Україні (пільги для імпортованих товарів в 2021-2022 роках склали 0 грн), що відповідає політиці підтримки національних товаровиробників;

Пільги з акцизного податку хоча й не впливають значним чином на доходу частину бюджету, проте, висока їх частка в надходженнях цього податку свідчить про недостатню його фіскальну ефективність та необхідність виокремлення недоцільних для подальшого використання пільг, що буде підставою для їх скасування з урахуванням світового досвіду та гармонізації акцизного оподаткування України та ЄС, врахування ризиків, притаманних окремим пільгам. Тобто система пільгового оподаткування має базуватися на принципах ризик-менеджменту. Важливим напрямом удосконалення преференційної політики взагалі і відносно акцизного податку, зокрема, є її прозорість, послідовність та передбачуваність, а також подальша гармонізація норм українського податкового законодавства та Директив ЄС щодо акцизного податку.

4.4. Тенденції та проблеми сучасного етапу преференційної політики в місцевому оподаткуванні

Відповідно до норм п. 10.1 ПКУ до місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок. До місцевих зборів згідно з нормами п. 10.2 ПКУ належать збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

За даними Міністерства фінансів України¹ частка місцевих податків та зборів в загальному обсязі доходів зведеного бюджету України в 2022 р. становила 3,8 %. За січень–серпень 2023 р. частка місцевих податків та зборів в загальному обсязі доходів зведеного бюджету України зменшилась та становила 3,5 %².

Отже, протягом 2020-2023 років частка місцевих податків та зборів в загальному обсязі доходів зведеного бюджету України постійно зменшувалася (рис. 4.34). За січень – серпень 2023 р. порівняно з 2022 р. частка місцевих податків та зборів в загальних податкових надходженнях зменшилась на 0,3 %, а в порівнянні з 2021 р. зменшення становило 1,9 %, з 2020 р. – 2%. При цьому зменшувалася частка надходжень з податку на майно та єдиного податку. Так, частка надходжень з податку на майно зменшилась в 2023 р. в порівнянні з 2022 р. на 0,2 %, з 2021 р. – на 1,1 %, з 2020 р. – на 1,8 %. Частка надходжень з єдиного податку знизилася в 2023 р. в порівнянні з 2022 р. на 0,3 %, з 2021 та 2020 роками – на 0,9 %.

Водночас динаміка надходжень місцевих податків та зборів в абсолютних показниках на протязі періоду 2020-2022 рр. була дещо іншою (рис. 4.35).

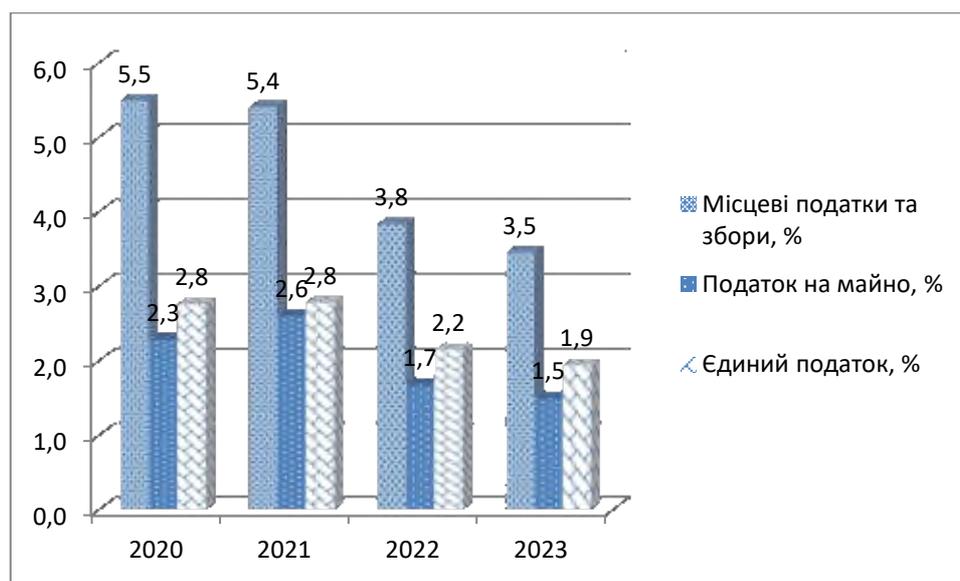


Рис. 4.34. Частка місцевих податків та зборів у загальних податкових надходженнях за 2020-2023 рр.

¹ Показники виконання Зведеного бюджету України. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.

² Там само.

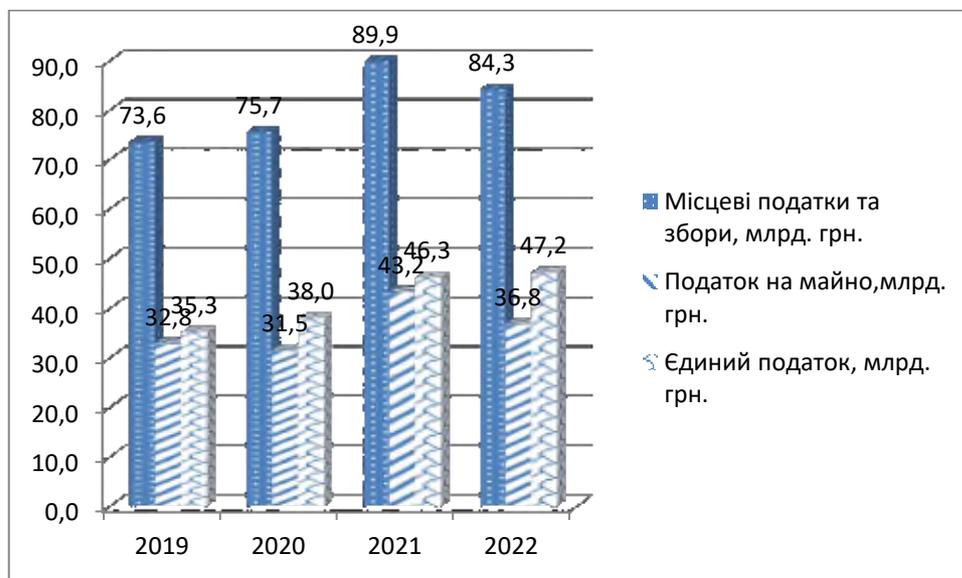


Рис. 4.35. Податкові надходження місцевих податків та зборів за 2019-2022 роки

Побудовано автором.

До 2022 р. податкові надходження місцевих податків та зборів в абсолютному виразі збільшувалися. Зокрема, в 2021 р. сума місцевих податків та зборів становила 89,9 млрд грн та збільшилася в порівнянні з 2019 р. на 16,3 млрд грн, з 2020 р. – на 14,2 млрд грн. Однак у 2022 р. спостерігалось зменшення надходжень з місцевих податків та зборів на 5,6 млрд грн. За січень – серпень 2023 р. порівняно з аналогічним періодом 2022 р. надходження з місцевих податків та зборів збільшилися на 13,3 млрд грн.

На тенденцію до зниження сум надходження з місцевих податків та зборів за період з 2019 р. по 2022 р. вплинули надходження з податку на майно. Так, останні в 2022 р. збільшилися порівняно з 2019 р. на 4 млрд грн, з 2020 р. – на 5,3 млрд грн. А порівняно з 2021 р. в 2022 р. спостерігалось зменшення надходжень податку на майно на 6,5 млрд грн. За січень – серпень 2023 р. порівняно з аналогічним періодом 2022 р. надходження з податку на майно збільшилися на 6,2 млрд грн. Таку тенденцію можна пояснити наслідками збройної агресії рф проти України.

Відповідно до норм п. 265.1 ПКУ податок на майно складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку та плати за землю. Оскільки внаслідок збройної агресії рф частина територій України була тимчасово окупованою, за цій території податок на нерухоме майно та плата за землю не справляються.

Починаючи з 1 січня 2023 р., за земельні ділянки (земельні частки (паї)), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України, які включені до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих рф, плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було визначено щодо відповідних територій дату початку активних бойових дій або тимчасової окупації, до останнього числа місяця, в якому було завершено активні бойові дії або тимчасова окупація на відповідній території. Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих рф затверджено наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309.

Починаючи з 1 січня 2023 р. за об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, що перебувають у власності фізичних та/або юридичних осіб, що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України, які включені до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було визначено щодо відповідних територій дату початку активних бойових дій або тимчасової окупації, до останнього числа місяця, у якому завершено бойові дії або тимчасову окупацію на відповідній території;

2) за знищені внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України, об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості;

3) за пошкоджені об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості (як такі, що потребують капітального ремонту, реконструкції чи реставрації внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією рф проти України).

Окрім того за об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних та/або юридичних осіб, пошкоджені (як такі, що потребують капітального ремонту, реконструкції чи реставрації) у податкових (звітних) періодах починаючи з 1 січня 2023 р. внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією російської федерації проти України, податок на нерухоме майно,

відмінне від земельної ділянки, не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було зафіксовано факт пошкодження житлової та/або нежитлової нерухомості за даними Реєстру майна, до першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому за даними Реєстру майна об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості капітально відремонтовані, реконструйовані, реставровані та визнані придатними для проживання / для використання за цільовим призначенням.

У частині об'єктів житлової/нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, які внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією РФ проти України, зазнали незначних пошкоджень, придатні для проживання / використання за цільовим призначенням (відповідно) та підлягають відновленню шляхом поточного ремонту, сільські, селищні, міські ради, військові адміністрації або військово-цивільні адміністрації мають право:

1) встановлювати ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в розмірі, меншому за розмір податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлений рішенням відповідного органу місцевого самоврядування для певного типу об'єктів нерухомого майна, що сплачується на відповідній території;

2) звільняти від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Отже внаслідок впровадження цих преференційних норм надходження з податку на майно за об'єктивними причинами знизилися в 2022 рр.

Щодо єдиного податку надходження в 2022 р. збільшилися порівняно з 2019 р. на 12 млрд грн, з 2020 р. – на 9 млрд, з 2021 р. – на 0,9 млрд грн. За період січень-серпень 2023 р. порівняно з аналогічним періодом 2022 р. надходження з єдиного податку збільшилися на 7 млрд грн.

На надходження з єдиного податку вплинули зміни, внесені в Податковий кодекс України в 2022 р.

Так, Законом № 2120¹, який набрав чинності з 17.03.2022, було надано право фізичним особам – підприємцям – платникам єдиного податку першої та другої групи не сплачувати єдиний податок та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок).

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

Окрім того, цим Законом було запроваджено можливість застосування пільгової 2 % ставки єдиного податку для платників єдиного податку 3-ї групи.

Вказані новації призвели до необґрунтованих втрат бюджету та були скасовані з 1 серпня 2023 р. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану” від 30.06.2023 р. № 3219-ІХ.

Між тим тенденції щодо зменшення частки місцевих податків та зборів в загальних податкових надходженнях потребують більш глибокого аналізу та виявлення основних факторів, що спричиняють зменшення надходжень.

До пільг, що є втратами доходів бюджету з місцевих податків та зборів станом на 21.07.2023 р. віднесено 18 пільг з плати за землю; 2 пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також по одній пільзі з туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів

У Довіднику № 118/2 інших податкових пільг станом на 21.07.2023 р. пільги зі сплати місцевих податків та зборів не передбачені. Водночас слід звернути увагу на те, що до 01.07.2023 р. пільги з податку на майно були присутні в Довіднику інших податкових пільг. Так, в Довіднику № 116/2 інших податкових пільг станом на 30.05.2023 були вказані 8 таких пільг.

На наш погляд, доцільність виключення цих пільг із Довідника інших податкових пільг викликає сумніви, оскільки всі пільги є наразі діючими та передбачені в Податковому кодексі України. Оскільки облік вказаних пільг з 01.07.2023 не ведеться, це призведе до штучного зменшення втрат бюджету від надання пільг. З огляду на це має сенс відновити в Довіднику виключені пільги з плати за землю.

Як свідчить аналіз, більшість пільг з місцевих податків та зборів було впроваджено до 24.02.2022, тобто до початку введення правового режиму воєнного стану.

В період дії воєнного стану введено тільки одну пільгу по платі за землю, а саме: 18010595 – у частині плати за землю за земельні ділянки, що входять до складу території індустріальних парків.

З податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за час дії правового режиму воєнного стану введено також тільки одну пільгу 18010403 – також стосовно індустріальних парків (діє з 01.07.2022).

Між тим, як зазначалося вище, фактично в період дії воєнного стану було введено також інші пільги зі сплати плати за землю та податку на нерухоме

майно, відмінне від земельної ділянки на тимчасово окупованих територіях, які включені в Перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих рф затверджено наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309. Аналогічну пільгу передбачено в пп. 38.1 п. 38 підрозд. 10 розд. XX ПКУ і раніше вона вказувалася в Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, під кодом 18010589. Водночас наразі норми пп. 38.1 п. 38 підрозд. 10 розд. XX ПКУ не поширюються на територію України, визнану тимчасово окупованою відповідно до Закону України “Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України”. Отже, доцільно передбачити в Довіднику № 118/1 оновлену пільгу, вказану в п. 69.14 підр. 10 розд. XX ПКУ.

Динаміку пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, у розрізі видів пільг, представлено на рис. 4.36.

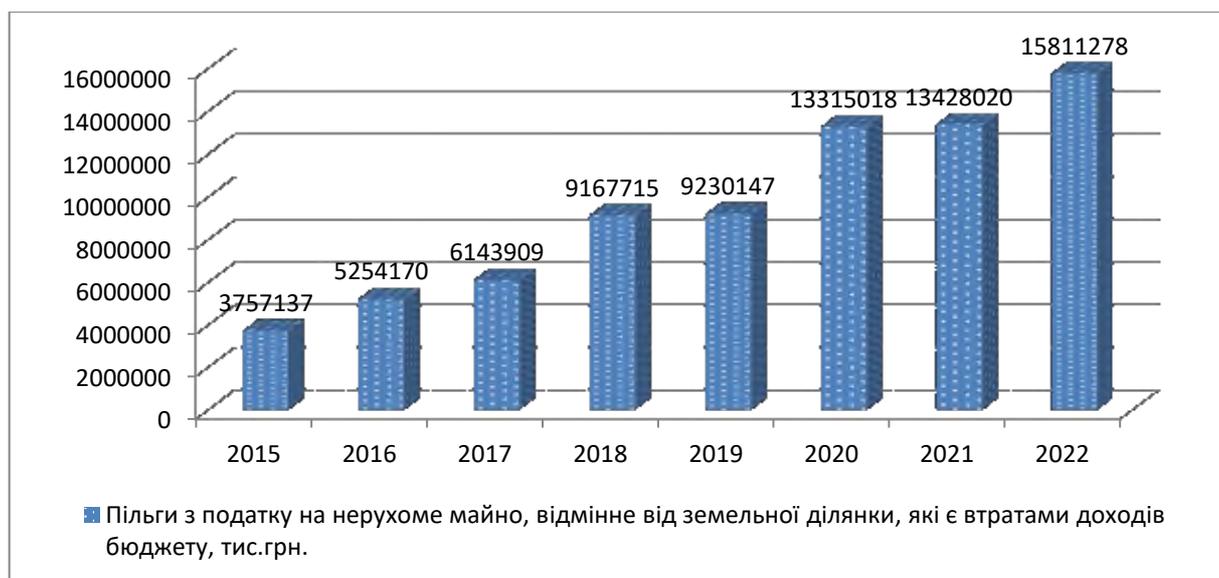


Рис. 4.36. Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, за 2015–2022 рр.

Побудовано автором.

Як видно з рис. 4.36, сума пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки має тенденцію до зростання. Разом з тим серед цих пільг є такі, кількість бенефіціарів за якими – мінімальна, а преференції за кодами

18010403, 18010594 та 18010595 отримувало по одному суб'єкту, що свідчить про порушення принципу загальності надання податкових пільг.

У графічному вигляді структуру пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, у розрізі окремих кодів пільг у 2022 р. наведено на рис. 4.37.

Найбільша кількість платників (46 %) станом на 01.01.2023 користувалися пільгою 18010510 (встановлення преференційних ставок органами місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території). Тобто платники користувалися пільгами з плати за землю, які встановлені місцевими органами. За вказаним кодом було надано в 2022 р. (станом на 01.01.2023) 12371 пільг (50,8 %) на суму 8 609 931 тис. грн (54,5 %).

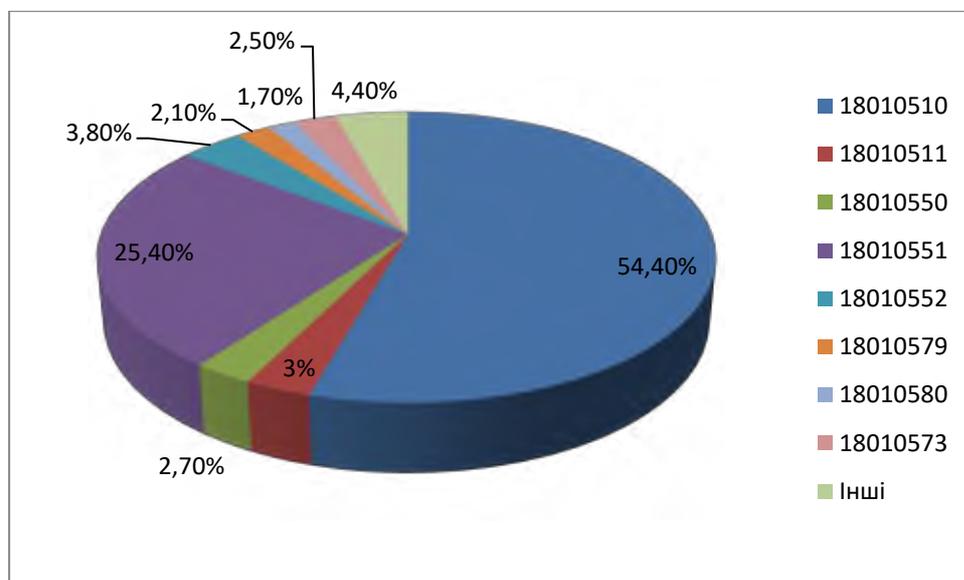


Рис. 4.37. Структура пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, в 2022 р.

Побудовано автором.

На другому місці платники, які користуються пільгою з кодом 18010551 (звільнення від оподаткування закладів освіти). Цією пільгою станом на 01.01.2023 скористалися 3357 платників (19,4 %), яким було надано 4207 пільг (17,3 %). За цією пільгою не було сплачено до бюджету в 2022 р. 4010719 тис. грн (25,4 %).

Третє місце посідає пільга під кодом 18010552 (звільнення від сплати земельного податку закладів охорони здоров'я). Даною пільгою станом на 01.01.2023 р. скористалися 1516 платників (8,8 %), яким було надано в 2022 р. 2302 пільг (9,5 %) на суму 593606 тис. грн (3,8 %).

По 6 % від загальної кількості платників станом на 01.01.2023 р. склали пільги під кодом:

18010511 (звільнення для закладів культури) – надано в 2022 р. 1376 пільг (5,7 %) на суму 472953 тис. грн (3 %);

18010580 (звільнення загальноосвітніх навчальних закладів) - надано в 2022 р. 1124 пільг (4,6 %) на суму 269083 тис. грн (1,7 %).

Далі слідує пільга під кодом 18010579 (звільнення від сплати земельного податку дошкільних закладів), яку було надано в 2022 р. 744 платникам (4,3 %) в кількості 763 (3,1 %) на суму 329046 тис. грн (2,1 %).

Інші пільги мали менші масштаби застосування (від 0 до 2% за кількістю отримувачів та від 0,5 до 2,5%.- за вартістю)

Серед останніх слід звернути увагу на те, що пільгою під кодом 18010573 (для суб'єктів космічної діяльності) – нею користувалося в 2022 р. тільки 10 платників (0,1 %), яким було надано 12 пільг (0,1%), але на суму 392 763 тис. грн (2,5 %). Тобто це найбільша пільга щодо середнього розрахунку на 1 платника.

У розрізі окремих регіонів в 2022 р. найбільшу кількість пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (рис. 4.38) було надано в Харківській області (38,2 %). Далі слідує м. Київ (12,6 %), Дніпропетровська область (7,2 %), Запорізька область (6,2 %), Одеська область (6,1 %), Львівська область (5,2 %) та Донецька (4,2 %). В інших областях кількість пільг є незначною і в більшості не перевищує 1 %.

У графічному вигляді динаміку пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, за вказаними областями представлено на рис. 4.39. Найвищими темпами зростала кількість наданих пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в 2015-2022 рр. в Харківській області, а в цілому збільшення спостерігалося майже за всіма областями.

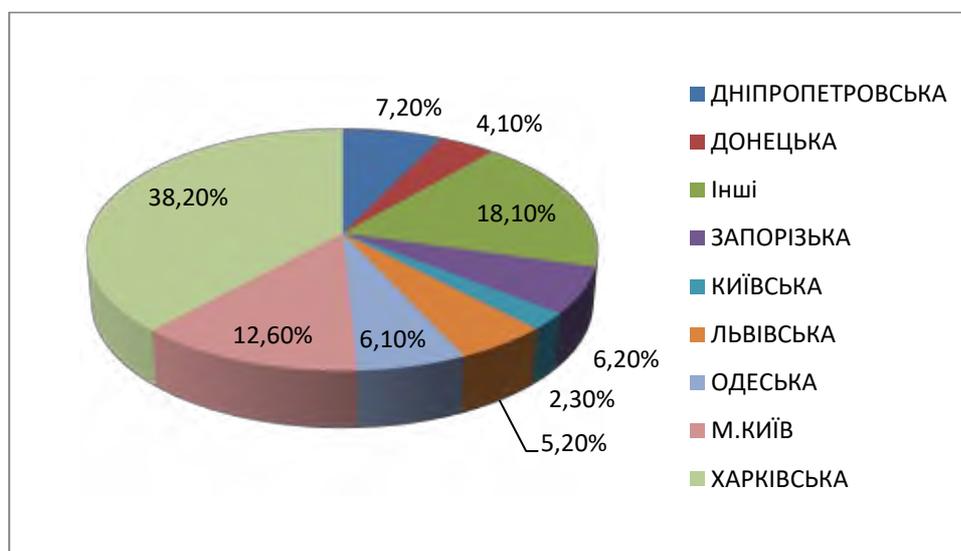


Рис. 4.38. Структура пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, у 2022 р. за регіонами
Побудовано автором.

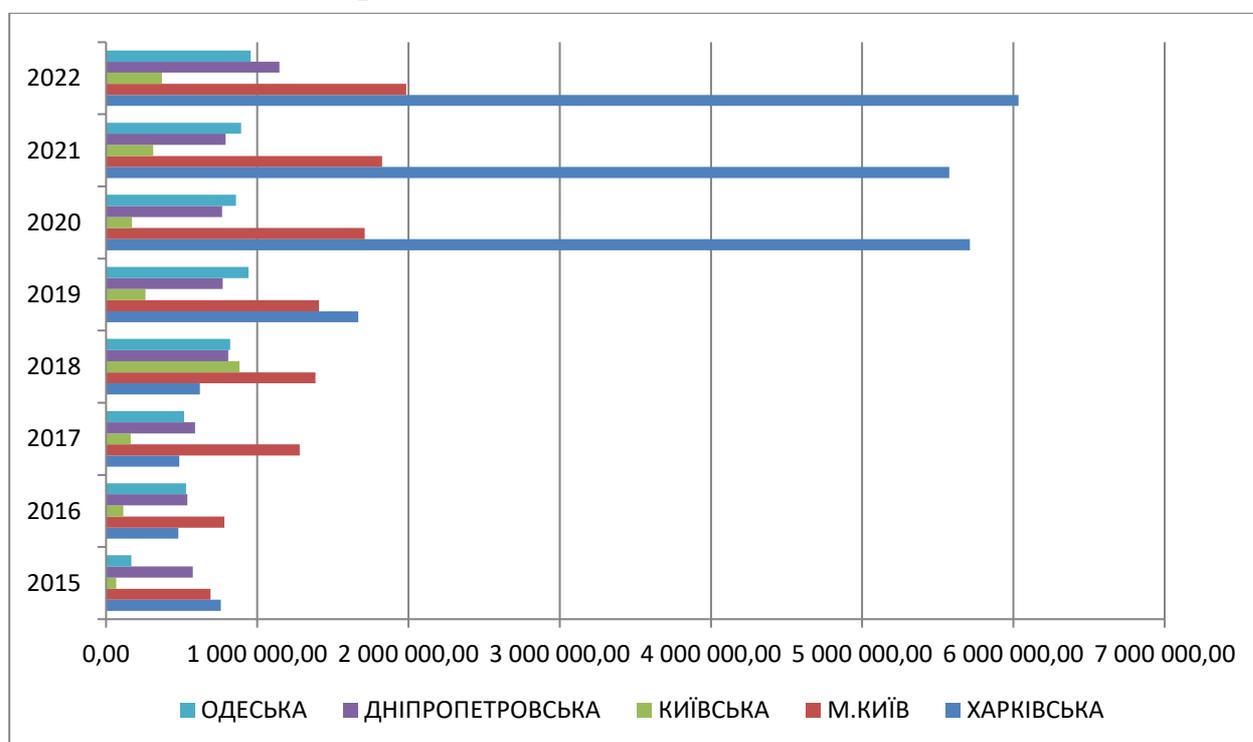


Рис. 4.39. Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, за регіонами
Побудовано автором.

Динаміку пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, у розрізі видів пільг представлено на рис. 4.40.



Рис. 4.40. Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, у 2015-2022 рр.

Найбільш персоналізованими з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, були пільги за кодами 18010507 (від 5 до 14 отримувачів), 18010531 (4-10 платників), 18010532 (2-13), 18010584 (по одному отримувачу – 2 роки, по 2 отримувача – 3 роки), що свідчить про індивідуальний характер таких преференцій.

У графічному вигляді структуру пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, у розрізі окремих кодів в 2022 р. наведено на рис. 4.41.

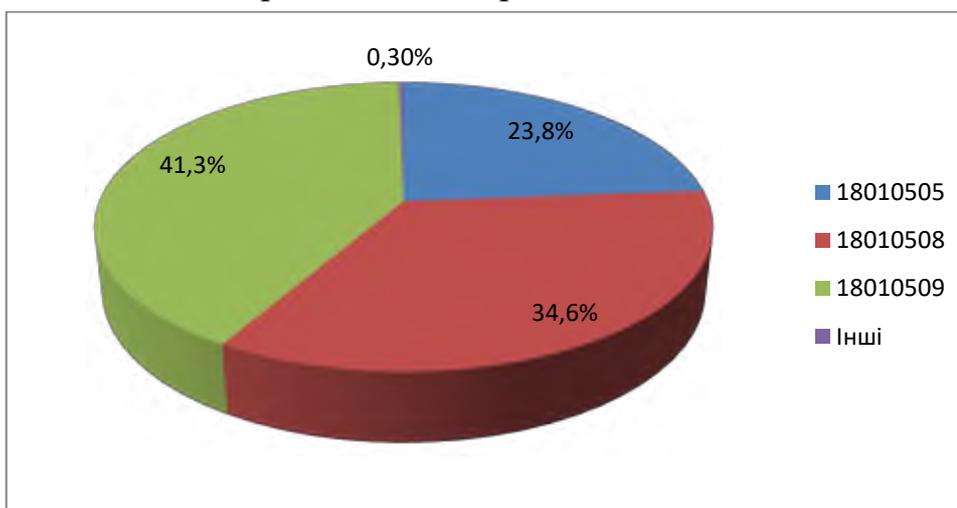


Рис. 4.41. Структура пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, у 2022 р.

Побудовано автором.

Переважає кількість платників (88,6 %) станом на 01.01.2023 користувалися пільгою 18010505 (не сплачується земельний податок за земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статуту (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.). За вказаним кодом було надано в 2022 р. (станом на 01.01.2023) 5157 пільг (71,8 %) на суму 436 360 тис. грн (23,8 %).

Далі за кількістю платників слідує пільга під кодом 18010509 (не сплачується земельний податок за земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв), яку отримали в 2022 р. 510 платників (8,8 %). Цим платникам було надано 641 пільгу (8 %) на загальну суму 757009 тис. грн (41,9 %).

На третьому місці за кількістю платників пільга під кодом 18010508 (не сплачується земельний податок за землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування). Цією пільгою в 2022 р. користувався 121 платник (2,1 %), яким було надано 1694 пільг (20 %) на суму 635 239 тис. грн (34,6 %).

Найбільшу кількість пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, в 2022 р. (38,2%) було надано в Харківській обл. (рис. 4.42).

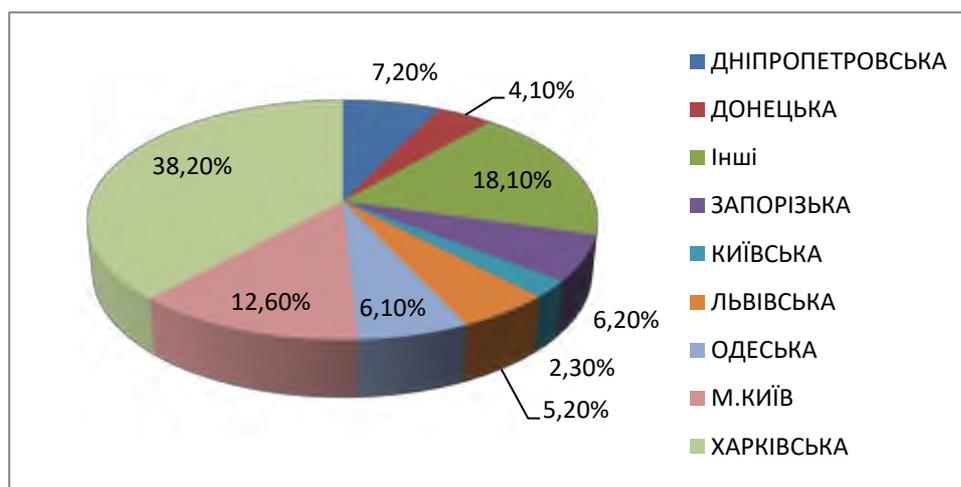


Рис. 4.42. Структура пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, в 2022 р. за регіонами

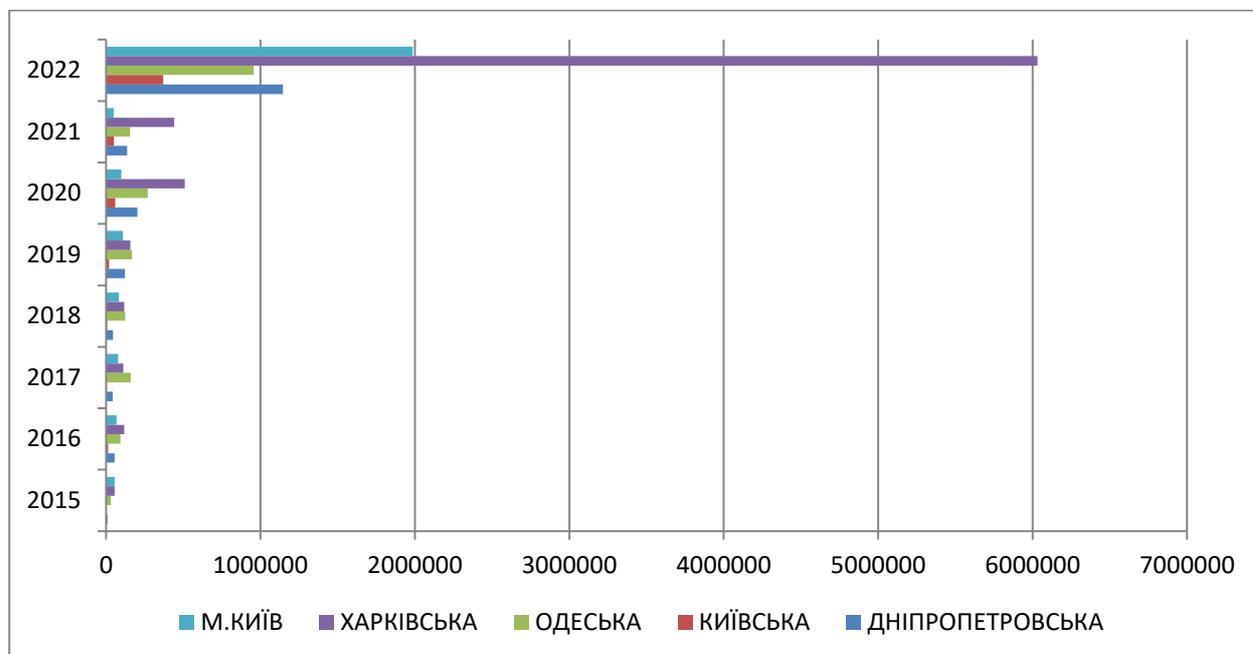


Рис. 4.43. Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, за регіонами

Далі слідують м. Київ (12,6 %), Дніпропетровська (7,2 %), Запорізька (6,2 %), Одеська (6,1%), Львівська (5,2 %) та Донецька обл. (4,2 %). В інших областях кількість наданих пільг є незначною і в більшості не перевищує 1 %.

У графічному вигляді динаміку пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, за вказаними областями представлено на рис. 4.43. Як свідчать дані рис. 4.43, найвищими темпами зростала кількість наданих пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в 2015-2022 рр. в Харківській області, а в цілому збільшення спостерігалось майже за всіма областями, зокрема в м. Києві та в Дніпропетровській області.

Протягом досліджуваного періоду сума пільг зі збору за місця для паркування транспортних засобів суттєво зменшилися, а станом на 01.01.2023 таких пільг було надано тільки 8 платникам податку, які отримали 24 пільги на суму 439 тис. грн.

Пільги з туристичного збору станом на 01.01.2023 р. було надано 11 платникам (27 пільг) на суму 752 тис. грн. Динаміку названих пільг зображено на рис. 4.44.

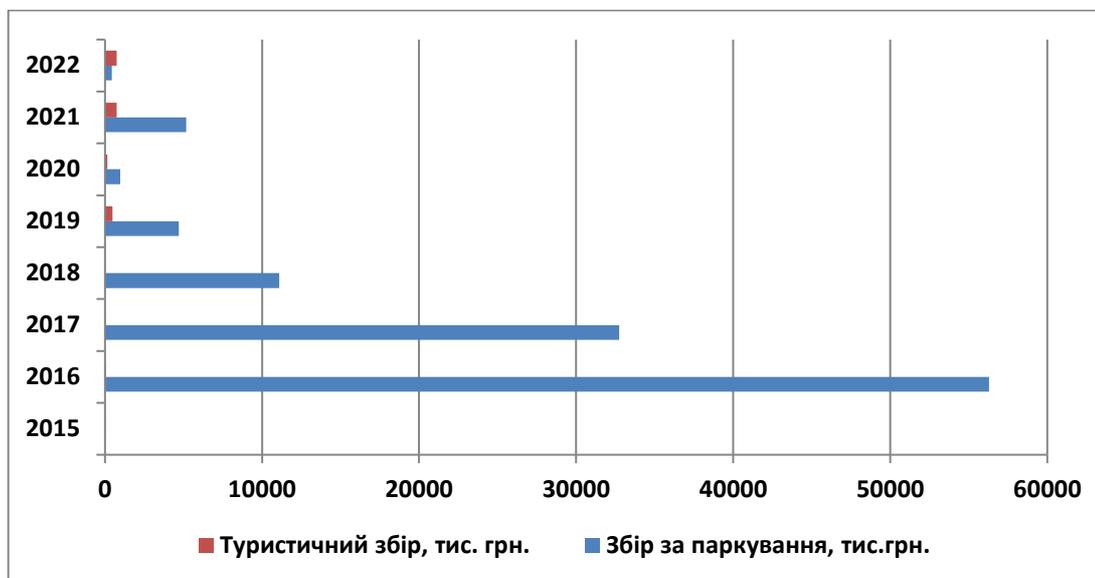


Рис. 4.44. Динаміка пільг зі збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору, в 2015-2022 рр.

Побудовано автором.

Сума пільг з туристичного збору мала тенденцію до зростання, однак ці пільги надаються незначній кількості платників і не мають суттєвого впливу на надходження до бюджету.

За результатами проведеного аналізу можна дійти таких висновків.

1. До 2022 р. податкові надходження місцевих податків та зборів в абсолютному виразі збільшувалися. В 2022 р. спостерігалось зменшення надходжень з місцевих податків та зборів на 5,6 млрд грн, однак за січень-серпень 2023 р. порівняно з аналогічним періодом 2022 р. надходження з місцевих податків та зборів збільшилися на 13,3 млрд грн.
2. На тенденцію до зниження сум надходження з місцевих податків та зборів за період з 2019 р. по 2022 р. вплинули недонадходження з податку на майно, що можна пояснити наслідками повномасштабної агресії РФ проти України.
3. У Довіднику № 118/2 інших податкових пільг станом на 21.07.2023 пільг зі сплати місцевих податків та зборів не передбачено. Між тим виключення з 2023 р. пільг по платі за землю, що є іншими податковими пільгами, з Довідника інших податкових пільг є недоцільним, оскільки всі ці пільги наразі є діючими та передбачені в Податковому кодексі України.

Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, має тенденцію до зростання. Так, станом на 01.01.2023 р. пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є іншими податковими пільгами, було надано 5822 платникам податку. Взагалі було надано 8441 пільги на суму 1833837 тис. грн.

Враховуючи те, що облік вказаних пільг з 01.07.2023 не ведеться, це призведе до штучного зменшення втрат бюджету від надання пільг. З огляду на це має сенс відновити в Довіднику виключені пільги з плати за землю.

4. Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, має тенденцію до зростання, однак більшість пільг надавалася бюджетним установам, що можна вважати виправданим.
5. Більшість пільг з місцевих податків та зборів було впроваджено до 24.02.2022 р., тобто до початку введення правового режиму воєнного стану. В період дії воєнного стану введено тільки одну пільгу по платі за землю, а саме: 18010595 - у частині плати за землю за земельні ділянки, що входять до складу території індустріальних парків, включених до Реєстру індустріальних парків, нормативну грошову оцінку яких проведено.
6. Пільги зі збору за місця для паркування транспортних засобів та з туристичного збору надаються незначній кількості платників і не мають суттєвого впливу на надходження до бюджету.

Розділ 5

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ В УКРАЇНІ

5.1. Здобутки і проблеми упровадження концепції податкових витрат в Україні та шляхи їх вирішення

Від рівня упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес значною мірою залежить ефективність та результативність їх використання як інструментів державної політики, створення бар'єрів на шляху необґрунтованого зростання податкових витрат та реформування процесів прийняття рішень щодо управління ними, метою якого є їх перетворення на ефективний інструмент для сприяння інклюзивному економічному зростанню. Проте ступінь упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес у різних країнах суттєво відрізняється. Не в усіх із них існує належне управління процесом надання й використання податкових пільг, вимірюються втрати бюджету від їх надання, звітність про податкові витрати використовується у процесі бюджетного управління, є доступною для широкої громадськості й підгрунтям для оцінки ефективності податкових витрат, а також варіантів фіскальної політики для прийняття виважених рішень щодо державного втручання в економіку.

У багатьох дослідженнях висловлюються критичні оцінки стану упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес у більшості країн. Так, А. Редонда та К. фон Хальденванг, аналізуючи Глобальну базу даних щодо податкових витрат, звертають увагу на те, що не кожен уряд формує звіти про податкові витрати на регулярній основі, а також на суттєві відмінності в якості, інформативності та обсягах цих звітів, що є наслідком відсутності узгодженого на міжнародному рівні формату звітів про податкові витрати¹.

¹ Redonda A., von Haldenwang C. Tax expenditures: The hidden side of government spending. *VoxEU*. 2021. June 16. URL: <https://voxeu.org/article/tax-expenditures-hidden-side-government-spending>.

Недосконалі процедури звітування про податкові витрати та формальний зв'язок їх із бюджетним процесом, а то й відсутність такого зв'язку взагалі є вагомими причинами недостатньої прозорості бюджетів податкових витрат. Навіть якщо більшість розвинених країн запровадили відповідну звітність, розрив між рівнем контролю та прозорістю податкових витрат порівняно з прямими видатками бюджету залишається великим¹.

В огляді реформування управління податковими витратами в Латинській Америці наголошується на таких недоліках упровадження концепції податкових витрат та управління ними: прийняття рішень про запровадження податкових стимулів під впливом лобістських груп, а не на основі чітких правил, яких слід дотримуватися, а також аналізу очікуваної економічної та фіскальної ефективності; відсутність політичних рамок для податкових витрат, які чітко визначають пріоритети політики та узгоджують суперечливі цілі; існування податкових витрат “у певній “регуляторній порожнечі”, де обмежена ясність і слабкі механізми підзвітності створюють середовище, в якому можуть процвітати неефективність, несправедливість і зловживання”. Частково це пов'язано з недостатньою законодавчою та нормативною базою, де існує багато прогалин, відсутністю комплексного органічного закону, який регулює формування, управління та оцінку податкових витрат².

В Україні, незважаючи на відсутність вживання термінів “податкові витрати” і “концепція податкових витрат”, ведеться облік податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, а також облік інших податкових пільг, визначаються суми таких втрат. З 2004 р. інформація про податкові витрати в Україні представлена у Глобальній базі даних щодо податкових витрат.

Чи свідчить це про упровадження в нашій країні концепції податкових витрат? Певною мірою, так. Проте, щоб оцінити стан її упровадження та визначити проблеми, які мають бути вирішені на цьому шляху, необхідно проаналізувати, що західна фінансова наука розуміє під ефективною

¹ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

² De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

імплементацією бюджету податкових витрат та які кроки необхідно здійснити для її реалізації.

Ефективна імплементація бюджету податкових витрат (бюджетом податкових витрат називають звіт про податкові витрати¹) є складним завданням, яке включає такі кроки: (i) створення адекватної правової та інституційної бази, (ii) застосування узгодженої та прозорої методології, (iii) забезпечення належного управління інформацією, (iv) інтеграція цього процесу із регулярним бюджетним процесом країни, (v) систематична оцінка витрат і вигід та (vi) контроль і нагляд з боку податкової адміністрації².

Розглянемо ці кроки.

Першим кроком є *створення адекватної правової та інституційної бази*. Щодо правової бази, то важливими моментами на шляху її створення є: 1) зміна підходів до надання податкових пільг, зокрема, їх встановлення лише податковими законами, а також чітке визначення їх цілей та політичне обґрунтування надання на основі аналізу витрат і вигід³, оцінка можливих втрат доходів бюджету та надання пропозицій щодо їх компенсації; 2) запровадження на законодавчому рівні необхідності звітування про податкові витрати, оцінювання їх вартості, органу влади, відповідального за розрахунки величини податкових витрат, а також частоти розрахунків та необхідності їх оприлюднення.

Ідентифікація податкових витрат, визначення їх величини, їх імплементація в бюджетний процес, а також моніторинг і контроль є “складною адміністративною діяльністю”⁴, у якій, залежно від покладених функцій, беруть участь інститути, що розробляють податкову політику, здійснюють податкове адміністрування, є відповідальними за бюджет. Завдання кожного інституту в

¹ Promoting state budget accountability through tax expenditure reporting /ed. by M. Leachman, D. Grundman, N. Johnson. 2011. May. URL: https://www.novoco.com/sites/default/files/atoms/files/cbpp_promoting_state_budget_accountability_through_tax_expenditure_reporting_051111.pdf.

Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

³ De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. P. 16. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

⁴ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

контексті виконання бюджету податкових витрат та управління ними мають бути чітко визначені та виконуватися в тісній координації з усіма залученими інститутами.

Згідно з принципами належної практики управління податковими витратами, переважну роль у прийнятті рішень щодо податкових витрат, а також у їх загальній координації та управлінні повинно відігравати міністерство фінансів. ОЕСР рекомендує покласти на нього також відповідальність за оцінку податкових витрат¹. Крім того, воно має виконувати методологічну (розробка підходів до ідентифікації базової (еталонної) податкової системи і податкових витрат та методології розрахунку їх вартості) функцію.

На практиці міністерства фінансів, здебільшого, відіграють набагато меншу роль, не в змозі забезпечити ефективну загальну координацію та управління. У деяких випадках їхня роль обмежується перевіркою та наданням технічних висновків щодо пропозицій податкових витрат, підготовкою та публікацією оцінок їх вартості, без будь-яких загальних повноважень і чіткої ролі як у плануванні, так і в оцінці політики податкових витрат загалом від імені уряду².

Функції збору інформації, розрахунку вартості податкових витрат, та підготовки звітів про податкові витрати, як правило, покладаються на податкові адміністрації (адміністрації доходів), які мають прямий доступ до бази податкових декларацій, що є основним джерелом інформації для обчислення вартості податкових витрат. Проте в деяких країнах їх виконують інші інституції. Наприклад, у Фінляндії розрахунок податкових витрат щорічно проводить Урядовий інститут економічних досліджень, тоді як у Норвегії фактичний розрахунок податкових витрат при прямому оподаткуванні здебільшого виконує Статистичне управління Норвегії, але деякі податкові витрати розраховуються Міністерством фінансів³.

¹ Kraan D.-J. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4, No. 1. URL: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>.

² De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

³ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

Функції цих та інших учасників процесу управління податковими витратами представлені в табл. 5.1.

К. Хіді та М. Мансур визначають п'ять мінімальних вимог щодо дизайну інституційного середовища виконання бюджету податкових витрат¹.

Таблиця 5.1.

Очікувана та фактична роль різних учасників в управлінні податковими витратами

Актор	Очікувана роль	Фактична роль
Міністерства фінансів	Загальна відповідальність за політику, координацію та управління (включаючи оцінку)	Перевірка та надання технічних висновків Публікація кошторису витрат Засідання в керівних комітетах
Адміністрації доходів	Загальна відповідальність за виконання	Повсякденне управління Збір інформації, розрахунок вартості податкових витрат та підготовка звітів
Інші міністерства	Надання відповідним органам пропозицій щодо податкових витрат	Непропорційна роль у розробці та реалізації політики Голови тимчасових рад та керівних комітетів
Законодавчі органи	Перегляд, обговорення та затвердження пропозицій щодо податкових витрат у рамках обговорення бюджету	Обмежений контроль і консультації Представлення пропозицій щодо податкових витрат незалежно від виконавчої влади
Зовнішні аудитори	Аудит податкових витрат як регулярних програм витрат	Дуже обмежена (якщо така є) роль у перевірці податкових витрат
Приватний сектор	Участь у політичних дебатах	Лобіювання як у виконавчій, так і в законодавчій владі конкретної політики податкових витрат Привілейований партнер у консультаціях Члени спеціальних рад та керівних комітетів.
Громадянське суспільство	Участь у політичних дебатах	Відсутність істотної ролі у рішеннях щодо податкових витрат

Джерело: De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

По-перше, окремі міністерства не повинні мати можливості маніпулювати визначеннями податкових витрат та/або даними та методологією, що використовуються для їх оцінки. Щоб цього не сталося, підготовка звітів про податкові витрати повинна бути виключно відповідальністю міністерства

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

фінансів, яке найбільшою мірою зацікавлене у забезпеченні точної звітності. Альтернативами можуть бути незалежні установи, наприклад, незалежні фіскальні ради. Проте ефективно виконувати функцію підготовки звітів про податкові витрати вони зможуть лише в разі забезпечення безперервного доступу до інформації.

По-друге, агентства по збору доходів повинні бути ефективними постачальниками даних та повинні мати необхідні повноваження вимагати додаткову інформацію у платників податків, які отримують вигоду від податкових витрат, щодо їх діяльності. У певних ситуаціях податкові органи можуть брати участь у підготовці оцінок податкових витрат.

По-третє, інші міністерства також можуть бути залучені до збору інформації, оскільки вони можуть мати дані про податкові витрати та про тих, хто претендує на їх використання в окремих галузях або сферах, які вони контролюють. У багатьох країнах міністерства, що займаються стимулюванням інвестицій, зацікавлені у наданні щедрих податкових пільг для їх заохочення й відтак (діючи у співпраці з суб'єктами приватного сектору) можуть лобювати надмірні податкові пільги, що створює ризик заниження ними вартості податкових витрат. Через потенційний конфлікт інтересів міністерство фінансів повинно проводити вибіркові перевірки у сферах, де міністерства, найімовірніше, занижують дозволені ними податкові витрати.

По-четверте, ймовірним джерелом даних є національне статистичне управління, особливо якщо воно проводить обстеження фірм та домогосподарств, які можуть допомогти визначити право на податкову пільгу. Однак, на відміну від міністерств, статистичне управління, швидше за все, не буде мотивоване фальсифікувати дані, за умови, що воно вільне від політичного втручання.

По-п'яте, міністерство фінансів повинно мати певний контроль за законодавством, яке передбачає запровадження (або скасування) податкових витрат. Наприклад, міністерство фінансів на законодавчому рівні може бути визначене єдиним міністерством, яке може ініціювати перед законодавчим органом запровадження податкових пільг. За таких умов всі інші міністерства повинні подавати свої пропозиції міністерству фінансів, яке аналізує їх на основі оцінки витрат і вигід та направляє до законодавчого органу. Іншою, хоча й менш

пріоритетною, могла би бути вимога, щоб міністерство фінансів надавало оцінку витрат та вигід для будь-яких податкових витрат, запропонованих законодавчому органу, за умови, що останній не розглядав би податкові витрати без такої оцінки.

В Україні на законодавчому рівні закріплено обов'язок суб'єктів - платників податків вести облік сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (п. 30.6 статті 30 ПКУ), тоді як контролюючі органи зобов'язані складати зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та визначати втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг (п. 30.7 статті 30 ПКУ). Проте, визначення втрат доходів бюджету є попереднім (підготовчим) етапом, наступним за яким має бути формування певним контролюючим органом зведеного звіту про такі втрати (податкові витрати). У чинному Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233, йдеться про те, що контролюючі органи забезпечують облік сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (п.6). Проте, не сплачені певним суб'єктом господарювання суми податків та зборів і втрати бюджету від використання податкових пільг – не одне й те саме (не всі податкові пільги є податковими витратами). Отже, обов'язок формувати звіт про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету (на основі визначених втрат контролюючими органами), на законодавчому рівні не визначений, як і те, кому цей звіт має подаватися. По факту відповідний звіт, як і звіт про інші податкові пільги, готує ДПС України, а перелік пільг, що входять до цих звітів, визначається у відповідних довідниках податкових пільг, які станом на 1 липня кожного року затверджуються заступником Голови ДПС України.

Крім зазначеного, проблемними моментами інституційного середовища звітності про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та управління ними в Україні є:

- невизначеність ролі Міністерства фінансів України в управлінні податковими пільгами (витратами);

- відсутність єдиного органу, відповідального за формування звіту. Як зазначається в Порядку, готують зведену інформацію про суми податкових пільг суб'єктів господарювання та визначають обсяг втрат доходів бюджету внаслідок надання таких пільг ДПС та Держмитслужба (п.5)¹;
- нерегульованість нормативно-правовими актами інформації щодо того, як мають визначатися втрати доходів бюджету внаслідок надання (використання) податкових пільг. До листопада 2019 р. в Україні діяв Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України № 167 від 29.03.2011. У Порядку визначався алгоритм розрахунку не внесених до державного бюджету сум податку на додану вартість за операціями з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою, а також за спеціальними режимами оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства². Алгоритм розрахунку не внесених до державного бюджету сум ПДВ за операціями, що оподатковуються за зниженою ставкою податку, яку було вперше запроваджено лише в 2014 р., не визначався, як і алгоритм розрахунку не внесених до державного бюджету сум інших податків, щодо яких надаються податкові пільги.

У 2019 р. Міністерством фінансів України було видано наказ № 488 “Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167”³. Проте, визнавши таким, що втратив чинність наказ № 167, наказ № 488 не

¹ Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг : постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1233. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#Text>.

² Порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України : затв. наказом Державної податкової адміністрації України № 167 від 29.03.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0483-11#Text>.

³ Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167 : наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2019 № 488. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/74175.html>.

затвердив новий порядок визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, отже, це питання не врегульоване нормативно-правовими актами.

Узгоджена та прозора методологія

Формування бюджету податкових витрат передбачає їх ідентифікацію та обрахування суми (вартості) податкових витрат із застосуванням вибраної методології оцінки. У свою чергу, ідентифікація податкових витрат здійснюється на основі визначення еталонної (нормативної / базової) структури податкової системи, відхиленням від якої вони є, та може відбуватися з використанням трьох підходів: концептуального, законодавчого та еквівалентних витрат (див. про це детальніше в підрозділі 1.1). При цьому від того, наскільки якісною та прозорою є методологія ідентифікації еталонної податкової системи та податкових витрат, залежить достовірність та практичне значення звітів про податкові витрати.

На етапі ідентифікації та каталогізації (складання переліку) податкових витрат також необхідно визначити, за якими податками будуть вимірюватись податкові витрати, та прийняти рішення щодо того, яку інформацію слід включати до бюджету податкових витрат. При цьому, як зазначає Д. Краан, для всіх функцій бюджету важливо, щоб усі податкові витрати були оцінені на додаток до податкових надходжень і включені до видаткової документації, яка подається на розгляд бюджетним органам¹.

Ідентифікація та каталогізація податкових витрат є підґрунтям для оцінки їх вартості, що може здійснюватися з використанням трьох методів – втрачених доходів (*foregone revenue method*) (вимірює втрати доходів бюджету, які виникають після запровадження податкових витрат, без урахування змін у поведінці платників податків); зароблених доходів (*earned revenue method*) або прогнозного (попереднього) вимірювання (*ex ante measurement*) (оцінює додатковий дохід, який можна отримати внаслідок скасування податкових витрат з урахуванням змін у поведінці платників податків, включаючи ухилення від сплати податків та еластичність попиту і пропозиції товарів та послуг / доходів, пов'язаних із податковим забезпеченням, а також впливу на доходи,

¹ Kraan D.-J. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4, No. 1. URL: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>.

отримані на інших ринках, які можуть зазнати впливу через усунення податкових витрат); еквівалентних прямих витрат (equivalent direct expenditure method) (оцінює податкові витрати як суму, еквівалентну доходу, який платники податків отримали би від субсидії або трансферту в умовах, коли податкові витрати замінюються прямими витратами) (див. про це детальніше в підрозділі 2.3). При цьому найпоширенішим є перший метод оцінки податкових витрат, який є найпростішим. Саме його рекомендується використовувати країнам, що розвиваються. І по факту більшість країн, які публікують інформацію про податкові витрати, використовують цей метод. Щодо альтернативних методів, то здебільшого вони використовуються в рамках комплексного аналізу витрат та вигід, пов'язаних із застосуванням податкових витрат, що вимагає додаткової інформації та більш складного аналізу. За відсутності таких складних методів та моделей аналіз податкових витрат, що базується на методі втрачених доходів, забезпечує дуже цінну інформацію в загальній оцінці доцільності застосування певних податкових положень¹.

Не в усіх країнах, де формується бюджет податкових витрат, чітко ідентифіковані й оприлюднені елементи нормативної / базової податкової системи. Щодо цього Чжичен Лі Свіфт розділив країни на три групи. До першої групи включено країни, які визначили еталонні (нормативні / базові) податкові структури та податкові витрати, а також склали оцінки та прогнози для всіх податкових витрат (їх прогнозування узгоджується із середньостроковими бюджетними рамками, оскільки дає змогу краще узгодити витрати та забезпечити коригування доходів у середньостроковій перспективі). Більшість країн цієї групи є членами ОЕСР з високим доходом (включаючи Австралію, Австрію, Бельгію, Канаду, Данію, Фінляндію, Францію, Німеччину, Грецію, Ірландію, Італію, Республіку Корея, Нідерланди, Норвегію, Швецію, Швейцарію, Велику Британію, Сполучені Штати). Країни, що входять до другої групи, визнають, що податкові витрати призводять до втрати доходу. Однак через те, що більшість із них не визначили нормативну чи базову податкову структуру, їм складно скласти повний перелік податкових витрат, як і оцінити їх

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

загальний обсяг. Відтак вони готують часткові оцінки податкових витрат, які вважаються значними з фінансової чи політичної точки зору, з прогнозами чи без них. Більшість країн цієї групи є країнами з перехідною економікою або країнами, що розвиваються. Країни третьої групи не оцінюють і не прогнозують податкові витрати. До неї входять країни з перехідною економікою або країни, що розвиваються¹.

В Україні не визначено еталонну (базову) податкову систему й відповідну структуру кожного податку, щодо якого визначаються податкові пільги, які є втратою доходів бюджету (податкові витрати). Це позбавляє визначення податкових витрат теоретичного фундаменту й є причиною окремих помилок в їх ідентифікації. Крім того, в Україні не оприлюднено методологію розрахунку витрат доходів бюджету внаслідок використання податкових пільг, що робить відповідні звіти про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, не прозорими.

Забезпечення належного управління інформацією

Достовірність оцінок податкових витрат значною мірою залежить від наявності повної, якісної (достовірної) та своєчасної інформації, управління якою включає три етапи – збір, обробка та аналіз даних.

Основними джерелами інформації для оцінки податкових витрат є дані податкових декларацій. Проте останні не завжди містять всю необхідну інформацію для розрахунків. У таких випадках слід шукати альтернативні джерела інформації – національні рахунки, бюджетні дослідження тощо та використовувати агреговані імітаційні моделі та моделі мікросимуляції для їх обробки й аналізу².

Однією з проблем управління інформацією є забезпечення її доступності та координація діяльності різних інституцій або підрозділів однієї інституції, що володіють інформацією, необхідною для оцінок податкових витрат, а також між такими інституціями / інформаційними підрозділами та інституцією /

¹ Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2006. No. 3927. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf>.

² Детальніше про сучасні методи збору й обробки інформації про податкові витрати див.: Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>; Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

підрозділом, що здійснює відповідні розрахунки. Крім того, важливою є також якісна обробка отриманих даних, у процесі якої має відбуватися перевірка достовірності та узгодженості інформації, отриманої з різних джерел, виправлення помилок. Можуть існувати юридичні перешкоди для обміну даними між податковою та митною адміністраціями (а можливо, іншими державними органами) та Міністерством фінансів. Однак брак даних про платників податків не слід сприймати як підставу для того, щоб не складати ніяких оцінок податкових витрат¹.

Зокрема, для розрахунку податкових витрат з ПДВ необхідна інформація не лише про операції постачання товарів та послуг на митній території України (така інформація акумулюється податковими органами), а й при ввезенні товарів на митну територію (така інформація акумулюється митними органами). Розрахунок загальної суми податкових витрат з ПДВ передбачає передусім визначення інституції, що здійснює загальні розрахунки й підготовку звітів про податкові витрати, і своєчасну передачу їй іншою інституцією відповідної інформації, якою вона володіє.

В Україні наслідком неналежної координації роботи ДПС і ДМС по збору й передачі інформації стала відсутність у звітах ДПС про податкові пільги даних про податкові пільги (витрати) з ПДВ по звільнених від оподаткування операціях із ввезення на митну територію України товарів, що призводить до неповноти звітів та заниження як загальної суми отриманих податкових пільг, так і витрат доходів бюджету.

Не можна визнати належною і якість інформації про суми отриманих пільг та втрати бюджету від їх надання. Зокрема, як ми вже писали², перевірки, проведені Рахунковою палатою України, встановили факти недостовірних даних митної статистики щодо умовно нарахованих сум ПДВ при ввезенні товарів через митний кордон України внаслідок відсутності належного контролю з боку митниць за правомірністю отримання платниками податкових пільг; факти невідповідності сум податкових пільг, зазначених у податкових деклараціях та у звітах про суми податкових пільг; факти неправомірного використання

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

² Соколовська А. М. Оцінювання результативності податкових пільг для окремих видів діяльності в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 5. С. 58–81; № 6. С. 40–54. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.05.058>.

податкових пільг. Все зазначене дало змогу аудиторам зробити висновок, що контролюючі органи не володіють повною та достовірною інформацією про кількість платників податків, які отримали податкові пільги, суми отриманих пільг і суми недонаходжень до державного бюджету внаслідок застосування пільгового оподаткування¹.

Інтеграція податкових витрат у регулярний бюджетний процес країни

Зважаючи на те, що це найслабша ланка виконання бюджету податкових витрат, розглянемо її більш докладно, передусім відповівши на питання, чому необхідно інтегрувати податкові витрати у бюджетний процес?

1. Однією з причин розробки й упровадження бюджету податкових витрат є необхідність забезпечення за податковими пільгами (витратами) такого самого контролю, як і за бюджетними видатками, адже держава несе відповідальність перед суспільством за свій фінансовий вибір і за використання усіх державних коштів – як тих, що збираються, так і тих, що витрачаються.

2. Одним із ключових недоліків бюджетного процесу, на якому акцентують увагу критики концепції податкових витрат, є різне ставлення до податкових витрат і програм прямих видатків бюджету. Як наслідок, оскільки податкові витрати не інтегровані в бюджетний процес, вони часто або збігаються, або є зайвими, або суперечать прямим видаткам та цілям². Тобто йдеться про те, що одні й ті самі види діяльності чи групи платників податків отримують державну підтримку з використанням і податкових, і бюджетних важелів, причому її загальний обсяг не визначається, й не враховується у процесі прийняття рішень, або навпаки, тому чи іншому виду діяльності можуть надаватися податкові пільги, обсяг яких є недостатнім для вирішення поставлених завдань, тоді як бюджетна підтримка може надаватися іншому виду діяльності, і теж в недостатніх для досягнення поставлених цілей обсягах, що може призводити до неефективного витрачання державних ресурсів – їх надмірної концентрації на одному напрямі або розпорошення між різними напрямками.

¹ Про результати аналізу стану адміністрування податкових пільг, наданих суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність у сфері виробництва альтернативних видів палива, та їх впливу на надходження до державного бюджету : рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-3. URL: http://old.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746736/R_RP_5-3.pdf;jsessionid=64EF34D459D304AC8276EDEF69C42B1F.

² Hungerford Th. Tax Expenditures: Trends and Critiques CRS Report for Congress. 2006. RL 33641. 24 p. URL: https://www.everycrsreport.com/files/20060913_RL33641_a9150f90e8721ace1fc116385716318bc113ffe3.pdf.

3. Якщо податкові витрати ідентифіковані й оцінені, проте не використовуються у процесі прийняття державних рішень, їх оцінки є марними.

Що ж передбачає інтеграція податкових витрат у бюджетний процес? Щодо цього існують різні думки. Одні автори пов'язують інтеграцію із включенням оцінки податкових витрат у бюджетну документацію, яка щорічно надсилається до парламенту. При цьому не в усіх країнах звіт про податкові витрати є частиною такої документації (проекту бюджету чи звіту про бюджет). У низці країн звіт про податкові витрати є додатком до бюджету або окремим документом¹, що свідчить про різний ступінь інтеграції податкових витрат у бюджетний процес, а то й про відсутність такої інтеграції.

Більше того, на думку Л. Віллела та ін., бюджетна інтеграція передбачає, що податкові витрати повинні бути представлені “пліч-о-пліч” з прямими регулярними видатками, при цьому за однакову кількість років і класифікуватися відповідно до функцій бюджету, що може полегшити заміну податкових витрат програмою прямих видатків або навпаки.

У Звіті ОЕСР (2010) визнається бажаним прагнути до мети паралельного звітування про податкові витрати та подібні програми витрат – навіть якщо наразі немає прикладів такої практики в країнах-членах ОЕСР².

Дж. Крейг та В. Алан пов'язують повну інтеграцію податкових витрат у бюджет із належним аналізом макро- та мікроекономічного впливу політики податкових витрат, зауважуючи, що на макроекономічному рівні такий аналіз значною мірою проводиться в більшості країн, зокрема в індустріальному світі, однак мікроаналіз заходів оподаткування часто залишає бажати кращого. Навіть такі країни, як Сполучені Штати, які започаткували бюджетування, орієнтоване на результат, що передбачає встановлення конкретних цілей та подальший моніторинг результатів виконання програм витрат – уникали застосування подібного підходу до аналізу податкових витрат. Незважаючи на цей досвід,

¹ Інформація щодо місця податкових витрат у бюджетному процесі в низці країн наведена у статті: Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

² Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

автори бачать можливість на майбутнє акцентувати увагу на вимірюванні ефективності принаймні основних неструктурних податкових витрат¹.

Чжичен Лі Свіфт, розглядаючи питання інтеграції податкових витрат у річні бюджетні асигнування, зауважує, що податкові витрати необхідно аналізувати разом із умовно визначеними нормативними податковими надходженнями, отриманими податковими надходженнями, прямими витратами та фіскальним дефіцитом, щоб сформуванати загальну стелю витрат у прийнятних межах.

Податкові витрати також повинні інтегруватися з прямими видатками бюджету з метою уникнення збігів або дублювання, спрямування державних ресурсів на реалізацію пріоритетів фіскальної політики, забезпечення контролю сукупних витрат та дефіциту. Це означає, що податкові витрати слід перевіряти з використанням тих же методів, які застосовуються до контролю прямих бюджетних видатків. Вони включають: (1) встановлення верхньої та нижньої межі для забезпечення контролю над податковими витратами; (2) встановлення графіку періодичного повторного затвердження/розподілу податкових витрат; (3) перепланування або скасування податкових витрат, які вважаються неефективними або застарілими; (4) пошук конкретних цілей економії податкових витрат для скорочення фіскального дефіциту.

З метою інтеграції податкові витрати можна згрупувати за функціональною класифікацією, а кожну їх групу порівняти з відповідними прямими бюджетними витратами. Це дає змогу уряду визначати загальний розподіл ресурсів за кожною з функціональних сфер. Крім того, порівняння прямих витрат з податковими витратами в тій самій функціональній сфері дозволяє уряду визначити, чи є вартість податкових витрат високою порівняно з прямими витратами. У такій ситуації уряд міг би розглянути можливість спрямування економії від податкових витрат на стратегічне пріоритетне розподілення ресурсів².

¹ Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. NTA Papers and Proceedings. 2002. URL: <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>

² Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*. 2006. No. 3927. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf>.

У Звіті ОЕСР (2004) серед керівних принципів найкращої практики щодо податкових витрат визначено такі напрями їх інтеграції в бюджетний процес:

1. Усі податкові витрати мають бути оцінені та включені у видаткову документацію, яка подається до бюджетних органів для всіх значимих податків. При цьому регулярні видатки та податкові витрати повинні бути показані в цьому документі поруч за однакову кількість років.

2. Податкові витрати мають бути включені до загального ліміту видатків або ж для них має бути встановлено спеціальний ліміт. Коли податкові витрати перевищують встановлений ліміт у результаті змін у політиці, то вони повинні бути компенсовані або через скорочення інших податкових витрат, або через зменшення ліміту прямих витрат.

3. Співробітники галузевих міністерств і бюджетного бюро повинні переглядати всі податкові витрати так само, як регулярні видатки в річному бюджетному процесі. Спеціальні процедури оцінки, включно з переглядом програми, повинні однаково застосовуватися до обох.

4. Податкові витрати мають бути закріплені за окремими міністерствами¹.

У публікації “Підвищення підзвітності державного бюджету через звітність про податкові витрати” розглядаються шість стратегій, що можуть бути реалізовані для кращої інтеграції податкових витрат у бюджетний процес і кращого управління податковими витратами в цілому:

- встановити часові обмеження для використання більшості податкових пільг (витрат), що змусить законодавчий орган вибирати між дозволом на закінчення терміну дії податкових витрат і продовженням (можливо, з деякими змінами) через звичайний законодавчий процес. Перевагою цієї стратегії є можливість скасування податкових витрат, що втратили свою актуальність, та перевірки їх ефективності як умови продовження їх використання;
- запровадити перевірку ефективності та результативності податкових витрат;
- встановити обмеження загальної вартості податкових витрат: одним із способів кращого управління податковими витратами є імітація процесу

¹ Kraan D.-J. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4, No. 1. URL: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>.

асигнувань шляхом встановлення обмежень на вартість окремих податкових витрат або груп податкових витрат;

- скасувати вимогу ухвалення рішень про підвищення податків в окремих штатах абсолютною більшістю голосів обох палат законодавчого органу, що ускладнює процес зменшення або скасування окремих видів податкових витрат;
- вимагати, щоб одержувачі податкових субсидій на економічний розвиток відповідали критеріям ефективності (наприклад, податкові пільги на створення робочих місць можуть передбачати мінімальну кількість робочих місць, які мають бути створені, вимоги щодо рівня заробітної плати для цих робочих місць, а також максимальну вигоду на створене робоче місце);
- удосконалити законодавчий процес для кращого управління податковими витратами, зокрема, від законодавців слід вимагати чіткого визначення мети податкових витрат, що в майбутньому дасть змогу оцінити, чи вони досягають цієї мети¹.

У публікації, присвяченій реформуванню системи управління податковими витратами в Латинській Америці, аналізуються три сфери, які заслуговують на увагу при розробці реформ для вдосконалення управління податковими витратами: (а) покращення координації шляхом визначення цілей і пріоритетів, зосередження прийняття рішень у міністерстві фінансів та визначення чітких правил і процедур, яких слід дотримуватися; (б) генерування та публікація додаткових доказів як щодо оцінки податкових витрат, так і щодо ефективності через регулярні проміжки часу; та (с) покращення підзвітності шляхом удосконалення моніторингу ефективності, запровадження обов'язкових положень про припинення дії, публікації інформації про бенефіціарів та сприяння ширшому та більш інклюзивному обговоренню всіх податкових витрат².

¹ Promoting state budget accountability through tax expenditure reporting /ed. by M. Leachman, D. Grundman, N. Johnson. 2011. May. P. 33–36. URL: https://www.novoco.com/sites/default/files/atoms/files/cbpp_promoting_state_budget_accountability_through_tax_expenditure_reporting_051111.pdf.

² De Renzio P. Coordination, Evidence and Accountability: Reforming the governance of tax expenditures in Latin America. 2021. November. URL: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-governance-LATERAL-brief.pdf>.

Різні підходи до інтеграції бюджету податкових витрат із бюджетним процесом, на нашу думку, є проявом різного ступеня і, відповідно, різних етапів такої інтеграції. Так, подання звіту про податкові витрати як додатку до проекту бюджету характеризує лише перший етап і найнижчий рівень упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес, що свідчить, швидше, про формальну інтеграцію. Остання передбачає обговорення вартості податкових витрат під час розробки й ухвалення проекту державного бюджету, зокрема, при прийнятті рішень про внесення змін до податкового законодавства (запровадження / продовження / скасування податкових пільг), а також про обсяги державної допомоги на певні цілі. Прийняття таких рішень вимагає аналізу податкових витрат у взаємозв'язку з аналізом бюджетних видатків, визначення результативності та ефективності використання податкових витрат, а також порівняльної ефективності податкових і бюджетних витрат.

Далеко не всі підходи до упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес реалізовані на практиці. До того ж масштаби її інтеграції є різними в різних країнах, що можна проілюструвати на прикладі окремих країн.

Так, Німеччина замість звіту про податкові витрати готує звіт про субсидії, який охоплює як податкові витрати, так і прямі (бюджетні) субсидії, що забезпечує їх узгоджений аналіз.

У Фінляндії податкові витрати систематично не обговорюються як частина бюджетного процесу. Немає вичерпної звітності про державну допомогу на конкретні цілі, куди би включалися як податкові, так і прямі бюджетні витрати. Проте, звіти про податкові витрати були використані у процесі планування податкової реформи. Це підвищило прозорість державних фінансів, створивши передумови для кращого опису державних субсидій, які отримують різні сектори, та полегшивши порівняння альтернативних форм субсидій¹.

У Швеції податкові витрати включаються до Повідомлення уряду разом із весняним законопроектом про фіскальну політику, а восени вони повторно звітуються як додаток до законопроекту про бюджет. Окрім фактичних цифр,

¹ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

Швеція також публікує методологію розрахунків. Якщо вводяться нові податкові витрати, вони обов'язково відображаються у відповідному звіті¹.

У Сполучених Штатах Америки звіт про податкові витрати складається як частина державного бюджету. Раз на рік федеральний уряд в рамках бюджетного процесу публікує в Конгресі звіт про податкові витрати. Наприклад, відділ енергетики звітує про податкові витрати, що впливають на електроенергетику, дає інформацію про основних бенефіціарів (виробників природного газу та етанолу) та оцінки загальних витрат за цими напрямками. Деякі окремі штати, такі як Каліфорнія, Массачусетс і Нью-Йорк, вимагають, щоб податкові витрати та звіти про загальні суми цих витрат були включені до фінансового законопроєкту таким чином, щоб усі податкові витрати класифікувалися відповідно до виду податку, до якого зазначені податкові витрати належать².

У Нідерландах, починаючи з 1999 бюджетного року, Бюджетний меморандум містить окремий додаток про податкові витрати, відомий як Річний звіт про податкові витрати (ATER). Цей звіт не пов'язаний безпосередньо з бюджетом, але надає довідкову інформацію для парламенту. Крім кількісної бюджетної інформації, в АТЕР представлена також інформація якісного характеру. Щороку для подальшого вивчення обирається особлива тема поточного обговорення податкових витрат. У першому АТЕР в Бюджетному Меморандумі 1999 року велика увага приділялася визначенню податкових витрат. АТЕР в Бюджетному меморандумі 2000 року досліджує можливість встановлення бюджетних обмежень для податкових витрат. Основна ідея цієї дискусії полягала в тому, щоб привести бюджетний режим податкових витрат у відповідність до прямих витрат, граничні межі для яких було встановлено в 1994 бюджетному році³.

Декілька країн спробували включити податкові витрати до своїх державних бюджетів. Вони є предметом фіскального аналізу, який розглядає можливий вплив окремих програм податкових витрат на майбутні надходження.

¹ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

² Bratić V. Tax Expenditures: A Theoretical Review, Financial Theory and Practice. 2006. Vol. 30, No. 2. P. 113–127. URL: <https://hrcak.srce.hr/file/9199>.

³ Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valencuc, Zhicheng Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.

У процесі прийняття рішень в цих країнах також порушується питання їх ефективності та справедливості¹.

Одним із корисних прикладів успішного адміністрування податкових витрат є канадський досвід інтеграції програм податкових витрат у процес перегляду бюджету, що передбачає їх включення в загальні пакети видатків для кожної функції уряду (наприклад, пакет економічного розвитку та пакет соціального розвитку). На етапі планування програми федеральних податків і прямих видатків поділяються на цілі пакетів. Міністр, відповідальний за програми в рамках цих пакетів, також відповідає за виконання цієї цілі. Кожен міністр повинен скоротити деякі програми, якщо він або вона хоче розширити інші або здійснити нові ініціативи. Хоча міністри, відповідальні за урядові функції, все ще можуть пропонувати нові або розширені програми податкових витрат, фіскальні витрати списуються на загальний ліміт витрат, що фактично забезпечує рівні умови для програм прямих і податкових витрат².

В Україні згідно з п. 3 статті 38 Бюджетного кодексу перелік пільг з податків і зборів із розрахунком витрат доходів бюджету від їх надання додається (серед інших матеріалів) до проєкту закону про державний бюджет України. Отже, формально інформація про податкові витрати включена в бюджетний процес, проте, ми не можемо сказати, чи враховується вона реально. Принаймні в пояснювальних записках до проєктів законів, якими пропонується запровадити чи скасувати податкові пільги, така інформація не використовується. Тим більше, вона не аналізується разом з інформацією про бюджетні видатки за певними напрямками для оцінки загальної суми державної допомоги, що надається окремим видам економічної діяльності.

Щодо управління податковими витратами, то в Україні застосовується практика надання окремих податкових пільг на певний термін, після якого платники податків або втрачають право на відповідну пільгу, або термін її дії продовжується. Проте останнє, як правило, не супроводжується аналізом результативності та ефективності її використання й обґрунтуванням доцільності його продовження чи припинення.

Систематична оцінка витрат і вигід

¹ The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation. *European Economy. Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf.

² Ibid.

Використання податкових пільг, що призводять до бюджетних втрат, має супроводжуватись їх систематичною оцінкою, яка є важливою умовою визначення необхідності їх перегляду чи продовження використання, а також ухвалення рішення щодо доцільності заміни податкових пільг прямою підтримкою держави. Здійснення таких оцінок вимагає відповіді на питання, як часто вони мають проводитися та що мають включати.

Л. Віллела та ін. наголошують на необхідності регулярного проведення оцінок податкових витрат, зважаючи на постійну зміну умов їх використання, через що державне втручання, яке є виправданим у певний час, може перестати бути таким у подальшому¹. Проте вони не уточнюють, чи означає це необхідність неодноразового оцінювання однієї й тієї ж податкової витрати через певний проміжок часу, хоча саме такий висновок можна зробити, враховуючи зауваження про постійну зміну умов використання податкових витрат. Крім того, важливо з'ясувати, чи кожна податкова витрата має підлягати неодноразовій оцінці, чи лише окремі з них? Якщо окремі, то за якими критеріями має здійснюватися їх відбір?

Певну відповідь на ці запитання дають М.Р. Якобсен та ін., зазначаючи, що всебічна оцінка всіх податкових витрат потребувала би величезної кількості ресурсів і тому нереальна. Відтак оцінки повинні проводитися в меншому масштабі, проте мають відбуватися так, щоб всі податкові витрати в той чи інший момент підлягали належній оцінці. Наприклад, на їх думку, було б гарною ідеєю запровадити “фіксовану дату оцінки” для всіх нових податкових витрат, скажімо, через три роки після введення, щоб переконатися, що вони оцінюються принаймні один раз. Більш комплексні оцінки податкових витрат часто проводяться у зв'язку з податковими реформами².

У публікації “Податкові витрати: передумови та оцінка, критерії та питання” розглядаються такі підходи до відбору податкових витрат для оцінювання:

¹ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

² Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

- 1) відбір на основі суджень: наприклад, Міністерство фінансів Канади зазвичай вибирає для оцінки одну або дві податкові витрати на рік;
- 2) відбір на основі встановлених критеріїв: наприклад, оцінювання насамперед старих податкових витрат або податкових пільг, що спричиняють найбільші втрати доходів;
- 3) оцінка нових податкових витрат перед їх запровадженням;
- 4) оцінка податкових витрат перед прийняттям рішення про продовження або припинення їх використання¹.

Щодо змісту оцінювання податкових витрат, то їх оцінка має здійснюватися в контексті результативності, ефективності та відносної ефективності (effectiveness, efficiency and relative efficiency)². При цьому часто процес оцінювання податкових витрат представляється як такий, в ході якого мають бути надані відповіді на низку питань:

- (i) Чи є якість виправдання для державного втручання?
- (ii) Якщо державне втручання є виправданим, які існують емпіричні докази того, що податкові витрати ефективно досягнуть мети?
- (iii) Чи є податкові витрати ефективними для досягнення мети в тому сенсі, що вони створюють вигоди, які переважають витрати?
- (iv) Чи існують альтернативні інструменти, які дозволили би досягти мети ефективніше, ніж за допомогою податкових витрат?³

У 2007 р. Федеральне міністерство фінансів Німеччини замовило – на основі звіту федерального уряду про субсидії – систематичну оцінку найважливіших податкових витрат. Оскільки йшлося про різноманітні податкові витрати з непорівнянними цілями та ефектами, що унеможливило їх оцінку за однією методикою, систематична оцінка забезпечувалась шляхом постановки одних і тих самих питань у загальній системі оцінки для кожної з податкових витрат. Була використана така структура:

- 1) коротка характеристика податкової субсидії та її історія;

¹ Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions / U.S. Governmental Accountability Office. 2013. GAO-13-167SP. 38 p. URL: <http://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf>.

² Див. детальніше про це: Соколовська А.М. Методологічні підходи до оцінювання використання податкових пільг та практика їх застосування. *Економіка і прогнозування*. 2021. № 2. С. 32-51. URL: http://eip.org.ua/?page_id=526&lang=en&aid=839.

³ Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*. 2010. №. IDB-WP-131. 58 p. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

- 2) вимірювання фактичного обсягу податкових витрат;
- 3) запис минулих оцінок та їх результатів:
 - а) минулі оцінки відповідного податкового заходу;
 - б) минулі оцінки порівнянних податкових витрат у країні та за кордоном;
- 4) основна оцінка:
 - а) обґрунтування субсидії;
 - б) актуальність субсидії та інструментального контролю субсидій;
 - с) тестування на результативність;
 - д) тестування на ефективність;
- 5) висновки та пропозиції щодо заходів.

Ця структура змодельована за схемою оптимального контролю субсидій, розробленою Кельнським центром суспільної економіки (Cologne Centre of Public Economies (FiFo)) на основі міжнародного порівняльного аналізу та загальноприйнятої найкращої практики. Вона містить усі основні питання, які необхідно поставити, щоб обґрунтувати податкові витрати або відмовитися від них. Зокрема, чи виправдана субсидія? Чи є вона актуальною? Чи добре спроектована? Чи є вона результативною? І, нарешті, чи ефективна? Якщо відповідь хоча б на одне з цих п'яти питань буде негативною, процес прийняття рішення про відповідну субсидію негайно припиняється. У цьому випадку рекомендується відмовитись від застосування субсидії або принаймні обрати альтернативний інструмент¹.

В Україні існує практика проведення Рахунковою палатою оцінки ефективності застосування окремих податкових пільг. Прикладами такої оцінки є:

- аналіз стану адміністрування податкових пільг, наданих суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність у сфері виробництва альтернативних видів палива, та їх впливу на надходження до державного бюджету (2015 р.)²;

¹ Tax Expenditures in the Nordic Countries A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

² Про результати аналізу стану адміністрування податкових пільг, наданих суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність у сфері виробництва альтернативних видів палива, та їх впливу на надходження до державного бюджету : рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-3. URL: http://old.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746736/R_RP_5-3.pdf;jsessionid=64EF34D459D304AC8276EDEF69C42B1F.

- аудит ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів (2018 р.)¹;
- аналіз ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування (2019 р.)².

Аналіз зазначених звітів, передусім двох останніх, показав, що предметом проведеного аудиту були: стан нормативно-правового забезпечення застосування податкових пільг (своєчасне прийняття нормативно-правових актів, необхідних для реалізації норм законодавства у зазначених сферах); аналіз надходжень податків до бюджету та сум отриманих податкових пільг; оцінка повноти та достовірності обліку податкових пільг; аналіз та оцінка стану виконання державними органами повноважень щодо контролю за правомірністю отримання податкових пільг суб'єктами господарювання; оцінка стану взаємодії державних органів у сфері контролю за правомірністю застосування податкових пільг; аналіз економічних / соціально-економічних наслідків застосування податкових пільг. Як свідчать звіти Рахункової палати, проведені аудити дали змогу виявити численні недоліки в адмініструванні податкових пільг, що були предметом аналізу:

- неузгодженість та недосконалість нормативно-правових актів, що регулюють питання застосування податкових пільг;
- неповноту обліку сум наданих пільг;
- випадки їх неправомірного використання;
- не належне виконання повноважень територіальними органами ДФС в частині контролю за повнотою обліку та правильністю визначення суб'єктами господарювання застосованих податкових пільг;
- заниження інформації ДФС про суми недонадходжень до державного бюджету у зв'язку з отриманням суб'єктами господарювання податкової пільги.

¹ Про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів : рішення Рахункової палати від 06.03.2018 № 4-6. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2018/4-6_2018/R_RP_4-6_2018.pdf.

² Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування : затв. рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf

Незважаючи на те, що в назвах звітів йдеться про ефективність застосування податкових пільг, це поняття по різному розуміють навіть аудитори Рахункової палати. Зокрема, у Звіті про результати аудиту ефективності та обґрунтованості застосування податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів ефективність визначається як оцінка впливу застосування податкових пільг з ПДВ за операціями з постачання та ввезення на митну територію України лікарських засобів і медичних виробів на надходження цього податку до державного бюджету, тоді як у Звіті про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування – як оцінка результативності діяльності державних органів щодо забезпечення дієвого контролю за обґрунтованістю надання податкових пільг суб'єктам літакобудування та цільовим використанням вивільнених коштів. Зазначене свідчить про невідпрацьованість методологічної бази аналізу ефективності застосування податкових пільг.

У цілому звіти про проведені аудити містять глибоку системну оцінку використання податкових пільг, що були предметом контролю. Проте такий контроль не є систематичним. Крім того, ми не знаємо, за яким критерієм відбувається відбір податкових пільг для проведення аудиту й чи існує графік таких аудитів. Між тим така інформація є дуже важливою.

Є й ще один важливий момент, на якому варто акцентувати увагу. Оскільки зазначені аудити проводила Рахункова палата України, яка здійснює контроль за витрачанням бюджетних коштів, то саме вона може здійснювати аудит ефективності податкових і бюджетних витрат, який відповідає вимогам концепції податкових витрат, принаймні щодо тих видів діяльності, яким надається й бюджетна підтримка, і податкові пільги. Це означає, що аудит ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених на розвиток кінематографії, та управління об'єктами державної власності у цій сфері, проведений Рахунковою палатою у 2017 р., дав би значно повнішу інформацію про державну підтримку кінематографії та її ефективність, якби включав також перевірку використання численних податкових пільг, якими користується цей вид діяльності.

Контроль і нагляд з боку податкової адміністрації

Податкові органи повинні перевіряти, чи платники податків використовують податкові витрати відповідно до закону, уникаючи можливостей для ухилення від сплати податків. Для цього податкові органи можуть використовувати традиційні інструменти контролю, такі як масова перехресна перевірка даних і вибіркові аудити.

Пунктом 30.8 статті 30 ПКУ встановлено, що контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчо визначених напрямів використання (щодо умовних податкових пільг), та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільг, у разі їх надання на поворотній основі. Проте, як показали аудити, проведені Рахунковою палатою України, податковими органами не забезпечено належного контролю за обґрунтованістю застосування податкових пільг, щодо яких здійснювався аудит, а також за повнотою обліку платників податків, які користувались такими пільгами, та їх сум. Це свідчить про те, що податкові витрати в Україні ще не стали об'єктом належної уваги як з боку контролюючих органів, так і з боку державних органів та суспільства в цілому, що відсутнє усвідомлення того, що недоотримані державним бюджетом кошти не менш важливо контролювати, ніж напрями використання акумульованих у бюджеті податкових надходжень.

Отже, в Україні зроблені лише перші кроки на шляху розробки й виконання бюджету податкових витрат та його інтеграції в бюджетний процес країни. Для подальшого просування на цьому шляху можна запропонувати:

I. В напрямі зміцнення правової та інституційної бази:

1. Зважаючи на перспективи інтеграції України в ЄС запровадити загально прийняту термінологію “податкові витрати” і “еталонна (базова) податкова система” та “еталонна (базова) структура податку”.

2. Внести зміни до статті 30 ПКУ, визначивши в ній: а) поняття “податкові витрати”; обов’язок підготовки раз на рік зведеного звіту про податкові витрати; державний орган (інститут), відповідальний за його підготовку; перелік податків, щодо яких ведеться системний облік податкових витрат; необхідність здійснення контролю за результативністю та ефективністю використання податкових пільг та оприлюднення результатів такого контролю; необхідність

під час запровадження нових податкових пільг визначення мети їх надання, а також прогнозування можливих сум податкових витрат внаслідок їх використання та розроблення пропозицій щодо шляхів їх компенсації; б) роль Міністерства фінансів, ДПС та ДМС України у процесі управління податковими витратами.

3. Внести зміни до Бюджетного кодексу України (ст. 38, 61, 62), визначивши в ньому перелік інформації про податкові витрати, яка має подаватися разом із проєктом закону про Державний бюджет України та річним звітом про виконання закону про Державний бюджет України.

4. Внести зміни до Закону України про Рахункову палату, передбачивши в ньому (ст. 4) визначення понять “оцінка результативності використання податкових пільг”, “оцінка економічної ефективності використання податкових пільг”, “оцінка фіскальної ефективності використання податкових пільг”, а також розширення її повноважень (ст. 7) за рахунок аналізу: не лише ефективності, а й результативності та обґрунтованості використання суб’єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків; виконання визначених у законодавстві умов надання податкових пільг (щодо яких такі умови встановлені) та цільове використання коштів, вивільнених внаслідок їх застосування; результативності та ефективності використання сукупної державної підтримки окремих видів діяльності чи суб’єктів господарювання в разі надання їм як податкових пільг, так і прямої бюджетної підтримки.

II. В напрямі застосування узгодженої та прозорої методології:

1. Ухвалити рекомендації (правила) щодо розподілу податкових пільг між Довідником податкових пільг, що є втратами доходів бюджету (Довідником податкових витрат), та Довідником інших податкових пільг, що дасть змогу підвести методологічний фундамент під ідентифікацію податкових витрат, елементів базової (еталонної) податкової системи і податкових пільг, які не спричиняють втрати бюджету.

2. Внести зміни до довідників податкових пільг, забезпечивши повноту відображення в них податкових витрат (Довідник податкових витрат) і елементів базової (еталонної) податкової системи (Довідник інших податкових пільг).

3. Розробити порядок (методику) визначення сум податкових витрат.

4. Запровадити використання моделювання у процесі оцінювання податкових витрат.

III. В напрямі забезпечення належного управління інформацією:

1. Створити надійний механізм координації діяльності Державної податкової і Державної митної служб України щодо передачі інформації про суми пільг, наданих при імпорті товарів, від органів митної служби України до ДПС з метою їх урахування (відображення) у зведених звітах про податкові витрати та про інші податкові пільги.

2. Підвищити повноту та достовірність інформації про кількість платників податків, які отримали податкові пільги, суми отриманих пільг і суми недонадходжень до державного бюджету внаслідок застосування пільгового оподаткування.

IV. В напрямі забезпечення інтеграції бюджету податкових витрат із регулярним бюджетним процесом:

1. На першому етапі – забезпечити подання разом з проектом закону про Державний бюджет України, схваленим Кабінетом Міністрів України: звіту про податкові витрати та його аналізу¹, а також звіту про виконання визначених у законодавстві умов надання податкових пільг (щодо яких такі умови встановлені) та цільове використання коштів, вивільнених внаслідок їх застосування, запровадивши відповідні зміни до пункту 3 статті 38 Бюджетного кодексу України.

На другому етапі – розробити класифікацію податкових витрат за бюджетними функціями і на цій основі забезпечити підготовку звіту про податкові і бюджетні витрати за функціональною класифікацією. Визначати на основі цього звіту напрями раціоналізації державних витрат.

V. У напрямі оцінювання витрат і вигід:

1. Забезпечити регулярне проведення аудиту результативності та ефективності використання:

- нещодавно запроваджених податкових пільг (через три роки після їх запровадження);

¹ Сам по собі звіт про податкові витрати, в якому наводяться їх суми, є недостатньо інформативним. Підвищити його інформативність міг би аналіз звіту, до підготовки якого могли би залучатися науковці.

- податкових пільг для окремих видів діяльності та окремих економічних суб'єктів;
- податкових пільг, що спричиняють найбільші втрати бюджету.

2. Забезпечити прийняття рішення про продовження чи припинення використання тимчасових податкових пільг, термін використання яких закінчився, на підставі аналізу результативності та ефективності їх використання.

3. У разі надання окремим видам діяльності (економічним суб'єктам) як податкових пільг, так і прямої бюджетної підтримки, проведення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання їх сукупної державної підтримки, оприлюднення сум такої підтримки та їх урахування при прийнятті рішень щодо державних видатків на черговий бюджетний рік.

4. Залучати до перевірки результативності та ефективності використання податкових пільг наукові установи із забезпеченням їх доступу до необхідної інформації.

5. Розробити порядок (методику) оцінювання результативності та ефективності використання податкових пільг.

5.2. Базова структура та податкові витрати з ПДВ і акцизного податку в Україні

В Україні розробляються звіти про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги. Вони формуються на основі переліку податкових пільг, систематизованому у відповідних довідниках – Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і Довіднику інших податкових пільг. Проте у відкритому доступі відсутня інформація щодо того, як розподіляються пільги між двома довідниками або згідно з якими методологічними підходами визначається склад кожного з довідників і, відповідно, звітів. Зазначене є наслідком порушення послідовності запровадження звітування про податкові витрати, яке має включати такі етапи: 1) визначення базової податкової системи (структури); 2) виявлення податкових витрат шляхом порівняння поточної системи з еталоном (базовою системою) й

підготовка на цій основі переліку податкових пільг, що можуть кваліфікуватись як податкові витрати; 3) створення та застосування набору даних, методів та моделей для оцінки вартості податкових витрат; 4) формування публічного звіту про податкові витрати для інформування зацікавлених сторін¹.

Оскільки податковим витратам з непрямих податків в Україні належить лєвова частка в загальній сумі податкових витрат (щоправда, однією з причин цього є відсутність звітів про податкові витрати з ПДФО), важливого значення набуває їх коректна ідентифікація. Зважаючи на зазначене метою цього підрозділу є визначення, на основі аналізу звітів про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги, елементів базової структури і податкових витрат з непрямих податків в Україні і на цій основі – підходів до розподілу пільг із цих податків між двома довідниками.

Методологічною основою аналізу структури звітів ДПС України про податкові пільги можуть бути висновки, зроблені за інформацією, яка міститься в першому розділі монографії:

- податкові витрати є підсистемою спеціальних податкових пільг;
- крім податкових витрат, спеціальні пільги включають також пільги, які не приводять до втрати доходів бюджету;
- податкові витрати є відхиленням від базової структури податку, однією зі складових якої є так звані структурні пільги – елементи, вбудовані в базову структуру податку, що надають полегшення (зменшення суми податку в тій чи іншій формі або звільнення від його сплати), доступні всім платникам податку або окремим їх групам, не пов'язані з реалізацією певної політики держави;
- у складі “структурних пільг” можна виокремити три їх види (групи): 1) елементи, включення яких до базової структури податку зумовлене концепцією податку й об'єкта оподаткування та фундаментальними принципами оподаткування; 2) необхідністю виконання норм

¹ Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund, 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

регіональних та міжнародних угод; 3) потребами ефективного адміністрування податку (“технічні винятки”¹).

Керуючись цими висновками можна визначити, якою має бути структура довідників податкових пільг та відповідних звітів ДПС України. Так, у Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і відповідному звіті мають відображатися податкові витрати, тоді як у Довіднику і відповідному звіті про інші податкові пільги – “структурні пільги” (елементи базової структури податку), а також та частина спеціальних пільг, які не приводять до втрати доходів бюджету.

Найбільш важливим у контексті бюджетного аналізу й удосконалення системи бюджетного управління є звіт про податкові витрати. Проте для пошуку шляхів оптимізації державної підтримки певних видів економічної діяльності та груп населення необхідні знання щодо загальної суми наданих їм пільг, незалежно від того, призводять чи не призводять вони до бюджетних втрат. Джерелом відповідної інформації є Звіт про інші податкові пільги, що й визначає його місце в системі бюджетного управління.

Два види звітів готуються не лише в Україні, а й, наприклад, у Великій Британії. У бюджеті цієї країни повідомляється орієнтовна втрата доходів від пільг, які є податковими витратами, та “структурних пільг”, але інформація щодо різних видів пільг відокремлюється, щоб читачеві було зрозуміло, що кожен вид податкової “пільги” розглядається урядом по-різному².

Аналіз обох звітів показав, що в Україні в останні роки суми інших пільг у 7-9 разів переважають суми пільг, які призводять до втрати бюджетних надходжень. Проте, щоб зрозуміти, про що свідчать ці цифри, необхідно проаналізувати структуру цих звітів. Їх аналіз ми будемо здійснювати у двох аспектах: з точки зору того, які групи пільг переважають у системі інших пільг, а також пільг, які є втратами доходів бюджету, і наскільки обґрунтованою є, на наш погляд, їх класифікація.

¹ До технічних винятків належать операції, які в принципі мали би оподатковуватися, проте з прагматичних міркувань, зумовлених складністю адміністрування їх оподаткування, звільняються від сплати податку.

² Burton M., Stewart M. Promoting budget transparency through tax expenditure management: a report on country experience for civil society advocates. *Melbourne Law School Legal Studies Research Paper*. 2011. No. 544. URL: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1864324>.

Розглянемо більш докладно склад інших пільг з ПДВ¹. За нашими розрахунками, переважну їх частку (89,48 %) становлять “структурні пільги”. З них 89,08% – елементи, включення яких до базової структури податку зумовлене концепцією податку на додану вартість як податку на споживання й фундаментальними принципами оподаткування. Найбільш вагомими серед них є елементи, пов’язані з оподаткуванням за нульовою ставкою операцій: вивезення товарів за межі митної території України (у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони); постачання товарів магазинами безмитної торгівлі, постачання послуг з міжнародних перевезень, а також постачання товарів, пов’язаних із міжнародними перевезеннями – для заправки та забезпечення повітряних та морських суден, космічних кораблів, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України; постачання послуг з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси тощо.

Іншою складовою цієї групи “структурних пільг” є умовне повне звільнення від оподаткування операцій із вивезення товарів у митному режимі тимчасового вивезення; вивезення на митний склад; вивезення у митному режимі переробки. Вивезення товарів із застосуванням зазначених режимів означає, що вони вивозяться не для споживання за межами митної території України, а для а) реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання (митний режим тимчасового вивезення); б) зберігання під митним контролем (режим митного складу); в) переробки за межами митної території України за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (митний режим переробки). Звільнення від оподаткування товарів під час такого вивезення є не спеціальною пільгою, а нормативною вимогою справляння ПДВ як податку на споживання (товари та послуги мають

¹ Джерелом аналізу є Звіт ДПС України про інші податкові пільги за 2018 р. Відповідні звіти за 2020–2022 рр. ми не змогли використовувати, оскільки в них відсутня інформація щодо такого елемента базової структури ПДВ, як оподаткування за нульовою ставкою операцій із вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту (код 14060394), частка якого в сумі інших пільг з ПДВ є найвагомішою (71,74 % у 2018 р. і 68,79 % у 2019 р.), внаслідок чого звіти про інші податкові пільги за 2020–2022 рр. не дають повної і достовірної інформації про суми інших податкових пільг та їх структуру.

оподатковуватися за місцем їх споживання), тобто може бути кваліфіковане як “структурна пільга”.

Вивезення товарів у митному режимі реекспорту означає, що товари, які були раніше ввезені на митну територію України зі сплатою ПДВ, на території України не споживалися, а перебували а) під митним контролем та не були поміщені у митний режим; б) були поміщені у митний режим тимчасового ввезення та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання; в) були поміщені у митний режим переробки на митній території та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, або у вигляді продуктів їх переробки; г) були поміщені у митний режим митного складу та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України. Відтак звільнення від ПДВ їх реекспорту запобігає подвійному оподаткуванню і може бути кваліфіковане як “структурна пільга”.

Іншою, невеликою, частиною “структурних пільг”, що становить лише 0,4% загальної суми інших пільг, є звільнення від оподаткування, передбачені міжнародними угодами. Ще однією складовою “структурних пільг”, як вже зазначалося, мають бути “технічні винятки”, зокрема, звільнення від оподаткування фінансових та страхових послуг, проте у звітах ДПС вони не знайшли відображення. Щодо цього можна визначити дві причини. По-перше, їх ідентифікація як таких, що не є об’єктом оподаткування ПДВ¹. По-друге, технічна складність визначення суми пільг за фінансовими операціями². Крім

¹ Згідно із затвердженим у 2010 р. Порядком обліку сум податків і зборів, не сплачених суб’єктом господарювання до бюджету у зв’язку з отриманням податкових пільг, податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об’єктами обкладання податком на додану вартість і відповідно до Податкового кодексу України та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою, а також тих, до яких застосовані спеціальні режими оподаткування в галузі сільського господарства (п. 8). З цього слідує, що розрахунок не внесених до державного бюджету сум податку на додану вартість за операціями з постачання товарів та послуг, що не є об’єктом оподаткування ПДВ, не здійснюється. І хоча пункт 8 було виключено з Порядку на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 31.10.2018 № 891, правило, що впливає з нього, продовжує діяти – за операціями з постачання товарів та послуг, що не є об’єктом оподаткування, розрахунок не внесених до державного бюджету сум ПДВ не проводиться.

² У Правилах обліку податку на додану вартість, затверджених у 2004 р., була спроба визначити алгоритм розрахунку не внесених до державного бюджету сум ПДВ банками та страховими організаціями. Згідно з пп. 4.2.8

звільнення від ПДВ фінансових і страхових послуг, Р. де ла Ферія та Р.К. Ендінг включають до “технічних винятків” також звільнення від оподаткування окремих операцій з нерухомим майном (зокрема, операцій з постачання об’єктів житлового фонду, крім їх першого постачання) та послуг з азартних ігор¹. В Україні пільги для житлової нерухомості віднесені до втрат бюджету, тобто не вважаються різновидом “структурних пільг”, а операції, пов’язані з азартними іграми, не є об’єктом оподаткування ПДВ і не фігурують у жодному звіті про податкові пільги.

Крім “структурних пільг”, інші пільги з ПДВ включають також пільги, які не спричиняють втрату бюджетних надходжень, вони становлять 3,70% загальної суми інших пільг. На відміну від “структурних пільг” з ПДВ, склад яких навряд чи може викликати в когось заперечення, ідентифікація пільг, які не приводять до втрати бюджетних надходжень, є більш проблемною й тому вимагає докладнішого аналізу. Останній можна здійснити, розбивши такі операції на кілька груп.

До першої групи входять операції постачання товарів та послуг, які оплачуються за рахунок бюджетних коштів. Прикладами таких операцій є:

- звільнення від оподаткування постачання послуг з фундаментальних досліджень, НДДКР, якщо такі послуги та/або роботи постачаються особою, яка безпосередньо отримує оплату їх вартості з рахунка органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (код пільги 14060432);
- звільнення від оподаткування операцій з постачання легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов’язкового державного страхування (код пільги 14060407) та ін.

Правил розрахунків мав здійснюватися на основі даних декларації з податку на прибуток за відповідний звітний податковий період, оскільки такою категорією платників податку податковий облік за операціями з продажу товарів (робіт, послуг), виключеними з об’єкта оподаткування ПДВ, не ведеться. Зважаючи на умовний характер таких розрахунків, запропонований алгоритм було вилучено з Правил змінами, внесеними згідно з наказом Державної податкової адміністрації від 01.12.2005 № 539/397, а в березні 2011 р. Правила обліку податку на додану вартість взагалі втратили чинність на підставі наказу Державної податкової служби № 129/55.

¹ De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

Звільнення від ПДВ зазначених операцій не приводить до втрати бюджетних надходжень, запобігаючи зустрічному руху бюджетних коштів (з бюджету, для оплати вартості товарів та послуг, включно з ПДВ, і в бюджет).

Друга група включає операції постачання, що здійснюються органами, які регулюються публічним правом і які не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади. Прикладом таких операцій є постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, а також іншими особами, уповноваженими такими органами або законодавством надавати зазначені послуги, обов'язковість отримання (надання) яких устанавлюється законодавством (код пільги 14060427).

Незважаючи на те, що в ПКУ, на відміну від 112 Директиви Ради ЄС, положення, згідно з яким органи, що регулюються публічним правом, не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади, відсутнє, зазначені операції по суті можуть кваліфікуватися як неоподатковувані поставки (операції, що лежать поза сферою дії ПДВ). Хоча щоб підвести під їх кваліфікацію правові підстави, а також наблизити V розділ Кодексу до вимог 112 Директиви Ради ЄС, необхідно внести відповідне положення в ПКУ, про що ми вже писали¹.

До третьої групи можна віднести операції постачання товарів та послуг на безоплатній основі. Прикладами таких операцій є операції з:

- безоплатної приватизації житлового фонду, включаючи місця загального користування у багатоквартирних будинках та прибудинкових територій, присадибних земельних ділянок, а також постачання послуг, отримання яких згідно із законодавством є обов'язковою передумовою такої приватизації (код пільги 14060421);
- безоплатної передачі працівникам радгоспів та інших сільськогосподарських підприємств, що приватизуються, та прирівняним до них особам частки державного майна (акцій) (код пільги 14060422)

¹ Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ "Акад. фін. управління". Київ, 2017. С. 284. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=458&num=1.

- безоплатної передачі в державну власність чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції проводяться за рішенням Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятим у межах їх повноважень (код пільги 14060425) та ін.

Причиною кваліфікації вищенаведених операцій як таких, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, очевидно, може бути їх безоплатний характер, хоча безоплатні операції логічніше було би кваліфікувати як такі, що не є об'єктом оподаткування. Саме так вони кваліфікуються в країнах ЄС. Проте в останніх є для цього правові підстави (визначення об'єкта оподаткування ПДВ у 112 Директиві Ради ЄС як операцій постачання товарів та послуг за винагороду, що передбачає кваліфікацію їх безоплатного постачання як неоподатковуваних операцій; коли ж окремі операції з безоплатного передання товарів та послуг мають бути визнані такими, що підлягають оподаткуванню, – таке їх визнання є важливим у контексті протидії уникненню оподаткування – вони вважаються постачанням за винагороду – див. ст. 16, 18, 26 Директиви), тоді як в Україні – немає (через включення в об'єкт оподаткування ПДВ операцій з безоплатної передачі). Зважаючи на останнє звільнення таких операцій від ПДВ, на нашу думку, мало би трактуватися як таке, що призводить до бюджетних втрат (якщо держава вважає нормою кваліфікацію операцій з безоплатної передачі як об'єкта оподаткування, тоді їх звільнення вона має розглядати як втрату) й відтак включатися у звіт про податкові витрати, а не про інші податкові пільги. Натомість ми спостерігаємо відсутність логічної послідовності у кваліфікації однотипних звільнень у довідниках податкових пільг і відповідно у звітах ДПС. Якщо звільнення, наведені нами як приклади безоплатних операцій, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, увійшли в Довідник (і звіт) інших податкових пільг, то звільнення операцій із безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам, внесеним до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, є складовою Довідника і звіту податкових пільг,

що є втратами доходів бюджету. Зазначене свідчить про відсутність чітких методологічних підходів до класифікації податкових пільг і їх розподілу між різними довідниками.

Ще одним прикладом операцій постачання товарів та послуг на безоплатній основі, звільнення яких від оподаткування не приводить до втрати бюджетних надходжень, є операції з надання благодійної допомоги, зокрема, безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства (код пільги 14060424).

Щодо надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги, то зазначені операції не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки благодійні організації не є платниками податку. І не лише в Україні. Як зазначають Р. де ла Ферія та Р.К. Ендрінг, у європейських традиційних системах ПДВ благодійні організації розглядаються як постачальники, що знаходяться поза сферою дії податку, які не можуть зареєструватися та претендувати на вхідні податкові кредити. Проте, така ситуація спостерігається не в усіх країнах; “у деяких сучасних юрисдикціях з ПДВ діяльність благодійних організацій розглядається як економічна діяльність у ширшому сенсі, навіть якщо вона не спрямована на отримання прибутку, і організації вважатимуться платниками податків, які можуть відшкодувати вхідний податок з придбань і таким чином усунути будь-який вбудований податок на поставки благодійних товарів чи послуг. Однак це не притаманно всім сучасним юрисдикціям з ПДВ”¹.

Для того щоб підвести правове підґрунтя під адекватну кваліфікацію операцій безоплатного постачання товарів та послуг як таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, а разом з тим і методологічну основу під визначення останніх (операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, – адже їх перелік, що знайшов відображення у ст. 196 ПКУ, здебільшого не має логічного пояснення), необхідно визначити об'єкт оподаткування ПДВ у ПКУ так, як його визначено у 112 Директиві Ради ЄС, а саме як постачання товарів та послуг за винагороду.

Четверта група включає операції, які замість того, щоб оподатковуватися за нульовою ставкою, звільняються від оподаткування. Прикладом таких

¹ De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

операцій є тимчасове, до 1 січня 2027 року, звільнення від оподаткування операцій із вивезення в митному режимі експорту відходів і брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД (код пільги 14060470).

До п'ятої групи входять операції постачання (ввезення) товарів та послуг на митну територію України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою. Надання таких звільнень передбачено Податковим кодексом України, проте у звітах ДПС вони не знайшли відображення. Крім того, вона включає операції постачання товарів та послуг на митній території України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою. Вищезазначені звільнення не лише не ведуть до втрати бюджетних надходжень, а зумовлюють їх збільшення через втрату виробниками, що використовують звільнені від оподаткування засоби виробництва, права на податковий кредит. Однак, якщо товари, ввезені на митну територію України без сплати ПДВ задля їх використання у певних видах виробництва, не використовуються за призначенням, їх звільнення від оподаткування є втратою бюджету.

Аналіз звіту ДПС про інші пільги з ПДВ показав, що до нього включено також пільги, які, на нашу думку, призводять до втрати бюджетних надходжень й відтак мають бути перенесені до звіту про податкові витрати. Їх частка в загальній сумі інших пільг, за нашими розрахунками, становить 6,83%. Наведемо приклади деяких пільг цього виду:

1. Тимчасове, до 1 січня 2023 року, звільнення від сплати податку на додану вартість суб'єктів космічної діяльності, на яких поширюється дія Закону України "Про космічну діяльність", за операціями з постачання на митній території України результатів НДДКР, які виконуються для потреб космічної діяльності (код пільги 14060458).

Зазначене звільнення можна ідентифікувати як спеціальну пільгу, спрямовану на стимулювання НДДКР, що призводить до втрати бюджетних надходжень. Навіть якщо результати НДДКР, що звільняються від оподаткування, безпосередньо використовуються в космічній діяльності, позбавляючи її суб'єктів в частині їх вартості права на податковий кредит і

збільшуючи платежі до бюджету, зростання останніх, внаслідок тривалого виробничого циклу в цій сфері, матиме місце через декілька податкових періодів. Відтак до завершення процесу виробництва готової продукції матимуть місце бюджетні втрати.

Характерно, що якщо пільга для суб'єктів космічної діяльності включена до звіту про інші податкові пільги, то аналогічна пільга для суб'єктів літакобудівної промисловості (код пільги 14060530) – до звіту про податкові пільги, які є втратами бюджету, що свідчить про відсутність чітких методологічних підходів до їх побудови.

2. Тимчасове, до 1 січня 2027 року, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД (код пільги 14060465).

Якби відходи та брухт чорних і кольорових металів, а також папір та картон спрямовувалися на переробку, звільнення від оподаткування операцій їх постачання не призводило би до втрати бюджетних надходжень, позбавляючи переробне підприємство права на податковий кредит. Такий само ефект мав би місце, якби за постачанням відходів, брухту і паперу слідував їх експорт. Проте звільнення від оподаткування операцій їх постачання для утилізації (її можна розглядати як кінцеве використання) можна кваліфікувати як спеціальну пільгу екологічного спрямування, яка призводить до втрати бюджетних надходжень.

3. Звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з надання в оренду (суборенду) земельних ділянок, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо кошти за такі послуги у повному обсязі сплачуються безпосередньо на відповідні рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів (код пільги 14060431).

Незважаючи на те, що кваліфікація зазначеного звільнення як такого, що безпосередньо впливає на бюджетні надходження (зменшує кошти, які сплачуються на рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів), є очевидною, воно не включено до звіту про пільги, які є втратами доходів бюджету. Пояснити це можна хіба що інерцією, адже це звільнення в його попередній редакції входило до звіту про інші податкові пільги. Його попередня редакція була такою: “Звільняються від оподаткування

операції з орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів”.

Ми акцентуємо на ній увагу з таких причин. По-перше, на нашу думку, вона була не коректною, оскільки об'єктом оподаткування ПДВ є не операції виплати орендної плати за земельні ділянки, а операції надання їх в оренду, як і зазначено в новій редакції формулювання пільги. По-друге, операції виплати орендної плати повинні були трактуватися як такі, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, а не звільнятися від оподаткування, й відтак відображатися в іншій статті ПКУ (ст. 196). По-третє, аналогічна операція, яка стосується не землі, а цілісного майнового комплексу, згідно з пп. 196.1.15 ст. 196 ПКУ і зараз розглядається як така, що не є об'єктом оподаткування ПДВ. Це операція “оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету”.

На нашу думку, зазначений пункт доцільно викласти в іншій редакції: “Звільняються від оподаткування операції з передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу) в оренду чи концесію, якщо орендодавцями чи концесієдавцями за відповідними договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету”. Це звільнення має бути перенесене в ст. 197 ПКУ і знайти відображення у звіті про податкові пільги, які призводять до втрати бюджетних надходжень.

4. Тимчасове, до 1 січня 2025 року, оподаткування за нульовою ставкою операцій з продажу продукції (послуг), виробленої підприємствами літакобудівної промисловості, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України Про розвиток літакобудівної промисловості, за рахунок коштів Державного бюджету України (код пільги 14060531).

Оподаткування за нульовою ставкою операцій постачання товарів (послуг) на внутрішньому ринку є спеціальною податковою пільгою. При цьому виробництво таких товарів за рахунок бюджетних коштів не впливає на кваліфікацію операцій їх продажу як таких, що призводять чи не призводять до втрат бюджету. Якщо замовником продукції літакобудівної промисловості є держава, то втрати бюджету від її оподаткування за нульовою ставкою дорівнюватимуть сумі відшкодування вхідного ПДВ. Якщо продукція купується приватним споживачем, втрати бюджету включатимуть як суму умовно нарахованого податку на продаж продукції, так і суму ПДВ, що має відшкодуватися з бюджету.

5. Звільнення від оподаткування операцій постачання будівельно-монтажних робіт із будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти (код пільги 14060448).

Зазначене звільнення не призводить до втрати бюджетних надходжень у тій частині, в якій будівельно-монтажні роботи постачаються для будівництва житла за державні кошти, і призводить до таких втрат у тій частині, в якій будівельно-монтажні роботи постачаються для будівництва доступного житла. Останнє має місце як тому, що доступне житло будується за кошти приватних інвесторів (відтак у разі його звільнення не йдеться про усунення зустрічного руху бюджетних коштів), так і тому, що операції постачання доступного житла також звільняються від сплати ПДВ. Таке подвійне звільнення від оподаткування зменшує витрати інвесторів, проте збільшує втрати держави.

Проаналізувавши структуру звіту про інші податкові пільги розглянемо звіт про пільги з ПДВ, що є втратами доходів бюджету. Його аналіз дав змогу виокремити у складі пільг, які спричиняють втрати бюджетних надходжень, пільги, які не ведуть до таких втрат. Прикладами зазначених пільг є:

1. Тимчасове, до 1 січня 2019 року, звільнення від сплати податку на додану вартість операцій з постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України “Про альтернативні види палива”, на території України (код пільги 14010457).

Звільнення від оподаткування засобів виробництва, які використовуються у виробництві альтернативних видів палива, не веде до втрати бюджетних

надходжень. Хоча ця пільга вже не діє, вона фігурує у звітах ДПС до 2019 р. і з цієї причини вимагає пояснення її впливу на доходи бюджету.

2. Тимчасове, на період проведення антитерористичної операції та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання на митній території України продукції оборонного призначення, визначеної такою згідно з пунктом 9 статті 1 Закону України “Про державне оборонне замовлення” (код пільги 14010514).

Якщо продукція оборонного призначення постачається в рамках виконання державного оборонного замовлення й відтак оплачується за рахунок бюджетних коштів, то її звільнення від оподаткування не веде до втрати бюджетних надходжень.

3. Звільнення від оподаткування операцій із першого постачання товарів, визначених частиною восьмою статті 287 Митного кодексу України, на митній території України для їх використання у виробництві продукції оборонного призначення, визначеної згідно із законом, та якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України (код пільги 14010517).

Звільнення від оподаткування операцій із першого постачання товарів (матеріалів, вузлів, агрегатів, устаткування та комплектувальних виробів), які використовуються у виробництві продукції оборонного призначення, не призводить до втрати бюджетних надходжень, оскільки виробник, купуючи таку продукцію без ПДВ, втрачає право на податковий кредит.

4. Тимчасове, до 1 січня 2022 року, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703 00 00 00, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД (код пільги 14010521).

У тій частині, в якій вугілля використовується у виробництві інших товарів, наприклад, електроенергії чи теплової енергії, звільнення операцій з його постачання від ПДВ не веде до втрати бюджетних надходжень.

Частка операцій, які включені до звіту про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, проте, на нашу думку, не спричиняють таких втрат, у 2018 р. становила 15,90% (3907,5 млн грн) у сумі пільг, що є втратами доходів бюджету,

а в 2019 р. – 12,32% (3809,5 млн грн). Лівову частку цих сум становило звільнення від ПДВ операцій постачання вугілля та/або продуктів його збагачення, відповідно 77,84 і 73,71%.

У цілому найбільші втрати від пільг у 2019 р. спричиняли:

- оподаткування за зниженою ставкою операцій з постачання лікарських засобів та медичних виробів – 26,06 % загальної суми втрат;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з охорони здоров'я – 15,32 %;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання освітніх послуг – 13,88 %;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання об'єктів житлового фонду, крім їх першого постачання – 9,26 %;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання вугілля та/або продуктів його збагачення – 9,08 %;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників – 7,97 %;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються в установленому законом порядку – 4,63 %.

У 2022 р. структура втрат від пільг з ПДВ суттєво змінилася. Найбільшими були втрати від звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з охорони здоров'я – 36,17%; звільнення від оподаткування операцій з постачання на митній території України товарів оборонного призначення (код пільги 14060514) – 34,21%; звільнення від оподаткування операцій з постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни (код пільги 14060554) – 13,07 %.

Ще один момент, на який варто звернути увагу, стосується того, що декілька пільг, які спричиняють втрати бюджетних надходжень, не увійшли до Довідника податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, за 2021 рік, хоча відображалися у відповідному звіті ДПС. Серед них:

- оподаткування за ставкою 7 % операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (код пільги 14010508);
- оподаткування за ставкою 7 % операцій з постачання на митній території України медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України (код пільги 14010509);
- оподаткування за ставкою 7 % операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (код пільги 14010510).

Ні в Довіднику податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, за 2021 р., ні у відповідному Довіднику за 2022 рік не знайшли відображення також пільги, пов'язані з оподаткуванням за зниженою ставкою (7 %) таких операцій:

- постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;
- постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;
- постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;
- постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування.

Усі ці пільги запроваджені Законом № 962-IX від 04.11.2020 р. і є втратами доходів бюджету.

Аналіз Звіту і Довідника інших податкових пільг в Україні в контексті акцизного податку дав змогу виокремити у їх складі елементи базової структури для всіх підакцизних товарів, а також для окремих їх груп – алкогольних напоїв, тютюнових виробів та енергетичних продуктів.

Складовими базової структури акцизного податку на всі чи декілька груп підакцизних товарів є:

- звільнення від сплати податку учасників Угод (коди пільги 14020012 – 14020016, 14030012) як невід’ємна складова базової структури всіх податків;
- операції, що не підлягають оподаткуванню: з вивезення (експорту) підакцизних товарів платником податку за межі митної території України (код пільги 14020030) – їх ідентифікація як складових базової структури обґрунтовується сутністю специфічних акцизів як податків на споживання окремих груп товарів (підакцизних) всередині країни, внаслідок чого операції з їх експорту визнаються такими, що не підлягають оподаткуванню;
- звільнення від оподаткування операцій з реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів та бензолу (код пільги 14020033) – ідентифікація як елемента базової структури зазначеного звільнення може бути обґрунтована необхідністю уникнення подвійного оподаткування; положення податкового законодавства, які дають змогу виконати це завдання, визнаються елементами базової структури всіх податків;
- звільнення від оподаткування операцій з реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі (код пільги 14020034) – продаж таких товарів прирівнюється до експорту й, відповідно, не підлягає акцизному оподаткуванню;
- у разі повного або часткового повернення покупцем підакцизних товарів (продукції), вироблених (виготовлених) на митній території України, продавцю для усунення недоліків товару (продукції) або його знищення (переробки) у зв’язку з неможливістю усунення таких недоліків, платник

податку – продавець проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулося таке повернення (код пільги 14020036).

Їх частка в загальній сумі інших пільг з акцизного податку є найбільшою й становить 60,10%.

Елементами базової структури акцизного податку на алкогольні напої є:

- звільнення від оподаткування виноматеріалів, що реалізуються підприємствам вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції (код пільги 14020037) – звільнення забезпечує уникнення подвійного оподаткування, до того ж об'єктом акцизного податку є готова продукція – вино, а не виноматеріали;
- оподаткування за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту:

б) спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів (код пільги 14020039);

в) спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 % залишкового етанолу (код пільги 14020040);

д) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення (код пільги 14020063);

е) спирту етилового неденатурованого, який використовується для виробництва оцту з харчової сировини (код пільги 14020064);

є) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва парфумерно-косметичної продукції (код пільги 14020065);

ж) спирту етилового, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання (код пільги 14020067).

Обґрунтуванням кваліфікації оподаткування за ставкою 0 % спирту етилового неденатурованого та денатурованого, що використовується у виробництві товарів, які не є підакцизними товарами й, зокрема, алкогольними напоями, є те, що такі товари не створюють негативні зовнішні ефекти, відтак підакцизні товари, що використовуються у їх виробництві (є сировиною для їх

виробництва), не повинні оподатковуватися, і їх звільнення від оподаткування (оподаткування за 0 ставкою) є не спеціальною пільгою (податковими витратами), а елементом базової структури.

Спирт етиловий, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання, не є об'єктом оподаткування акцизним податком. Проте він оподатковується за нульовою ставкою, що покращує умови адміністрування податку (передбачає видачу податкового векселя на суму податку, нарахованого на обсяг спирту, й забезпечує цільове використання спирту етилового). Таке оподаткування етилового спирту можна віднести до “структурних пільг”.

До довідника інших податкових пільг включено також оподаткування за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту: спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів (код пільги 14020038).

Щодо цієї пільги, то вона може, на нашу думку, кваліфікуватися двояко: і як елемент базової структури (оскільки спирт використовується для виробництва товарів, які безпосередньо людьми не споживаються (виноматеріали та сусло), проте є матеріалом для виробництва алкогольних напоїв з меншими негативними зовнішніми ефектами, ніж міцні напої), і як спеціальна пільга (податкові витрати), спрямована на покращення структури споживання алкогольних напоїв, зокрема, в тій частині, в якій спирт використовується для виробництва вермутів. Проте таке покращення можна вважати відносним, оскільки вина, що виробляються із додаванням спирту, є більш шкідливими, ніж вина, що виробляються без його додавання (що містять спирт, який має повністю зброжене походження). Відносно таких випадків (кваліфікація яких є спірною), доцільно було би прийняти рішення, поширене в деяких країнах, про їх включення до звіту про податкові витрати.

Частка “структурних” пільг з акцизного податку на спирт та алкогольні напої в загальній сумі інших пільг з акцизного податку становить 2,17 %.

До елементів базової структури акцизного податку на тютюнові вироби можна віднести:

- звільнення від оподаткування реалізації відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації (код пільги 14020055);
- звільнення від оподаткування реалізації тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України (код пільги 14020057);
- звільнення від оподаткування реалізації ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів (код пільги 14020058);
- звільнення від оподаткування операцій із ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу в роздріб) для проведення досліджень чи випробувань (код пільги 14030029).

Їх частка в загальній сумі інших пільг з акцизного податку становить 3,58%.

На нашу думку, тютюнова сировина та відходи тютюнової сировини взагалі не повинні належати до підакцизних товарів. Оскільки ж в Україні вони вважаються такими, то їх звільнення від оподаткування не повинне кваліфікуватися як податкові витрати. Щодо використання тютюнових виробів не для споживання людиною, а для досліджень чи випробувань, то воно не породжує негативних ефектів, тому його звільнення від акцизного податку не є податковою витратою.

До базової структури акцизного податку на продукти енергії (енергоносії) входять:

- оподаткування за нульовою ставкою акцизного податку операцій з реалізації нафтопродуктів, які можуть бути використані як сировина (у разі їх використання як сировини) для виробництва в хімічній промисловості (код пільги 14020045)¹;

¹ Це наше формулювання пільги. Її формулювання в Кодексі (Нафтопродукти можуть бути реалізованими у якості сировини для виробництва у хімічній промисловості за нульовою ставкою акцизного податку) видається невдалим.

- оподаткування за нульовою ставкою акцизного податку речовин, які використовуються як компоненти моторних палив, що можуть бути використані як сировина (у разі їх використання як сировини) для виробництва в хімічній промисловості (код пільги 14020046);
- звільнення від оподаткування речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, при їх ввезенні в Україну як сировини для виробництва в хімічній промисловості (код пільги 14030035).

Їх частка в загальній сумі інших пільг з акцизного податку становить 0,56 %.

Використання продуктів енергії (енергоносіїв) у хімічній промисловості в Україні оподатковується за нульовою ставкою, проте, на нашу думку, воно має належати до таких, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком на енергоносії та електроенергію, оскільки предмет цього податку, з урахуванням необхідності його наближення до Директиви 2003/96/ЄС, мають бути лише енергоносії, що використовуються як моторне паливо або паливо для опалення (обігріву). Проте, виходячи з факту застосування до зазначених операцій пільгової (нульової) ставки в Україні, необхідно погодитися з тим, що такі пільги не є податковими витратами і обґрунтовано включені до звіту про інші податкові пільги.

До звіту про інші податкові пільги включено також пільгу за кодом 14020056 – зменшення суми податку до сплати для пального, при виробництві якого як сировини використані інші оподатковувані підакцизні товари, на суму податку, розрахованого для такої сировини. Проте її кваліфікація як такої, що не належить до податкових витрат, на нашу думку, є спірною.

У Довіднику інших податкових пільг представлені також пільги з акцизного податку для транспортних засобів (зазначені пільги відсутні у Звіті ДПС про інші податкові пільги) за кодами:

- 14020031 (звільнення від оподаткування операцій з реалізації легкових автомобілів для інвалідів);
- 14020068 (звільнення від оподаткування операцій з безоплатної передачі у володіння і користування Збройним Силам України ... конфіскованих підакцизних товарів, транспортних засобів ...);

- 14020069 (тимчасове, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення проведення операції Об'єднаних сил звільнення від оподаткування акцизним податком операцій з безоплатної передачі у володіння і користування суб'єктам, що беруть участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, конфіскованих підакцизних товарів; транспортних засобів...).

Всі ці пільги належать до таких, що не ведуть до втрати податкових надходжень, оскільки йдеться про операції з безоплатної передачі транспортних засобів або їх реалізації з оплатою вартості таких транспортних засобів за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Перелік пільг, що входять до складу податкових витрат з акцизного податку, в Україні в 2018 р. був не великим¹. Він включає дві пільги з акцизного податку на продукти енергії (енергоносії) та електроенергію і дві пільги з акцизного податку на транспортні засоби:

- звільнення від оподаткування операцій з реалізації скрапленого газу для потреб населення (код пільги 14020035);
- не підлягають оподаткуванню операції з реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (код пільги 14020054);
- звільнення від оподаткування операцій з реалізації на митній території України кузовів до автомобілів легкових, за умови подальшого виготовлення з них автомобілів, зазначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД (автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів товарної позиції 8702), включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони та гоночні автомобілі) (код пільги 14020060);
- звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України транспортних засобів, оснащених виключно електричними

¹ Звіти про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету за 2020–2022 рр. або взагалі не містять інформації про втрати від пільг з акцизного податку (2021 р.), або включають по одній пільзі (2020 і 2022 рр.), що ставить під сумнів їх повноту.

двигунами (одним чи декількома) (в тому числі вироблених в Україні) (код пільги 14030038).

Щодо включення до Звіту про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, пільги під кодом 14020054, – погоджуючись з її включенням до складу податкових витрат, ми не можемо погодитися з її кваліфікацією як такої, що не підлягає оподаткуванню. Зазначена операція має бути визнана операцією, що звільняється від оподаткування. Так вона кваліфікується і в Директиві Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії (ст. 15).

Отже, на відміну від пільг з ПДВ розподіл пільг з акцизного податку між звітом про інші податкові пільги і звітом про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, здійснений доволі коректно. Проте є кілька податкових пільг, кваліфікація яких представляється дискусійною й вимагає обговорення.

Зокрема, до Довідника податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, включена пільга, якою передбачено оподаткування за нульовою ставкою операцій з реалізації легких та важких дистилятів, у разі їх використання як сировини для виробництва етилену (код пільги 14020043). У той же час аналогічна пільга, якою передбачено звільнення від оподаткування легких та важких дистилятів, а також скрапленого газу, бутану та ізобутану при їх ввезенні в Україну як сировини для виробництва етилену (код пільги 14030031) входить до Звіту ДПС про інші податкові пільги (проте не фігурує у відповідному Довіднику).

На нашу думку, зазначена суперечність відображає спірний характер кваліфікації цієї пільги, зумовлений, у свою чергу, напрямками можливого використання етилену. Якщо його розглядати як сировину для синтезу етилового спирту, то звільнення від оподаткування сировини для його (етилену) виробництва має трактуватися як складова податкових витрат. Якщо етилен розглядати як сировину для виробництва полімерних матеріалів чи для синтезу інших органічних речовин, то звільнення від оподаткування сировини для його виробництва не має належати до податкових витрат.

Як вже зазначалося, такі спірні пільги, враховуючи практику деяких європейських країн, можна або включати в окрему групу пограничних пільг, або відносити до податкових витрат.

До зазначеного Довідника, на нашу думку, має бути включена ще одна пільга: оподатковується за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту спирт етиловий-сирець, який використовується в межах одного суб'єкта господарювання для виробництва біоетанолу (код пільги 14020066).

Наразі ця пільга входить до Довідника інших податкових пільг. Можливо, аргументом щодо такої її кваліфікації є те, що спирт етиловий-сирець використовується в межах одного суб'єкта господарювання. Проте, по-перше, операції реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою промислової переробки, є об'єктом оподаткування акцизним податком (пп. 213.1.2 ст. 213 ПКУ). По-друге, оскільки спирт етиловий-сирець використовується для виробництва палива для транспорту, яке, на відміну від оцту чи парфумерних виробів, є підакцизним товаром, проте створює менші негативні ефекти, ніж бензини, його оподаткування за нульовою ставкою акцизного податку можна кваліфікувати як спеціальну податкову пільгу (податкову витрату), спрямовану на стимулювання виробництва біоетанолу.

До Довідника податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, за 2023 р. включено податкові пільги за кодами: 14020072 (звільнення від оподаткування броньованих автомобілів у воєнний період); 14020073 (тимчасове застосування нульової ставки для певних видів палива).

На нашу думку, зазначені пільги мають бути віднесені до інших податкових пільг. Підставою для такої їх кваліфікації є те, що замовником підакцизних товарів є структури, що фінансуються з державного бюджету, тож звільнення операцій постачання їм підакцизних товарів від податку виключає зустрічний рух коштів.

Як показало проведене дослідження, відсутність чіткого методологічного підґрунтя для ідентифікації елементів базової структури податкової системи і податкових витрат спричиняє спільні проблеми в розподілі податкових пільг з ПДВ і акцизного податку між звітом про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, і звітом про інші податкові пільги:

- включення до переліку податкових витрат пільг, які не приводять до втрати бюджетних надходжень (у 2018 р. – 15,90% у загальній сумі податкових витрат), а до переліку інших податкових пільг – пільг, які спричиняють бюджетні втрати (6,83% у загальній сумі інших пільг);

- непослідовність у кваліфікації аналогічних (однотипних) податкових пільг – їх включення у різні звіти;
- неповнота звітів про податкові пільги – відсутність у них інформації про пільги з ПДФО та ПДВ з товарів, які імпортуються на митну територію України;
- неповнота системного обліку податкових пільг у довідниках, зокрема, не відображення в них низки податкових пільг, пов'язаних із застосуванням зниженої ставки ПДВ;
- розбіжності у складі довідників і звітів за один і той самий рік: відсутність у звітах інформації про окремі податкові пільги, включені до відповідного довідника. Наприклад, у Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету за 2022 р., наводиться вісім таких пільг, а у відповідному звіті фігурує всього одна податкова пільга.

5.3. Базова структура і податкові витрати з ПДФО в Україні

Склад звітів про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, в розрізі окремих податків свідчить, що в Україні не ведеться системний облік податкових витрат з податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО). Його відсутність створює ілюзію меншої обтяженості цього податку пільгами, порівняно з іншими податками, виводить їх зі сфери обговорення шляхів раціоналізації системи податкових пільг й знижує загальну суму податкових витрат в Україні. Відтак важливим кроком на шляху упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес в Україні є запровадження звітування про податкові витрати з податку на доходи. У свою чергу, останнє ставить на порядок денний проблему ідентифікації елементів базової структури й податкових витрат з цього податку. Обґрунтування основних їх складових є метою цього підрозділу.

В Україні базою податку на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням певних особливостей (коригувань), визначених IV розділом ПКУ. Це свідчить про те, що вона визначається концепцією комплексного доходу ШХС. Відповідно до цієї концепції до бази ПДФО включаються всі основні види доходів, одержувані платником, перелік

яких визначається пунктом 164.2 статті 164 ПКУ: заробітна плата; суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору; дохід, отриманий як додаткове благо; доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав; доходи від операцій з майном; пасивні доходи, доходи у вигляді вигравів та призів; інвестиційний прибуток від проведення операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах; спадщина і подарунки; сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт; страхові виплати, страхові відшкодування, пенсійні виплати, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення; сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та страхування додаткової пенсії та інші доходи.

Низка доходів в Україні, як і в інших країнах, не включається до бази ПДФО (загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку). Виключення одних із них з бази податку відповідає нормативним вимогам оподаткування і може кваліфікуватися як елементи його базової структури, тоді як виключення інших є інструментом проведення державної економічної, соціальної чи екологічної політики і, відповідно, складовими податкових витрат.

Серед доходів, що не включаються до загального оподатковуваного доходу, до базової структури ПДФО можна віднести такі групи доходів.

1. Доходи, надані (виплачені) з джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України:

- сума допомоги, яка виплачується (надається) жертвам нацистських переслідувань або їх спадкоємцям з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також особам, які мають звання “Праведник Миру” (абзац “г” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);

- сума допомоги, яка виплачується (надається) особам, визнаним репресованими та/або реабілітованими згідно із законом, або їх спадкоємцям з бюджетів або інших джерел, визначених міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (абзац “г” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- сума пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії не підлягають оподаткуванню чи оподатковуються в країні їх виплати (абзац “е” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ).

2. Виключення з бази податку елементів, що не належать до спеціальних податкових пільг (переваг, наданих окремим групам платників податку), а є відшкодуванням / компенсацією витрат, а також неотриманих або втрачених доходів (майна) платника податку.

Ідентифікація виключення з оподатковуваного доходу компенсаційних виплат є доволі не простим завданням, враховуючи, що самі ці виплати є різноманітними. Одні з них компенсують особисті втрати платника податку, передусім втрату здоров'я. Інші компенсують витрати часу і неотримані доходи, а також втрачені доходи і майно.

На нашу думку, виключення з оподатковуваного доходу різних видів компенсаційних виплат має ідентифікуватися по-різному. Звільнення виплат, що компенсують особисті втрати платника податку, має ідентифікуватися як структурний елемент. Для прикладу, так вони ідентифікуються в Австралії (доходи, отримані як компенсація за шкоду або травми, отримані платником податків, якщо вони пов'язані не тільки із втратою доходу)¹ та Канаді (виплати членам і ветеранам збройних сил Канади за біль і страждання, спричинені інвалідністю)². Визначення доходу згідно базової структури податку виключає суми, отримані як відшкодування збитків, оскільки вони компенсують платникам податків особисті втрати. Відтак це положення вважається частиною базової податкової системи, а не податкових витрат³.

¹ Australia: Benchmarks. Chapter 4. URL: https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/04_2007_TES_Chapter_4.pdf.

² Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2021: part 2 / Department of Finance Canada. URL: https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-2.html#_Toc31637253.

³ Ibid.

Звільнення від оподаткування виплат, що компенсують витрати часу і неотримані доходи, і являють собою збільшення майна, яке суттєво не відрізняється від заробітної плати в грошовій формі, відповідно до базової системи оподаткування повинні бути включені до оподатковуваного доходу¹. Якщо ж, згідно з податковим законодавством тієї чи іншої країни, вони не підлягають оподаткуванню, їх звільнення є податковою витратою.

Щодо компенсаційних виплат за втрачене майно, то вони не повинні включатися до оподатковуваного доходу, оскільки не збільшують вартість майна платника податку. Тому їх виключення з оподатковуваного доходу не належить до податкових витрат.

В Україні до елементів базової структури ПДФО можна віднести виключення з оподатковуваного доходу компенсаційних виплат, які не збільшують дохід (вартість майна) платника податку:

вартості товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів (підпункт 165.1.12 пункту 165.1 статті 165);

коштів, отриманих платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартості такої компенсації, отриманої у негрошовій формі (абзац перший підпункту 165.1.16 пункту 165.1 статті 165);

суми страхової виплати, страхового відшкодування або викупної суми, отриманої платником податку за договором страхування від страховика-резидента або страховика-нерезидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення, та сума страхових (регламентних) виплат, страхових відшкодувань, що здійснюються Моторним (транспортним) страховим бюро України відповідно до Закону України “Про обов’язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів”, у разі виконання певних умов (підпункт 165.1.27 пункту 165.1 статті 165).

¹ United States. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

Передбачені в останньому пункті виключення з оподаткованого доходу можна кваліфікувати як структурні положення, оскільки визначені ПКУ умови, за яких суми страхових виплат не включаються до оподаткованого доходу, обумовлюють призначення цих коштів, а саме їх використання для компенсації втрат платника, пов'язаних із настанням страхового випадку, а також величину неоподатковуваних коштів. Так, викупна сума, що не включається в оподатковуваний дохід, не перевищує суму внесених страхових платежів за договором страхування життя, іншого, ніж довгострокове страхування життя; сума страхового відшкодування (при страхуванні майна), не може перевищувати вартість застрахованого майна, збільшену на суму сплачених страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), а сума страхового відшкодування під час страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів не може перевищувати розмір шкоди, фактично заподіяної вигодонабувачу (бенефіціару), що визначається за звичайними цінами. За таких умов немає об'єкта оподаткування, оскільки немає нетто-приросту доходу (майна) платника податку.

Іншим обґрунтуванням зазначеного виключення з оподаткованого доходу може бути пояснення щодо віднесення тих чи інших норм законодавства до податкових витрат у США. У ньому йдеться про те, що “відповідно до базової системи оподаткування ні придбання майна, ні страхові внески для захисту вартості майна не вираховуються як витрати, пов'язані з отриманням доходу. Таким чином, відшкодування застрахованого збитку щодо такого майна не включається до складу валового доходу”¹. І це виключення не є податковою витратою.

Те ж саме можна сказати й щодо викупної суми, отриманої платником податку за договором страхування від страховика-резидента або страховика-нерезидента, іншого ніж довгострокове страхування життя, страхові внески за яким не вираховуються з оподаткованого доходу. Проте дещо іншою є ситуація з обов'язковим страхуванням цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, внески за яким, згідно з підпунктом 165.1.5 пункту 165.1 статті 165 ПКУ, не включаються до оподаткованого доходу. За таких умов сума страхових (регламентних) виплат, страхових

¹ Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

відшкодувань має оподатковуватися. Якщо ж вони, згідно з ПКУ, також не включаються до оподаткованого доходу, то ця пільга має кваліфікуватися як податкова витрата. Отже, якщо не включення в оподатковуваний дохід суми страхової виплати, страхового відшкодування або викупної суми, отриманої платником податку за договором страхування життя іншого, ніж довгострокове страхування життя, або за договором страхування майна має бути визнане таким, що належить до базової структури ПДФО, то не включення суми страхового відшкодування під час страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, швидше за все, має тлумачитися як податкова витрата.

На окрему увагу заслуговує виключення з оподаткованого доходу:

- суми грошової компенсації за витрату часу, розмір якої встановлюється Кабінетом Міністрів України, яку отримують фізичні особи за ведення записів та подання відомостей відповідно до програм державних вибіркових обстежень, що проводяться органами державної статистики (підпункт “є” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- суми грошової компенсації, що виплачується військовослужбовцям за належне їм для отримання жила приміщення (підпункт “ж” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- компенсаційних виплат з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період (підпункт “и” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ).

Відповідно до базової системи оподаткування, визначеної за нормативним (концептуальним) підходом, всі ці компенсаційні виплати являють собою збільшення доходу платника податку й тому мають входити до оподаткованого доходу. Якщо ж такі виплати законодавством країни виключаються з оподаткованого доходу, то їх виключення є податковими витратами. Проте, з урахуванням того, що зазначені в підпунктах “є”, “ж” та “и” підпункту 165.1.1 статті 165 компенсаційні виплати є обов’язковими виплатами, що здійснюються з державного бюджету, можна зробити висновок, що відповідно до пункту 164.2 статті 164 ПКУ вони не входять в оподатковуваний дохід платника податку. Останній включає суми грошового або майнового

відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом (підпункт “г” підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164). Відтак їх не включення в об'єкт оподаткування не є податковими витратами, а може бути кваліфіковане як структурний елемент.

Отже, якщо визначати базову систему оподаткування за нормативним підходом, то виключення з оподаткованого доходу компенсаційних виплат, зазначених у підпунктах “є”, “ж” та “и” підпункту 165.1.1 статті 165 ПКУ, варто ідентифікувати як податкові витрати, тоді як згідно з правовим підходом їх можна вважати структурними елементами. Тобто все залежить від того, який підхід буде покладено в основу визначення елементів базової системи оподаткування в Україні. Інший підхід, який ми вже застосовували у процесі аналізу податкових витрат з інших податків, – вважати кваліфікацію вищезазначених положень податкового законодавства спірною (дискусійною).

Про відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, в порядку та сумах, визначених законом, йдеться в підпункті 165.1.3 пункту 165.1 статті 165 ПКУ. Проте, незважаючи на таке формулювання, оскільки не визначено характер шкоди, заподіяної платнику податку, на нашу думку, фактично йдеться про державну допомогу, що надається особам, постраждалим внаслідок Чорнобильської катастрофи, яку варто віднести до податкових витрат.

3. Виплати, які не є доходом (не збільшують дохід і можливості споживання) платника податку:

- сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку (підпункт 165.1.8 пункту 165.1 статті 165);
- основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається йому, сума, яка отримується платником податку внаслідок продажу права вимоги на

депозит, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку (протягом строку дії договору), у тому числі фінансового кредиту, забезпеченого заставою, на визначений строк та під проценти (підпункт 165.1.29 пункту 165.1 статті 165);

- сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених в період до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992-1994 років (підпункт 165.1.30 пункту 165.1 статті 165);
- основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку (підпункт 165.1.31 пункту 165.1 статті 165);
- кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом; розмір (сума, вартість) паю, що повертається члену сільськогосподарського виробничого кооперативу, члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу у разі припинення ним членства в кооперативі (підпункт 165.1.48 пункту 165.1 статті 165);
- не є доходом платника податку – фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, сума відшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на відрядження в межах фактичних витрат, а саме, на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих

приміщень, оплати телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат (підпункт 170.9.1 пункту 170.9 статті 170);

- для фізичної особи - підприємця, зареєстрованого як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг) (пункт 177.3 статті 177);
- не включаються до доходу фізичної особи - підприємця суми акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (підпункт 177.3.1 пункту 177.3 статті 177).

4. Доходи, звільнення яких від оподаткування (виключення з оподатковуваного доходу) забезпечує уникнення подвійного оподаткування:

- кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України (підпункт 165.1.13 пункту 165.1 статті 165);
- аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України, у тому числі аліменти, що виплачуються нерезидентом (підпункт 165.1.14 пункту 165.1 статті 165);
- дохід фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування відповідно до цього Кодексу (підпункт 165.1.36 пункту 165.1 статті 165);
- оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній.

У контексті оподаткування доходів контрольованих іноземних компаній до заходів, орієнтованих на запобігання подвійному оподаткуванню, можна віднести виключення з оподатковуваного доходу платника податку: дивідендів, раніше оподаткованих на рівні української компанії; доходів, що не є розподілом прибутку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, отриманих

платником податків - акціонером від іноземної юридичної особи, в тому числі при ліквідації (припиненні) такої іноземної юридичної особи у межах вартості грошових коштів та/або майна, раніше внесеного таким платником податку та облікованого як капітал іноземної юридичної особи.

5. *Витрати, необхідні для отримання (пов'язані з отриманням) доходу:*

а) обов'язкові страхові внески, необхідні для отримання страхових виплат і відшкодувань:

- сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (підпункт 165.1.5 пункту 165.1 статті 165);
- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом (підпункт 165.1.6 пункту 165.1 статті 165);
- сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління (підпункт 165.1.7 пункту 165.1 статті 165);

б) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України “Про охорону праці”, спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (підпункт 165.1.9 пункту 165.1 статті 165) – витрати на забезпечення трудової діяльності найманих працівників у шкідливих умовах;

в) кошти, призначені для фінансування ділових витрат, пов'язаних із професійною діяльністю платника податку – кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно із пунктом 170.9 статті 170 цього Кодексу, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються відповідно до закону працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження (підпункт 165.1.11 пункту 165.1 статті 165) – до складу об'єкта оподаткування включається лише сума надміру

витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені терміни;

г) сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (підпункт 165.1.37 пункту 165.1 статті 165);

г) витрати, необхідні для отримання доходів на фінансові активи, – сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи - емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права (підпункт 165.1.44 пункту 165.1 статті 165) ;

д) документально підтвержені витрати на придбання об'єкта нерухомості, розташованого на території України, на які може бути зменшений дохід від продажу об'єктів нерухомості, зазначених в абзаці другому пункту 172.2 статті 172.

б. Доходи, які не включаються в базу оподаткування через труднощі їх вимірювання та / або адміністрування:

- кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок з урахуванням положень цього розділу (підпункт 165.1.15 пункту 165.1 статті 165). Хоча дарунки входять в оподатковуваний дохід платника податку, що потребує кваліфікації їх виключення з оподаткованого доходу як податкових витрат, проте через труднощі адміністрування їх варто ідентифікувати як структурний елемент;
- вартість побічних лісових користувань для власного споживання (заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених Лісовим кодексом України) (підпункт 165.1.45 пункту 165.1 статті 165);
- вартість безоплатно наданих (переданих) структурними підрозділами з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, лікарських засобів, медичних виробів та допоміжних засобів до них, а також послуг у системі охорони здоров'я на користь кінцевого споживача (пацієнта), у тому числі з метою надання необхідних медичних послуг та

лікарських засобів, що передбачені програмою медичних гарантій (підпункт 165.1.60 пункту 165.1 статті 165).

Щодо останнього абзацу варто зазначити таке. Крім того, що державні негрошові трансферти важко оцінити, й тому недоцільно включати до податкових витрат, аргументом на користь їх ідентифікації як складової базової структури ПДФО може бути й те, що вартість лікарських засобів та медичних послуг, які безоплатно надаються пацієнтам в межах програми медичних гарантій, можна розглядати як такі, що відповідають певному мінімальному обсягу потреб на охорону здоров'я і через це можуть вважатися складовими базової структури ПДФО.

7. Виключення з бази оподаткування вартості дарунків, винагород переможцям конкурсів та змагань, що не кваліфікуються як податкові витрати через їх обмежене застосування і незначні обсяги:

- вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі (підпункт 165.1.39 пункту 165.1 статті 165);
- вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів (підпункт 165.1.38 пункту 165.1 статті 165);
- сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика (підпункт г підпункту 165.1.4 пункту 165.1 статті 165).

Податкові витрати з ПДФО

До податкових витрат з ПДФО входять: частина доходів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку; витрати, дозволені до включення до податкової знижки; податкова соціальна пільга; оподаткування за зниженою ставкою податку окремих видів доходів тощо.

Розглянемо основні їх види.

Вагому частку спеціальних податкових пільг, які можуть бути ідентифіковані як податкові витрати, становлять доходи, що не включаються до

загального місячного (річного) оподаткованого доходу з метою соціальної підтримки певних категорій населення, зокрема, різного роду державні трансферти (державна допомога, державні премії, виплати академікам та член-кореспондентам НАНУ тощо). Як зазначається в поясненнях щодо віднесення тих чи інших норм законодавства до податкових витрат у США, “згідно з референтним базовим законодавством, подарунки та трансферти не вважаються доходами одержувачів. (Вони не включаються в оподатковуваний дохід і Податковим кодексом України – А.С.) На відміну від цього, нормативний метод оподаткування розглядає грошові трансферти від уряду як частину доходу одержувачів і, таким чином, виключення з під оподаткування державної допомоги відповідно до норм чинного законодавства розглядається як податкові витрати”¹. Серед податкових витрат цієї групи:

- сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги, компенсацій, вартість соціальних послуг та реабілітаційної допомоги (включаючи грошові компенсації особам з інвалідністю, на дітей з інвалідністю при реалізації індивідуальних програм реабілітації осіб з інвалідністю, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги особам з інвалідністю з Фонду соціального захисту осіб з інвалідністю згідно із законом, а також вартість соціальної допомоги в натуральній формі малозабезпеченим сім’ям, що отримана від надавачів соціальних послуг відповідно до Закону України “Про соціальні послуги” (абзац перший підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165) – державна допомога в більшості країн ідентифікується як податкові витрати;
- суми грошової допомоги, яка надається згідно із законом членам сімей військовослужбовців, поліцейських чи осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ, органів і підрозділів цивільного захисту, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв’язку та захисту інформації України, які загинули (безвісно пропали) або померли під час виконання службових обов’язків (підпункт “а” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);

¹ United States. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

- сума державних премій України або стипендій України, призначених законом, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, винагород спортсменам - чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам з інвалідністю, а також вартість державних нагород чи винагород від імені України, крім тих, що виплачуються коштами чи іншим майном, сума Нобелівської чи Абелівської премій (підпункт “б” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- сума коштів з Державного бюджету України дійсним членам (академікам) та членам-кореспондентам Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України та Академії мистецтв України як щомісячна довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента (підпункт “в” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- сума щорічної разової грошової допомоги, яка надається згідно із Законом України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” (підпункт “з” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- сума грошової допомоги (у тому числі в натуральній формі), що надається фізичним особам або членам їхніх сімей, військовослужбовцям, призваним на військову службу за призовом у зв’язку з мобілізацією, відповідно до Закону України “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей” (підпункт “и” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 ПКУ);
- вартість вугілля та вугільних або торф’яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України, у тому числі компенсації вартості такого вугілля та вугільних або торф’яних брикетів: працівникам з видобутку (переробки) вугілля та вуглевидобувних підприємств; пенсіонерам, які пропрацювали на таких підприємствах; особам з інвалідністю і ветеранам війни та праці; сім'ям працівників, які загинули (померли) на підприємствах з видобутку (переробки) вугілля (абзац п'ятий підпункту 165.1.20 пункту 165.1 статті 165);

- вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (у тому числі випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I-IV рівнів акредитації), у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України (підпункт 165.1.23 пункту 165.1 статті 165).

До податкових витрат також належить вилучення зі складу оподаткованого доходу суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваної платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом (підпункт “е” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165). Оскільки сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця, не включається до загального оподаткованого доходу фізичної особи – платника ПДФО, отримувані цією особою пенсійні виплати повинні оподатковуватися. Як зазначається в поясненнях щодо віднесення тих чи інших норм законодавства до податкових витрат у США, “базова система оподаткування передбачає оподаткування виплат із соціального страхування тією мірою, якою внески на соціальне страхування раніше не оподатковувалися”¹. Їх вилучення зі складу оподаткованого доходу має кваліфікуватися як податкова витрата.

Згідно з підпунктом 164.2.15 пункту 164.2 статті 164 ПКУ сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або її частина, чи пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя, у тому числі страхування довічних пенсій, сума пенсійної виплати із системи недержавного пенсійного забезпечення, сума виплати за договором пенсійного вкладу, договором довірчого управління, укладеним з учасником фонду банківського управління, включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку. Проте згідно з підпунктом 165.1.28 пункту 165.1 статті 165 зазначені суми визнаються такими, що не входять до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу. Таке їх виключення з оподаткування, що має як стимулюючий характер, так і характер соціальної підтримки, також належить до податкових витрат.

¹ United States. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

Включення зазначених сум до податкових витрат може бути обґрунтоване ще й тим, що відповідні платежі, а саме сума витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління, включаються до податкової знижки, тобто є об'єктом пільгового оподаткування. Щодо цього має діяти така логіка: якщо страхові внески не оподатковуються, мають оподатковуватися страхові виплати. Їх звільнення від оподаткування в той чи інший спосіб є податковою витратою.

Податковими витратами є виключення з об'єкта оподаткування суми страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є особою з інвалідністю I групи або дитиною з інвалідністю, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування (підпункт 165.1.43 статті 165). Обґрунтуванням зазначеного виключення з оподатковуваного доходу може бути пояснення щодо віднесення тих чи інших норм законодавства до податкових витрат у США. У ньому йдеться про те, що відповідно до базової системи оподаткування фізичні особи та корпорації сплачують податки зі свого доходу, коли він (фактично) отриманий або нарахований. Проте чинне законодавство виключає з оподаткування суми, отримані за договорами страхування життя, якщо такі суми виплачуються у зв'язку зі смертю страхувальника. Останнє положення має бути кваліфіковано як податкові витрати¹.

Податкові витрати, пов'язані з охороною здоров'я та освітою, включають вилучення з оподатковуваного доходу:

- коштів або вартості майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку або члена сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення, дитини, яка перебуває під опікою або піклуванням платника податку, за рахунок коштів благодійної

¹ United States. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

організації або його роботодавця, крім витрат, що компенсуються виплатами з фонду загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування (підпункт 165.1.19 пункту 165.1 статті 165);

- вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію осіб з інвалідністю, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування, або роботодавцем - платником податку на прибуток підприємств один раз на календарний рік, за умови, що вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року (підпункт 165.1.35 пункту 165.1 статті 165);
- суми, сплаченої будь-якою юридичною або фізичною особою на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку платника податку, але не вище трикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за кожний повний або неповний місяць навчання, підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи (підпункт 165.1.21 пункту 165.1 статті 165);
- суми доходу, отриманого платником податку у вигляді підтримки, наданої Фондом Президента України з підтримки освіти, науки та спорту (підпункт 165.1.62 пункту 165.1 статті 165).

Чітко виражене стимулююче призначення з метою активізації інвестиційної діяльності платника податку має визнання такими, що не підлягають оподаткуванню, суми доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на державні цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та/або реалізує державну бюджетну політику у сфері управління державним боргом та гарантованим державою боргом, та на боргові зобов'язання Національного банку України, а також сума доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів, нарахованих на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання

зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями (підпункт 165.1.2 пункту 165.1 статті 165); прибутку від операцій з майном або інвестиційними активами (підпункт 165.1.32 пункту 165.1 статті 165); інвестиційного прибутку від операцій з борговими зобов'язаннями Національного банку України та з державними цінними паперами, емітованими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та/або реалізує державну бюджетну політику у сфері управління державним боргом та гарантованим державою боргом, з урахуванням курсових різниць (підпункт 165.1.52 пункту 165.1 статті 165); дивідендів, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, що нараховує такі дивіденди (підпункт 165.1.18 статті 165); доходу, отриманого платником податку протягом звітного податкового року від продажу інвестиційних активів (підпункт 170.2.8 пункту 170.2 статті 170); дивідендів, які нараховуються на користь платника податку емітентом корпоративних прав, який є резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах, за умови що таким резидентом Дія Сіті - платником податку на особливих умовах не здійснювалася виплата дивідендів за акціями або іншими корпоративними правами протягом двох календарних років поспіль (підпункт 170.5.5 пункту 170.5 статті 170).

Усі ці пільги кваліфікуються як податкові витрати через те, що й інвестиційний прибуток, і пасивні доходи входять до складу оподаткованого доходу платника податку. Відтак їх виключення з оподаткування є податковими витратами.

Заохочувальне призначення (стимулювання здавання вторинної сировини, та донорства) має виключення з об'єкта оподаткування сум доходу, отриманих платником податку за здані ним вторинну сировину та побутові відходи, брухт чорних, кольорових та дорогоцінних металів (підпункт 165.1.25 пункту 165.1 статті 165); сум, отриманих платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (підпункт 165.1.33 статті 165).

На стимулювання енергоефективності та енергозбереження спрямовані податкові витрати, до яких належить виключення з оподаткованого доходу суми коштів, що надається платнику податку міжнародною фінансовою

організацією в межах своєї офіційної діяльності в Україні, а також іншою фінансовою організацією чи фондом, що займається фінансуванням програм розвитку, у зв'язку із здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження в рамках реалізації в Україні проєктів такої організації чи фонду (як безпосередньо, так і через уповноважені банки або іншим способом, передбаченим відповідним проєктом такої організації чи фонду (підпункти 165.1.57 і 165.1.58 пункту 165.1 статті 165).

До податкових витрат можна віднести вилучення з об'єкта оподаткування доходів (якщо їх сума сукупно за рік не перевищує певну величину), отриманих від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, для ведення особистого селянського господарства та/або земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості) (абзац третій підпункту 165.1.24 пункту 165.1 статті 165), а також для садівництва та/або для будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва (абзац другий підпункту 165.1.24 пункту 165.1 статті 165). Зазначені доходи по суті нічим не відрізняються від доходів, отриманих у формі заробітної плати. Вони мають бути складовою оподаткованого доходу. Відтак їх виключення з нього є податковою витратою.

ПКУ передбачена складна система податкових пільг з ПДФО, бенефіціарами яких є надавачі й отримувачі благодійної допомоги. Вони встановлені підпунктом 165.1.54 пункту 165.1 статті 165; підпунктом 165.1.56 пункту 165.1 статті 165; підпунктом 166.3.2 пункту 166.3 статті 166; підпунктом 170.7.1 пункту 170.7 статті 170; підпунктом 170.7.2 пункту 170.7 статті 170; підпунктом 170.7.3 пункту 170.7 статті 170; підпунктами 170.7.4 і 170.7.8 пункту 170.7 статті 170.

Щодо пільги, встановленої підпунктом 170.7.4 пункту 170.7 статті 170 ПКУ, необхідно зауважити, що окремі її підпункти (“б”, “в”, “г”, “г”) пов'язані з наданням благодійної допомоги не фізичним особам – платникам ПДФО, а певним закладам – наприклад, будинку маляти, будинку дитини, будинку-інтернату тощо для розподілу благодійної допомоги між особами, які не досягли

вісімнадцятирічного віку та перебувають у цих закладах, державному або комунальному закладу чи благодійній організації, що надають послуги особам, які не мають житла, з харчування та облаштування на нічліг та ін. Тож не зрозуміло, який стосунок ця пільга має до ПДФО. На нашу думку, вона має бути вилучена з IV розділу ПКУ.

У цілому ж пільги, пов'язані з благодійною допомогою, можна класифікувати:

1) за формою надання – на виключення з оподаткованого доходу і податкову знижку;

2) за характером благодійної допомоги – податкові пільги для одержувачів цільової і не цільової благодійної допомоги;

3) за суб'єктом, якому надається пільга – надавачі допомоги (благодійники, в т. ч. волонтери) і одержувачі допомоги.

Благодійникам податкова пільга надається шляхом включення до податкової знижки суми коштів або вартості майна, перерахованих (переданих) у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям у розмірі, що не перевищує 4 % суми загального оподаткованого доходу платника податку (підпункт 166.3.2 пункту 166.3 статті 166) або шляхом виключення з оподаткованого доходу сум благодійної допомоги у розмірі, фактично використаному на такі цілі, та на відшкодування документально підтверджених витрат таких благодійників, пов'язаних із наданням зазначеної благодійної допомоги (підпункт “б” підпункту 165.1.54).

Одержувачами (бенефіціарами) благодійної допомоги, згідно з ПКУ, можуть бути:

а) фізична особа – платник податку, на користь якої надійшла благодійна допомога (підпункт 170.7.1 пункту 170.7 статті 170);

б) особи, яким надається благодійна допомога у зв'язку з АТО і з відсіччю збройній агресії та забезпеченням національної безпеки в період дії воєнного, надзвичайного стану. Серед них:

- учасники бойових дій;
- члени сімей таких учасників бойових дій, які під час участі в антитерористичній операції, перебуваючи безпосередньо в районах та у період здійснення зазначених заходів, зазнали поранення, контузії чи

іншого ушкодження здоров'я, загинули, померли внаслідок поранення, контузії чи каліцтва, отриманих під час участі в антитерористичній операції;

- працівники підприємств, установ, організацій, які залучаються (залучалися) та беруть (брали) безпосередню участь в антитерористичній операції та у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації, перебуваючи безпосередньо в районах проведення бойових дій та у період здійснення бойових дій, або на члени їхніх сімей;
- учасники масових акцій громадського протесту в Україні, які зазнали поранення, контузії чи іншого ушкодження здоров'я під час участі в цих акціях у період з 21 листопада 2013 року до 28 лютого 2014 року, а також 2 травня 2014 року в місті Одесі, або на користь членів сімей таких учасників, які загинули чи померли внаслідок отриманих у цей період поранень, контузії чи іншого ушкодження здоров'я або визнані безвісно відсутніми в установленому порядку;
- фізичні особи, які мешкають (мешкали) на території населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, та/або вимушено покинули місце проживання у зв'язку з проведенням антитерористичної операції в таких населених пунктах, а також які мешкають (мешкали) на території населених пунктів, де проводяться (проводилися) бойові дії, та/або які вимушено покинули місце проживання у зв'язку з проведенням бойових дій у таких населених пунктах (підпункт 165.1.54 пункту 165.1 статті 165);
- фізичні особи, які мешкали на території Автономної Республіки Крим та вимушено покинули місце проживання у зв'язку з тимчасовою окупацією території України (підпункт 165.1.54 пункту 165.1 статті 165; підпункт 165.1.56 пункту 165.1 статті 165);

в) особи, які постраждали внаслідок техногенних, екологічних катастроф, стихійного лиха, антитерористичної операції, збройної агресії російської федерації у період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану, тимчасової окупації територій (підпункт 170.7.2 пункту 170.7 статті 170).

Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку будь-якою фізичною особою, благодійною

організацією, роботодавцем такого померлого платника податку тощо (підпункт 165.1.22 пункту 165.1 ст. 165), фактично також є благодійною допомогою.

Як правило, податкові пільги, надані як надавачу, так і бенефіціару благодійної допомоги кваліфікуються як податкові витрати¹ на тій підставі, що для особи – надавача благодійної допомоги вони є добровільною особистою витратою, що не повинна вираховуватись з оподаткованого доходу. Натомість такі внески (власне благодійна допомога) є доходом (збільшують дохід) для одержувачів, а звільнення їх від оподаткування створює податкові витрати². Винятком, на нашу думку, можна вважати виключення з оподаткованого доходу суми благодійної допомоги, отриманої благодійниками для відшкодування документально підтверджених витрат таких благодійників, пов'язаних із наданням благодійної допомоги (підпункт “б” підпункту 165.1.55 пункту 165.1 статті 165), яка не є доходом благодійників, а відтак і складовою оподаткованого доходу. Отже, її виключення з оподаткованого доходу не належить до податкових витрат.

Однією з форм податкових витрат в Україні є податкова знижка, до якої платник податку має право включати фактично здійснені ним протягом звітного податкового року витрати, перелік яких визначений у пункті 166.3 статті 166 ПКУ. При цьому кваліфікація податкової знижки як форми податкових витрат не потребує особливого обґрунтування, оскільки зменшення оподаткованого доходу платника податку на суму окремих видів приватних витрат, не пов'язаних з одержанням доходу, не може належати до базової структури податку.

До податкових витрат в Україні варто віднести й податкову соціальну пільгу, яка, на відміну від неоподаткованого мінімуму доходів чи стандартного податкового вирахування, надається не всім платникам податку, а лише тим, які отримують дохід у вигляді заробітної плати (тобто зазначена пільга не надається особам, які займаються підприємницькою діяльністю чи незалежною професійною діяльністю) і його розмір не перевищує визначену

¹ Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2021: part 2 / Department of Finance Canada. URL: https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021/part-2.html#_Toc31637253; United States. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>; Australia. Country data. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>.

² Tax expenditures a primer. U.S. General Accounting Office Report. 1979. PAD-80-26. URL: <https://www.gao.gov/products/pad-80-26>.

ПКУ суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Кваліфікуючи податкову соціальну пільгу як податкову витрату ми керуємося правовим підходом, тобто тим, як вона визначена в ПКУ, оскільки в теорії оподаткування чітких критеріїв щодо того, як має ідентифікуватися податкова пільга, яка надається окремим категоріям платників податку, немає. На думку одних вчених, податковими витратами є особливі преференції, покликані сприяти певній галузі, виду діяльності або класу осіб¹. Проте, робоча група в Нідерландах, якій було доручено узагальнити критерії податкових витрат, відкинула такий критерій як отримання вигоди обмеженою групою платників податків², тобто цей критерій не є загальновизнаним, хоча й застосовується в низці країн.

Для того щоб з'ясувати, як на практиці кваліфікується податкова пільга, яка надається обмеженому колу найменш забезпечених платників податків, розглянемо країни ЄС, в яких запроваджено диференційований неоподатковуваний мінімум (7 країн ЄС – Литва, Латвія, Естонія, Румунія, Словаччина, Словенія та Польща), право на який надається не всім платникам податку, і який відрізняється від податкової соціальної пільги в Україні тим, що його розмір залежить від величини доходу платника податку. Аналіз переліку податкових витрат з ПДФО в цих країнах, представленого у Глобальній базі даних податкових витрат, дав змогу встановити, що диференційований неоподатковуваний мінімум фігурує у звітах про податкові витрати чотирьох країн (Литва, Латвія, Словаччина і Словенія), хоча не завжди вживається цей термін, тоді як в інших країнах він не включений у такі звіти, що дає підстави припустити його кваліфікацію як елемента базової структури ПДФО³.

Податкові пільги на дітей в усіх зазначених вище країнах, включаються в бюджети податкових витрат. При цьому такі пільги надаються додатково до пільг для платників податку. Щоправда, в окремих країнах ЄС (Мальта,

¹ Surrey S., McDaniel P. R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues. 1979. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>.

² Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. OECD Publishing, 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf.

³ Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>

Нідерланди, Фінляндія, Швеція) податкові пільги для дітей не передбачені, натомість надається різного роду державна допомога сім'ям з дітьми.

В Україні відсутні податкові пільги на дітей, які би надавалися додатково до податкової соціальної пільги безпосередньо для платника податку. Платник податку в Україні має право лише на одну податкову соціальну пільгу, крім випадку, передбаченого підпунктом “б” підпункту 169.1.3 пункту 169.1 цієї статті, податкова соціальна пільга за яким додається до пільги, визначеної підпунктом 169.1.2 цього пункту у разі, якщо особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину з інвалідністю (дітей з інвалідністю).

До податкових витрат належить податкова пільга, якою передбачено *оподаткування за стандартною ставкою частини (60 %) суми:*

- одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору;
- одноразової страхової виплати за договором страхування довічних пенсій, за винятком одноразової виплати, передбаченої у підпункті “в” підпункту 170.8.3 цього пункту;
- виплати пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, визначені законодавством;
- регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя, пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних та цільових виплат учасника фонду банківського управління, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети), крім випадків, зазначених у підпункті “а” підпункту 170.8.3 цього пункту (підпункт “а” підпункту 170.8.2 пункту 170.8 статті 170).

Податковою витратою є також **звільнення** від оподаткування під час нарахування (виплати) податковим агентом:

а) суми регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних та цільових виплат учасника фонду банківського управління, пенсійних виплат на визначений строк, одноразових пенсійних

виплат або довічних пенсій, нарахованих та/або виплачених платнику податку - резиденту, який не досяг повноліття або має вік не менше ніж 70 років;

г) суми одноразової пенсійної виплати учаснику недержавного пенсійного фонду або Накопичувального фонду за рахунок коштів Накопичувального фонду (підпункти "а" і "г" підпункту 170.8.3 пункту 170.8 статті 170).

Обґрунтуванням ідентифікації зазначених звільнень може бути те, що згідно з пунктом 164.2 статті 164 ПКУ, сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління включається до складу оподаткованого доходу платника податку. Відтак їх звільнення від оподаткування є податковими витратами.

Внески до Накопичувального фонду не включаються в оподатковуваний дохід, отже, виплати з нього мають оподатковуватися. Їх звільнення від оподаткування є податковою витратою.

Натомість може бути інша думка з приводу звільнення від оподаткування під час нарахування (виплати) податковим агентом:

б) суми страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримала інвалідність I групи;

в) суми виплати за договором пенсійного вкладу, виплат з рахунка учасника фонду банківського управління, виплати пенсії на визначений строк, довічної пенсії або одноразової виплати, якщо вкладник, учасник фонду банківського управління, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримала інвалідність I групи (підпункти "б" і "в" підпункту 170.8.3 пункту 170.8 статті 170).

Зокрема, їх можна розглядати як виплати, які не є пільгою, а надаються з метою компенсації особистої шкоди, заподіяної платнику податку, й відтак є складовими базової структури.

Оскільки ПДФО в Україні сплачується за пропорційною ставкою 18%, яка є базовою ставкою податку, всі випадки застосування знижених ставок мають кваліфікуватися як податкові витрати. Зокрема, до податкових витрат належить оподаткування за зниженими ставками певних видів доходів:

- іноземних доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток, – за ставкою, у половинному розмірі стандартної ставки (підпункт “а” підпункту 170.11.1 пункту 170.11 статті 170);
- суми виплат у грошовій чи негрошовій формі від утворення без статусу юридичної особи у зв'язку з розподілом прибутку, або його частини, поточного періоду та/або накопиченого (нерозподіленого) за попередні періоди – за ставкою, у половинному розмірі стандартної ставки (підпункт 170.11-1.1 пункту 170 11-1 статті 170);
- у разі розподілу контролюючою особою прибутку контрольованої іноземної компанії (його частини) до моменту подання звіту про контрольовані іноземні компанії та включення зазначеної частини прибутку контрольованої іноземної компанії до загального оподатковуваного доходу, що відображається в річній податковій декларації – до такого фактично отриманого (розподіленого) доходу застосовується ставка податку в половинному розмірі стандартної ставки (підпункту 170.13.2.1 пункту 170.13.2 статті 170);
- за ставкою 5% оподатковуються доходи платника податку – спеціаліста резидента Дія Сіті, що виплачуються на його користь резидентом Дія Сіті у вигляді:
 - а) заробітної плати;
 - б) винагороди за гіг-контрактом, укладеним у порядку, передбаченому Законом України “Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні”, у тому числі винагороди за створення та перехід прав на твори, створені за замовленням;
 - в) авторської винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори (підпункт 170.14-1.2 пункту 170.14-2 статті 170);
- дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного (податкового) року другого об'єкта нерухомості (крім операцій з відчуження житлової нерухомості банками в порядку звернення стягнення за договорами іпотеки, що забезпечують кредит, наданий в іноземній валюті) – підлягає оподаткуванню за ставкою 5 % (пункт 172.2 статті 172);

- дохід платника податку від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року – оподатковується за ставкою 5 % (пункт 173.1 статті 173);
- дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда – підлягає оподаткуванню за ставкою 5 %;
- об'єкти спадщини – оподатковуються за ставками 0 і 5 %.

Податковими витратами є звільнення від оподаткування один раз протягом звітного податкового року доходу, отриманого платником податку від продажу (обміну) визначених ПКУ об'єктів нерухомого майна, за умови перебування такого майна у власності платника податку більше трьох років (пункт 172.1 статті 172), а також одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (пункт 173.2 статті 173).

Нарешті, податковими витратами є всі пільги, надані на тимчасовій основі, відображені в підрозділі 1 розділу XX ПКУ.

Отже, податкові витрати з ПДФО в Україні існують у таких формах:

- податкове звільнення – звільнення певних видів доходів від оподаткування;
- вилучення з оподатковуваного доходу – доходи, які не включаються в оподатковуваний дохід;
- податкова соціальна пільга – сума, на яку платник податку має право зменшити загальний місячний оподатковуваний дохід, отримуваний від одного роботодавця у вигляді заробітної плати;
- податкова знижка – зменшення загального річного оподатковуваного доходу платника податку на суму дозволених фактично здійснених витрат;
- оподаткування за стандартною ставкою частини бази податку;
- знижені ставки податку для окремих груп платників або видів доходів.

Залежно від функціональної спрямованості виокремлено такі основні групи податкових витрат:

- податкові витрати, представлені у формі державних трансфертів, спрямовані на підтримку певних категорій платників податку;

- податкові витрати, пов'язані з виключенням з оподаткованого доходу пенсійних і страхових виплат;
- податкові витрати, спрямовані на стимулювання інвестиційної діяльності;
- податкові витрати, спрямовані на стимулювання енергоефективності та енергозбереження;
- податкові витрати, спрямовані на стимулювання збирання вторинної сировини та донорства;
- податкові витрати, пов'язані з освітою та професійною підготовкою;
- податкові витрати, пов'язані з охороною здоров'я;
- податкові витрати, пов'язані з благодійною допомогою;
- податкові витрати, пов'язані з пільговим оподаткуванням (оподаткуванням за зниженою ставкою) капітальних доходів.

Розділ 6

РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

6.1. Методологічні підходи до оцінювання використання податкових пільг

Незважаючи на те, що пільги є факультативним (необов'язковим) елементом податку, важко уявити сучасну податкову систему, вільну від їх використання. Причиною останнього є уявлення, згідно з яким податкові пільги, впливаючи на поведінку платників, сприяють досягненню економічних та соціальних цілей податкової політики – збільшенню інвестицій та зайнятості й відтак, підвищенню темпів економічного зростання, зменшенню нерівності доходів і багатства, заохоченню екологічно відповідальної поведінки виробників і споживачів “поганих” благ, енергоефективності та енергозбереження тощо.

Проте серед науковців немає згоди щодо того, наскільки ті чи інші ефекти є наслідком застосування саме податкових пільг. Як зауважують Х. Зі та ін., посилаючись на В. Танзі та П. Шома, хоча важливу роль у поширенні податкових пільг як інструменту стимулювання могли відігравати вражаючі економічні успіхи ряду азійських країн (до азійської кризи), які широко використовували такі стимули, неясним залишилося те, якою мірою зазначені стимули вплинули на показники економічного зростання в цих країнах¹. Основними факторами їх успіху більшість експертів вважають високоякісну бюрократію, добре освічену робочу силу та конкурентні переваги на експортних ринках, не рекомендуючи застосовувати досвід вибіркового податкового регулювання як інструмент промислової політики в країнах із слабшим державним управлінням та високо політизованими процедурами ухвалення рішень щодо того, хто має право на отримання пільг².

¹ Zee H., Stotsky J., Ley E. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. *World Development*. 2002. Vol. 30, No. 9. P. 1497–1516. URL: <https://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/49887.pdf>; Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

² Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

Принаймні щодо інвестиційних податкових пільг все більше вчених схиляється до висновку, що у визначенні рівня та якості інвестиційних потоків неподаткові елементи інвестиційного клімату (політична стабільність, ефективна правова та судова системи, неспотворена макроекономічна політика, кваліфікована робоча сила та розвинена інфраструктура) є набагато важливішими за податкові стимули, які за певних обставин дійсно можуть заохочувати інвестиції, проте баланс між вигодами та витратами залишається предметом обговорення¹. Не достатньо результативними є також наявні емпіричні докази економічної ефективності таких стимулів².

Предметом багатьох наукових досліджень є аналіз суперечливих наслідків застосування податкових пільг. Їх докладний аналіз пропонує, зокрема, Б. Болнік, наводячи десять аргументів на користь і десять аргументів проти запровадження інвестиційних податкових пільг³.

До основних аргументів на користь податкового стимулювання інвестицій можна віднести:

- підвищення віддачі від інвестицій: пільги, зменшуючи податок на прибуток від капіталу, забезпечують інвесторам вищу чисту норму прибутку;
- створення позитивних зовнішніх ефектів, пов'язаних з новими інвестиціями, таких як інвестиції в дослідження та розробки, передача технологій в інші сектори економіки та підвищення якості робочої сили;
- запровадження податкових пільг для інвесторів, у поєднанні з іншими заходами щодо створення сприятливого інвестиційного клімату, може сигналізувати про прагнення країни сприяти інвестиціям;
- в умовах глобальної економіки, що характеризується високою мобільністю капіталу, податкові пільги є одним з інструментів зниження ефективної

¹ Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

² Zee H., Stotsky J., Ley E. Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries. *World Development*. 2002. Vol. 30, No. 9. P. 1497–1516. URL: <https://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/49887.pdf>;
Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

³ Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

ставки податку на прибуток, яка повинна бути достатньо низькою, щоб залучити іноземні інвестиції та зберегти внутрішні заощадження, спрямувавши їх на фінансування виробничих інвестицій всередині країни, запобігши їх відтоку за кордон;

- податкові пільги необхідні для реагування на податкову конкуренцію з іншими юрисдикціями, які претендують на ті самі інвестиції, пропонуючи пільги;
- пільги компенсують додаткові витрати, з якими іноземним інвесторам доведеться стикатися, займаючись бізнесом у країнах з недостатньо сприятливим інвестиційним кліматом, куди доцільність залучення інвестицій, за умови відсутності податкових пільг, взагалі не розглядалася б;
- бюджетні наслідки надання податкових пільг є менш очевидними, ніж прямі бюджетні витрати на реалізацію відповідних проєктів (програм), спрямованих на досягнення тих самих цілей, що нерідко зумовлює політичний вибір на користь податкових пільг. Ця особливість податкових пільг може бути зручною для досягнення короткотермінових політичних цілей, але вона не відповідає довгостроковим інтересам розвитку країни, що дав змогу трактувати її і як перевагу, і як недолік податкових преференцій.

Основними аргументами проти запровадження інвестиційних податкових пільг, на яких акцентує увагу Б. Болнік, є:

- втрата доходу: податкові пільги зумовлюють звуження (ерозію) бази оподаткування або тому, що суттєво не впливають на інвестиційні рішення (у разі високорентабельних інвестицій, які могли би здійснюватися без додаткових стимулів), або впливають, проте їх пакет є надмірним, внаслідок чого частина пільги є справжньою втратою доходу для держави, або використовуються для уникнення податку платниками, які не мають права на пільгу;
- економічні викривлення: селективні податкові пільги можуть сприяти інвестиціям з низькою продуктивністю, відволікаючи ресурси від проєктів з вищою продуктивністю;

- податкові стимули збільшують витрати часу і коштів на адміністрування податків, відволікають висококваліфікований адміністративний ресурс від збору доходів на контроль за зловживанням податковими лазівками;
- втрата доходів бюджету, що є наслідком надання податкових пільг, зумовлює необхідність пошуку компенсаторів – підвищення податків на інші види діяльності та осіб або зменшення державних видатків, у т. ч. таких, які можуть призвести до погіршення інвестиційного клімату (видатки на сучасну інфраструктуру, освіту тощо);
- селективна податкова політика породжує несправедливість, надаючи податкові пільги одним економічним агентам і позбавляючи права на них інших;
- низька прозорість і підзвітність: фіскальна вартість податкової пільги є менш помітною, ніж вартість альтернативної політики стимулювання інвестицій, яка передбачає фактичні витрати бюджету; якщо ж витрати приховані, урядам легше вжити заходи, які не є економічно ефективними та не відповідають заявленим цілям розвитку;
- селективна податкова політика мотивує лобіювати надання податкових пільг тим видам економічної діяльності, регіонам чи економічним агентам, які такими пільгами не користуються, що може породжувати ланцюгову реакцію розширення системи податкових пільг та збільшення економічних і бюджетних витрат;
- надання податкових пільг створює можливості для корупції та соціально непродуктивної діяльності з пошуку ренти; ці зловживання особливо ймовірні там, де проводиться селективна податкова політика, критерії надання податкових пільг не визначені, відсутній контроль результативності й ефективності їх використання, а також контроль прямих і непрямих фіскальних витрат¹.

Враховуючи суперечливі наслідки використання податкових пільг оптимальною можна вважати податкову систему з мінімальними преференціями. Проте усвідомлюючи, що більшість податкових систем далекі від цього

¹ Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

оптимуму, а уряди, які формують податкову політику, не поспішають відмовлятися від податкових стимулів, важливо впроваджувати заходи, здатні мінімізувати їх негативний вплив на економіку та бюджетну систему. Серед них: якісна й прозора законодавча база, позбавлена лазівок, що дають змогу використовувати пільги для уникнення податків; прозорі критерії та адміністративні процедури надання податкових пільг, обов'язковим елементом яких має бути аналіз очікуваної і фактичної результативності та ефективності пропонованих заходів податкового стимулювання; ефективні механізми моніторингу; контроль використання податкових пільг; публічне звітування про втрати бюджету, які є наслідком їх надання.

Аналіз результативності й ефективності податкових пільг доцільно почати з визначення методологічних підходів до оцінювання їх використання. Призначенням такого оцінювання є підвищення якості державного управління фінансовою системою, обґрунтованості податкової політики, забезпечення прийняття політичних рішень щодо запровадження нових, продовження використання чи скасування існуючих податкових пільг на основі достовірної інформації про їх фактичний вплив на економіку і бюджетну систему.

Розкриваючи підходи до аналізу податкових пільг Є. Рока, посилаючись на М. Токмана та ін., зауважує, що такий аналіз має здійснюватися в контексті їх результативності, ефективності та відносної ефективності (*effectiveness, efficiency and relative efficiency*). При цьому результативність характеризує ступінь досягнення цілей надання податкових пільг; ефективність порівнює вигоди з витратами на стимулювання; а відносна ефективність передбачає порівняння економічної ефективності податкових пільг та інших інструментів політики¹. На думку Б. Болніка, аналіз податкових пільг повинен вивчати як ефективність різних податкових стимулів у заохоченні продуктивних інвестицій, так і їх вплив на державні доходи (податкові витрати), адміністрування податків, економічну ефективність, соціальну справедливість і, зрештою, перспективи економічного зростання країни². Оцінювання результативності надання

¹ Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

² Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

податкових пільг, крім аналізу досягнення цілей політики, також включає аналіз їх впливу на поведінку фірм-бенефіціарів¹ та результати їхньої діяльності.

У процесі аналізу різних видів податкових пільг можуть переважати різні підходи до їх оцінювання. Якщо пільги з податку на прибуток підприємств здебільшого досліджуються з позицій і їх результативності, й ефективності, то пільги з ПДВ (зважаючи на те, що вони мають надаватися передусім кінцевим споживачам товарів та послуг) і податку на доходи фізичних осіб – переважно під кутом зору результативності, зокрема, досягнення соціальних та дистрибутивних цілей, що ставилися при їх запровадженні. Як здійснюється таке оцінювання, розглянемо на прикладі інвестиційних та інноваційних пільг з податку на прибуток підприємств та пільг з ПДВ.

Підходи до оцінювання пільг з податку на прибуток підприємств

Найбільше публікацій західних вчених присвячено питанням оцінювання інвестиційних податкових пільг, а також податкових пільг на ДіР. Їх аналіз свідчить, що основними питаннями, на які мають бути отримані відповіді в процесі оцінювання результативності пільг, є такі: який обсяг додаткових інвестицій (додаткових ДіР) стимулювало урядове втручання? Які фірми в кінцевому підсумку отримують податкові преференції? Чи не витіснили урядові субсидії, надані у формі податкових пільг, приватні інвестиційні витрати? Чи були б досягнуті такі самі результати (наприклад, зростання прибутку, частки ринку, обсягу виробництва товарів та послуг) без державної підтримки з використанням податкових інструментів? Чи значно змінює державна підтримка поведінку та стратегію фірми (наприклад, тип досліджень, ступінь співпраці та управління інноваційними процесами)?² І. Бусом доповнює цей перелік таким питанням: як змінюється продуктивність фірм, які отримують субсидії на ДіР

¹ Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. No. 5. URL: https://www.researchgate.net/publication/254439340_The_Evaluation_of_the_Effectiveness_of_Tax_Expenditures_-_A_Novel_Approach_An_Application_to_the_Regional_Tax_Incentives_for_Business_Investments_in_Italy/link/5facfed4a6fdcc9389ab4629/download.

² Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. No. 5. URL: https://www.researchgate.net/publication/254439340_The_Evaluation_of_the_Effectiveness_of_Tax_Expenditures_-_A_Novel_Approach_An_Application_to_the_Regional_Tax_Incentives_for_Business_Investments_in_Italy/link/5facfed4a6fdcc9389ab4629/download.

(прямий ефект), і яким є їхній вплив на продуктивність інших фірм (непрямий або побічний ефект) і на споживачів?¹

Оскільки метою надання інвестиційних пільг з податку на прибуток підприємств є збільшення притоку приватних інвестицій в економіку, результативність цієї пільги вимірюється їх приростом у відповідь на зниження ефективної ставки податку. Щодо цього результати проведених досліджень є неоднозначними. Згідно з одними, нижчі податкові ставки або більші податкові пільги можуть бути суттєвим фактором стимулювання інвестицій. Згідно з іншими, податкові пільги нечасто мають значення для залучення життєздатних довгострокових інвестицій, а пов'язані з цим викривлення та зловживання завуальовують будь-яку позитивну реакцію. Суперечливі судження в кінцевому підсумку свідчать про те, що інвестиційні податкові пільги добре працюють в одних країнах і погано – в інших внаслідок різних місцевих економічних та фіскальних умов, характеристик інвестиційних проєктів, що надходять, деталей податкового кодексу та політичних суджень щодо компромісів серед конкуруючих цілей політики. Таким чином, рішення про податкові пільги мають бути спеціальними для кожної країни².

Як зазначили Д. Холл і Д. ван Рінен у проведеному огляді емпіричних досліджень з цього питання, результативність податкових пільг вирішальною мірою залежить від еластичності приватних витрат на ДіР за податковою ціною (tax-price elasticity of R&D private spending). Щодо показників еластичності, то посилаючись на дослідження, виконані з використанням даних на рівні компаній США, автори наводять таку інформацію: еластичність сукупних витрат на ДіР за податковою ціною у 1980-х рр. була близькою до одиниці. Аналогічними є також результати дослідження, проведеного в Канаді, згідно з якими збільшення федерального податкового кредиту на 1% створює в середньому 0,98 дол. США додаткових витрат на ДіР на долар втрачених податкових надходжень³.

¹ Busom I. An Empirical Evaluation of the Effects of R&D Subsidies, University of California. *Burch Working Paper*. 1999. No. B99-05. URL:

https://www.researchgate.net/publication/200465471_An_empirical_evaluation_of_the_effects_of_RD_subsidies.

² Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

³ Hall B. H., Van Reenen J. Fiscal Incentives for R&D: A New Review of the Evidence. *Research Policy*. 2000. Vol. 29. P. 449–469. URL: <https://eml.berkeley.edu/~bhhall/papers/HallVanReenan%20RP00.pdf>.

Дослідження, проведені в інших країнах, дали змогу отримати вищі показники еластичності приватних витрат на ДіР за ціною. Зокрема, вивчення реакції італійських фірм на заходи стимулюючої податкової політики за період 1992-1997 рр. показало, що зниження завдяки податковому кредиту витрат, пов'язаних із вкладенням коштів у ДіР, на 5 %, збільшує витрати на дослідження і розробки активних фірм на 7,5-8,8 %, що свідчить про високу цінову еластичність таких витрат, яка перевищує 1 (1,50-1,76). І це не повний ефект. Фактично зниження витрат також вплине на обсяг виробництва компаній, тим самим посилюючи експансіоністський ефект ДіР, та на збільшення ймовірності того, що нові фірми почнуть інвестувати в ДіР¹.

Дослідження впливу податкового кредиту на ДіР, запровадженого у Франції з 1983 р. як податкового стимулу для приватних ДіР (зменшуючи вартість капіталу² на дослідження і розробки для користувачів, податковий кредит сприяє здійсненню фірмами витрат на ДіР), на їх додаткові обсяги показало, що підвищення ставки податкового кредиту з 50 до 60 % означало б збільшення оптимальної величини капіталу на ДіР з 4,6 до 6 %. Як наслідок, це призводить до зростання рівноважних витрат на ДіР з 4,6 до 6 %, або збільшення на 1,8-2,3 млрд франків приватних витрат на ДіР за бюджетних витрат в обсязі 570 млн франків. У цьому випадку довгострокове збільшення приватних витрат на ДіР у 3-4 рази перевищує бюджетні витрати уряду, що свідчить про значний стимулюючий ефект податкових пільг³.

К. Гонсалес, Х. Джаумандреу та К. Пазо, використовуючи репрезентативну вибірку з понад 2000 іспанських виробничих фірм за період 1990-1999 рр., зосереджуються на моделюванні їх рішень щодо проведення ДіР, які вони приймають у відповідь на державні субсидії. Згідно з висновками авторів,

¹ Parisi M. L., Sembenelli A. Is Private R&D Spending Sensitive to Its Price? Empirical Evidence on Panel Data for Italy. 2001. February 15. URL: <http://fmwww.bc.edu/EC-P/wp493.pdf>

² Cost of capital – вартість (ціна) капіталу (вартість залучення капіталу з того чи іншого джерела); вимірюється рівнем дохідності, за якого інвестори згодні вкладати капітал у певну діяльність; виходячи з вартості залучення інвестованого капіталу визначається мінімальна норма дохідності, за якої інвестиційний проект може бути реалізований. Оподаткування впливає на вартість капіталу, і це є головним фактором, що визначає рівень інвестицій. Зокрема, зменшення вартості капіталу, наприклад, за рахунок податкових пільг, означає збільшення інвестицій, враховуючи їх еластичність щодо вартості капіталу. Компанія буде фінансувати проекти, де норма прибутку до оподаткування буде вищою, ніж вартість капіталу, доки для останнього проекту норма прибутку до оподаткування не буде дорівнювати витратам.

³ Mairesse B., Mulkey J. The Effect of the R&D Tax Credit in France, Draft. 2003. February 14. URL: https://www.researchgate.net/publication/228602501_The_Effect.

субсидії можуть відігравати певну роль у стимулюванні науково-дослідної діяльності, проте їхній вплив є відносно скромним та суперечливим. За їх оцінками, майже половину великих неефективних фірм можна було б спонукати до здійснення інноваційної діяльності, профінансувавши менше 10 % їхніх ДіР, а кожну третю дрібну неефективну компанію – профінансувавши до 40 % витрат. Результативність ДіР деяких малих фірм залежить від очікуваної субсидії в тому сенсі, що за її відсутності вони відмовляться від реалізації науково-дослідних проєктів. Але потрібно розуміти, що субсидії переважно йдуть фірмам, які в будь-якому випадку займалися б інноваційною діяльністю. Проте державна підтримка таких фірм викликає лише дуже незначну зміну рівня їхніх приватних витрат на ДіР. Загалом, іспанські виробничі субсидії, які складають 4-5% витрат на ДіР, за оцінками, збільшують загальні витрати на ДіР на 8%, причому половина цього ефекту походить від фірм, що стимулюються виконувати ДіР, а це переважно невеликі фірми¹.

Іншим важливим моментом аналізу податкових пільг є визначення методів та інструментів оцінювання їх результативності.

Д. Холл і Д. ван Рінен виокремлюють два методи оцінки. Перший метод передбачає порівняння поведінки фірми (передусім обсягу інвестицій) до і після запровадження податкового стимулу. Другий метод – опитування менеджерів фірми щодо того, як вплинуло на їхні інвестиційні витрати чи витрати на ДіР запровадження податкового стимулу. Основна проблема цього методу полягає в тому, що менеджери можуть не дати правильної відповіді на питання з суб'єктивних чи інших причин. Крім того, опитування, як правило, орієнтовані на порівняно невеликі вибірки фірм через вартість збору даних для їх проведення. Обидва методи дуже часто поєднуються з економетричним аналізом².

Як правило, економетричний аналіз оцінює вплив податкових змінних, зокрема податкових пільг, на прямі іноземні інвестиції та / або на валові інвестиції в основний капітал. Іншими словами, за його допомогою визначається

¹ Gonzalez, X., Jaumandreu J., Pazo C. Barriers to Innovation and Subsidy Effectiveness. *RAND Journal of Economics*. 2005. Vol. 36, No. 4. P. 930–950. URL: https://www.researchgate.net/publication/24049332_Barriers_to_Innovation_and_Subsidy_Effectiveness.

² Hall B. H., Van Reenen J. Fiscal Incentives for R&D: A New Review of the Evidence. *Research Policy*. 2000. Vol. 29. P. 449–469. URL: <https://eml.berkeley.edu/~bhhall/papers/HallVanReenan%20RP00.pdf>.

еластичність попиту на інвестиції на податкові змінні. Ця еластичність як така є ще одним показником ефективності податкових пільг¹.

Основними інструментами аналізу політики податкового стимулювання є модель граничної ефективної податкової ставки (METR), складання бюджету податкових витрат (аналіз бюджетних витрат від застосування податкових пільг) та конкретизація критеріїв скринінгу для застосування селективних стимулів. Як зазначає Б. Болнік, наведений аналітичний інструментарій не забезпечує точних вимірювань ефективності та впливу різних програм стимулювання, а також остаточної відповіді на питання, чи повинні уряди надавати податкові пільги певним інвестиційним проектам. Використання зазначених інструментів може лише зменшити невизначеність щодо витрат і вигід та озброїти інформацією тих, хто приймає рішення щодо надання податкових пільг².

Стандартним інструментом оцінки впливу податкової системи на інвестиційні рішення є визначення граничної ефективної ставки податку (METR), яка розраховується за формулою:

$$\text{METR} = (\text{RORbt} - \text{RORat}) / \text{RORbt},$$

де RORbt і RORat – це реальні норми прибутковості до та після оподаткування.

Гранична ефективна ставка податку показує, як оподаткування зменшує реальну норму рентабельності інвестицій. Якщо, наприклад, норма рентабельності інвестицій до оподаткування становить 35 %, а після оподаткування – 27 %, то $\text{METR} = (35 - 27) : 35 = 23 \%$, тобто оподаткування зменшує реальну норму рентабельності інвестицій на 23%.

Порівнюючи граничні ефективні ставки податку для різних видів податкових стимулів можна визначити, який із них найбільше знижує податкове навантаження на інвестиції, що полегшує вибір найприйнятнішого в цьому контексті стимулу. Проте сама по собі величина METR нічого не говорить про результативність пільги, тобто про те, як вона вплине на приріст інвестицій. У несприятливому інвестиційному середовищі навіть низька гранична ефективна ставка податку може не забезпечити значний приплив інвестицій.

¹ Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

² Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

Наслідком використання податкових пільг є зменшення податкових надходжень до бюджету держави або податкові витрати, які є аналогом (альтернативою) прямих бюджетних витрат, а тому також потребують урахування у складі видатків державного бюджету та включення у сферу бюджетного контролю. Бюджетування податкових витрат є інструментом моніторингу сум недоотриманих доходів бюджету, що є наслідком надання податкових пільг, передбачених податковим законодавством. Аналіз податкових витрат дає змогу встановити ціну (у вигляді недоотриманих податкових надходжень), яку платить держава за кожну податкову пільгу, що, у свою чергу, створює передумови до відповідальнішого ставлення до надання податкових пільг та є важливим критерієм вибору у процесі прийняття рішень про запровадження пільг.

Вибіркові (селективні) податкові стимули вимагають запровадження критеріїв відбору проєктів, яким можуть такі стимули надаватися. Можна виокремити критерії, що ґрунтуються на економічному аналізі інвестиційних проєктів, і критерії, котрі застосовуються на практиці.

Теоретично, за твердженням Б. Болніка, скринінг повинен базуватися на ретельному аналізі вигід та витрат, який включає оцінку як економічної, так і фінансової внутрішньої норми дохідності¹ (economic internal rate of return and financial internal rate of return) запропонованого інвестиційного проєкту. При

¹ IRR або внутрішня норма дохідності — це ставка дисконтування, за якої приведена вартість усіх грошових потоків інвестиційного проєкту дорівнює нулю. Це означає, що за такої ставки інвестор зможе відшкодувати свою початкову інвестицію. IRR є важливим тестом для оцінки якості проєкту у фінансово-економічному відношенні й широко використовується особами, що приймають рішення в урядах, фінансових установах та промисловості, для визначення того, чи є проєкт фінансово та економічно життєздатним. Якщо фінансова IRR визначає, чи запропонована інвестиція буде генерувати потік майбутнього доходу, достатній для задоволення мінімальних вимог до фінансової віддачі інвестора у прийнятні для нього часові рамки, то економічна IRR вказує, чи ефективно проєкт використовує ресурси країни.

Методологія та методи розрахунку фінансової та економічної норми дохідності, як зазначається в Керівних принципах, використовуються співробітниками Світового банку при проведенні фінансово-економічної оцінки промислових та гірничих проєктів для безпосереднього фінансування та узгоджуються з більш досконалішими підходами, що враховують соціальні та економічні цілі. Фінансова оцінка має чотири основні цілі: (i) оцінити альтернативні конфігурації проєкту, щоб визначити найбільш привабливу альтернативу та напрямок дій; (ii) розробити обґрунтований план фінансування для покриття витрат на етапі реалізації проєкту; (iii) забезпечити доступність фінансових ресурсів у міру необхідності під час операцій, щоб забезпечити своєчасну доступність товарів та послуг та виконати всі фінансові зобов'язання; та (iv) перевірити, чи буде створено достатній рівень прибутку для винагороди інвесторам за ризик та інвестування власного капіталу в проєкт. Економічна оцінка проводиться для з'ясування загального впливу проєкту на економіку країни. Див.: Duvigneau C., Ranga N. Prasad Guidelines for Calculating Financial and Economic Rates of Return for DFC Projects. 1984. URL: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/567991468782148724/pdf/Guidelines-for-calculating-financial-and-economic-rates-of-return-for-DFC-projects.pdf>.

цьому спеціальні стимули повинні надаватися проектам із високою економічною і відносно низькою фінансовою внутрішньою нормою дохідності. Саме ці критерії дадуть змогу відібрати перспективні з економічної точки зору проекти, життєздатні лише за умови їх державної підтримки. Податкове стимулювання таких інвестиційних проектів може бути ефективним, тоді як податкові пільги для інвестицій, які в будь-якому випадку будуть здійснені (проекти з високою фінансовою внутрішньою нормою дохідності, життєздатні без державної підтримки), вважаються зайвими, марним витрачанням державних ресурсів¹.

Проте на практиці надання податкових пільг за результатами економічного аналізу інвестиційних проектів відбувається не часто, в т. ч. через складність оцінки економічної внутрішньої норми дохідності інвестиційного проекту. У багатьох країнах право на селективну податкову підтримку надається з використанням простіших критеріїв, зокрема, інвестиціям, які, як очікується, матимуть сприятливий економічний вплив, або вважаються стратегічно важливими для економіки. У низці країн селективні стимули надаються з огляду на такі критерії, як розмір інвестицій, кількість створених робочих місць, капітальні витрати на робоче місце, “значне використання” місцевої сировини, чистий прибуток чи економія іноземної валюти тощо.

Ефективність податкових пільг визначається як співвідношення вигід від їх використання і витрат на їх надання. Якщо йдеться про інвестиційні податкові пільги, то безпосередньою вигодою фіскального стимулювання інвестицій є їх збільшення завдяки зменшенню вартості капіталу, а безпосередніми (прямими) витратами – податкові витрати, тобто втрата податкових надходжень до бюджету держави. Якщо співвідношення цих двох величин більше за одиницю, податкова пільга вважається ефективною (є економічно вигідним способом досягнення заданого рівня інвестицій)².

Крім безпосередніх вигід і витрат використання податкових пільг, існують додаткові (непрямі) вигоди і витрати. Зокрема, додатковими вигодами запровадження інвестиційних податкових пільг може бути збільшення

¹ Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

² Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

зайнятості та попиту на споживчі й інвестиційні товари і в кінцевому підсумку – темпів економічного зростання. Додаткові (непрямі) витрати передусім включають витрати на адміністрування податкових пільг, у т. ч. пов’язані з їх використанням для уникнення податків. Проте розрахунок ефективності податкових пільг здебільшого здійснюється на основі прямих вигід і витрат.

Нарешті, можна порівняти збільшення податкових надходжень, яке відбувається під впливом зростання ВВП, що є наслідком збільшення інвестицій, спричиненого запровадженням податкових стимулів, з податковими витратами. Цей коефіцієнт можна вважати показником “фіскальної ефективності”, оскільки йдеться про порівняння непрямого позитивного ефекту запровадження податкових пільг (збільшення податкових надходжень через вплив податкових пільг на збільшення інвестицій і останніх – на ВВП) і прямого негативного впливу на податкові надходження (податкові витрати)¹.

Результативність пільг з ПДВ

Оскільки ПДВ є податком на споживання, носієм якого в кінцевому підсумку є споживач, виправданими передусім можна вважати такі пільги з податку, які надаються кінцевому споживачу товарів або послуг. Саме цим пояснюється як перелік товарів та послуг, які в країнах – членах ЄС можуть оподатковуватися за зниженими ставками податку, визначений у Додатку III до 112 Директиви Ради ЄС, так і перелік обов’язкових звільнень від ПДВ, визначений у статті 132 Директиви. Більшість цих пільг покликана зменшити ціни на товари та послуги для кінцевих споживачів.

Проте за певних умов ПДВ може негативно впливати на діяльність виробника. Це відбувається в таких випадках: 1) конкуренція обмежує кінцеву ціну товару або послуги, внаслідок чого виробник несе певні витрати на непрямий податок; 2) вироблений товар не реалізується, через що виробник не може відшкодувати податок, сплачений в ціні використаних у процесі виробництва матеріальних ресурсів; 3) держава вчасно не повертає переплачений податок; 4) через тривалий виробничий процес або сезонне виробництво на значний термін відволікаються оборотні кошти на ПДВ, сплачений в ціні матеріальних ресурсів; 5) підвищуючи ціну капітальних товарів,

¹ Roca J. Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits. *Discussion Paper*. 2010. IDB-DP-136. URL: <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Evaluation-of-the-Effectiveness-and-Efficiency-of-Tax-Benefits.pdf>.

непрямий податок на машини та обладнання збільшує вартість капіталу та робить деякі інвестиції нежиттєздатними, особливо для капіталомістких проєктів, і навпаки, зменшення податку знижує вартість капіталу та стимулює додаткові інвестиції та вищу капіталомісткість¹. Враховуючи зазначене, в окремих випадках пільги з ПДВ можуть надаватись імпортерам обладнання, яке використовується в інвестиційних проєктах, або у виробництвах із тривалим циклом, чи виробникам сільськогосподарської продукції.

Усе зазначене необхідно враховувати, визначаючи цілі надання тих чи інших пільг з ПДВ, що є важливим у процесі аналізу їх результативності. Так, надання пільг для кінцевих споживачів може бути спрямоване на досягнення певних соціальних чи дистрибутивних цілей (заохочення споживання суспільно важливих товарів чи послуг, здешевлення товарів та послуг, які більшою мірою споживаються незаможними і зменшення таким чином природної регресивності ПДВ), а також підвищення зайнятості в певних секторах. Щодо цілей надання пільг імпортерам обладнання, яке використовується в інвестиційних проєктах, то їх метою може бути зниження цін на інвестиційні товари, що може зменшити термін окупності інвестицій, тоді як пільг постачальникам товарів та послуг, що використовуються в сільськогосподарському виробництві, – економія обігових коштів в умовах сезонного виробництва.

Оцінювання результативності пільг з ПДВ, які надаються кінцевим споживачам, можна розглянути на прикладі їх аналізу Європейською комісією за наслідками тимчасового (на 2000-2002 рр.) запровадження зниженої ставки податку на трудомісткі послуги, що мали переважно місцевий характер та не спотворювали конкуренцію – реконструкція та ремонт приватних житлових приміщень (крім матеріалів, що становлять значну частину вартості надаваної послуги); миття вікон та прибирання в приватних домогосподарствах; дрібний ремонт велосипедів, взуття та виробів зі шкіри, одягу та домашньої білизни (включаючи лагодження та перероблення); послуги догляду вдома, на кшталт допомоги у веденні домашнього господарства та догляду за дітьми, особами похилого віку, хворими чи інвалідами вдома; перукарська діяльність.

¹ Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. 2004. February. URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf.

Дослідження результативності застосування цієї пільги здійснювалося в контексті досягнення цілей її запровадження – збільшення зайнятості та зменшення тіньової економіки¹.

Очевидно, що зв'язок між зниженням ставки ПДВ на трудомісткі послуги та досягненням цих цілей не є прямим. Зокрема, наслідком зниження ПДВ має бути зменшення цін на відповідні послуги. При цьому останні мають впасти настільки, щоб збільшився попит на них, для задоволення якого має зрости пропозиція, і не за рахунок підвищення продуктивності чи інтенсивності праці, а за рахунок залучення додаткової кількості офіційно працюючих². Лише за дотримання цих умов можливо досягти цілі експерименту.

Якщо зниження ставки ПДВ використовується надавачем послуги не для зменшення ціни, а для збільшення прибутку, така пільгова ставка виконує роль субсидії для певного виду діяльності. Щоб уникнути цього небажаного результату, однією з умов експерименту була наявність тісного зв'язку між зниженням цін, обумовленим застосуванням пільгової ставки податку, та передбачуваним зростанням попиту і зайнятості³.

Для оцінювання досягнення цілей експерименту 9 держав – Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Нідерланди, Франція, Люксембург, Велика Британія, були зобов'язані до 1 жовтня 2002 р. скласти детальну оцінку її впливу з точки зору створення нових робочих місць та ефективності, надавши його до Європейської комісії⁴.

У процесі оцінювання результативності використання пільгової ставки ПДВ кожна держава-член повинна була дати відповідь на такі питання:

- Чи була нижча ставка ПДВ повністю (або частково) відображена у встановлених цінах?
- Чи збільшився попит внаслідок зниження ціни або з інших причин?

¹ Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Commission Staff Working Paper, SEC (2003) 622, 2 June 2003. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf

² Див.: Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Report from the Commission to the Council and to the European Parliament, COM (2003) 309 final. 2 June 2003. URL: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/?fuseaction=list&cotelid=1&year=2003&number=309&version=ALL&language=en>.

³ Council Directive 1999/85/EC of 22 October 1999 amending Directive 77/388/EEC as regards the possibility of applying on an experiment basis a reduced VAT rate on labour-intensive services. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31999L0085>.

⁴Ibid.

- Чи зросла зайнятість внаслідок впливу на попит?

Звіт також повинен був містити інформацію щодо впливу зниженої ставки ПДВ на тіньову економіку. Оцінювання здійснювалося з використанням таких методів: аналіз даних з національних рахунків або декларацій з ПДВ, опитування, економетричне моделювання тощо (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Методи оцінювання результативності запровадження знижених ставок ПДВ у державах – учасницях експерименту

Держави – учасниці експерименту	Методи оцінювання
Бельгія	Періодичні декларації з ПДВ, опитування національного статистичного управління, контакти з торговими асоціаціями та статистична інформація Національного бюро соціального забезпечення
Греція	Опитування
Іспанія	Дані Національного статистичного управління
Італія	Дослідження CNA (Confederazione Nazionale Artigiana), ASSOEDILI (Associazione Nazionale delle Costruzioni) та CRESME (Centro ricerche economiche sociologiche e di mercato nell'edilizia). Дані, надані INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro di Infortuni sul Lavoro)
Нідерланди	Запровадження регулярної системи моніторингу на період експерименту. Оцінка впливу заходу на зайнятість у відповідних секторах, проведена незалежним дослідницьким інститутом з питань політики "Research voor Beleid". Інститут проводив опитування представницької вибірки роботодавців у вересні 2000 року, травні 2001 р. та травні 2002 р. Дані про зміни у зайнятості надходили від асоціації торгових палат
Португалія	Аналіз періодичних декларацій з ПДВ та опитування, проведене федерацією будівельної галузі AECOPS серед її членів
Люксембург	Дослідження Chambre des metiers щодо впливу знижених ставок ПДВ. Участь в оцінці Центральної статистичної служби STATEC
Франція	Методи оцінки різнились залежно від сектору. Економічний стан сектору послуг домашнього догляду оцінювався за допомогою опитування підприємств. Для оцінки сектору реконструкції та поліпшення житла віком понад двох років використовувались три методи аналізу: <ul style="list-style-type: none"> • Щоквартальний показник економічної активності у цьому секторі, "барометр технічного обслуговування". • Податкові декларації підприємств. • Економетрична модель з трьома змінними
Велика Британія	Опитування серед будівельників, обраних на основі періодичних декларацій з ПДВ та декларацій про введення в експлуатацію. Проте, опитування охопило лише близько 7% підприємців, які брали участь у експерименті

Складено за: Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Commission Staff Working Paper, SEC (2003) 622, 2 June 2003. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf.

Узагальнення звітів держав ЄС – учасниць експерименту дало змогу зробити такі висновки:

1. Зниження ставки ПДВ на трудомісткі послуги в більшості випадків не супроводжувалось адекватною ціновою реакцією: в окремих країнах воно не мало ніякого впливу на споживчі ціни (Греція, Іспанія), в деяких – частково відображалось на їх рівні в окремих секторах (Бельгія, Нідерланди, Люксембург), більшою мірою передаючись постачальникам послуг у вигляді зростання прибутків (за даними звіту, в Бельгії близько 87 % вигоди від зниження ставки ПДВ отримали виробники), в інших – зниження цін у відповідь на зменшення ставки ПДВ було короточасним, згодом ефект низької ставки був використаний виробниками для збільшення націнки (Франція). Лише Велика Британія прозвітувала, що в 96,4 % випадків знижена ставка ПДВ (яка застосовувалася при реконструкції та ремонті приватних житлових будинків на острові Мен) повністю передавалася через ціну кінцевому споживачу¹.

2. З огляду на те, що нижча ставка ПДВ у більшості країн не передавалася споживачам або передавалася частково, зростання попиту на послуги, що оподатковувалися за пільговою ставкою, здебільшого відбувалося під впливом інших факторів – запровадження інших податкових пільг (Італія), зростання доходів домогосподарств (Іспанія) тощо. Лише у звітах деяких країн зазначалося, що зростання товарообороту в окремих секторах було пов'язане зі зниженням ставки ПДВ (Люксембург).

3. Звіти, подані державами-членами, не дають вагомих аргументів на користь впливу зниженої ставки ПДВ на зайнятість. Зокрема, про неможливість встановити прямий зв'язок між зниженням ставки податку та створенням нових робочих місць наголошується у звітах Бельгії та Нідерландів. Крім того, дослідження, проведені з використанням економетричних моделей, метою яких було визначення впливу на зайнятість зниження ставки ПДВ, яке повністю передавалося на ціни, а також ставок прямих податків і соціальних внесків для роботодавців (всі три сценарії були побудовані таким чином, щоб бути

¹ Одним із пояснень незначної цінової реакції на зниження ставок ПДВ під час експерименту є те, що з самого початку їх зниження було оголошене як тимчасове, внаслідок чого виробники й не відреагували на нього створенням нових робочих місць. Див.: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report. Thursday, 21 June 2007. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf.

нейтральними для доходів держави) показало, що політика компенсованого зменшення ПДВ на трудомісткі послуги, як правило, може мати лише незначний вплив на створення робочих місць. Компенсоване зменшення прямого оподаткування ніяких відчутних ефектів не дає. Натомість компенсоване зменшення внесків на соціальне страхування в цілому справляє найбільш позитивний вплив на зайнятість.

4. Частина держав – учасниць експерименту (Бельгія, Нідерланди, Люксембург) не включила у свої звіти інформацію про вплив зниженої ставки ПДВ на тіньову економіку. Окремі держави заявили про неможливість точно встановити вплив саме цього фактора, оскільки він був не єдиним. Зокрема в Іспанії, певну роль у зростанні числа офіційно зареєстрованих підприємств відіграв пакет заходів щодо сприяння розвитку малих та середніх підприємств. У звітах, де наводилася інформація про наслідки зниженої ставки для тіньової економіки, вона мала характер припущень, не підтверджених доказами будь-якого причинно-наслідкового зв'язку між цими явищами¹.

Проведене в низці країн ЄС оцінювання результативності застосування зниженої ставки ПДВ на трудомісткі послуги є показовим і цікавим для вивчення не лише з точки зору його змісту, застосовуваних методів, організації процесу звітування, а й рішень, ухвалених за наслідками оцінювання. Так, незважаючи на те, що звіт Європейської комісії не містив переконливих доказів досягнення цілей експерименту, а відтак і результативності запроваджених пільгових ставок ПДВ на трудомісткі послуги, термін їх дії було спочатку продовжено, а потім надано право застосовувати їх на постійній основі. Аргументом на користь цього рішення було те, що “застосування знижених ставок ПДВ... може за певних умов мати позитивні ефекти з точки зору створення робочих місць та боротьби з неформальною економікою”². Проте головним аргументом стала відсутність негативного впливу таких пільг на функціонування внутрішнього ринку ЄС через місцевий характер послуг, які оподатковуються за зниженими ставками ПДВ. Це стало підставою не позбавляти країни ЄС можливості (права)

¹ Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Commission Staff Working Paper, SEC (2003) 622, 2 June 2003. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/evaluation_en.pdf.

² Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009. URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:EN:PDF>.

встановлювати знижені ставки податку на певні види трудомістких послуг. А оцінювання результативності використання таких ставок сприяло кращому усвідомленню кожною окремою країною наслідків свого вибору. Отже, хоча оцінювання результативності податкових пільг не стало підставою для ухвалення тих управлінських рішень у межах ЄС, які логічно з нього слідували, воно могло змінити рішення окремих країн щодо використання знижених ставок чи відкоригувати умови їх надання.

У цілому проведене дослідження дає змогу зробити такі висновки:

1. Необхідною умовою ефективної (сучасної) податкової політики є відповідальне ставлення до надання і використання податкових пільг, яке передбачає запровадження чітких критеріїв та прозорих адміністративних процедур їх надання, моніторингу і контролю використання, публічного звітування про податкові витрати. Важливою складовою контролю використання податкових пільг має бути аналіз його соціально-економічних і бюджетних наслідків.

2. Оцінювання використання податкових пільг може здійснюватися у контексті їх результативності, ефективності та відносної ефективності. У процесі аналізу різних видів податкових пільг можуть переважати різні підходи до їх оцінювання. Якщо пільги з податку на прибуток здебільшого досліджуються з позицій і їх результативності, і ефективності, то пільги з ПДВ і податку на доходи фізичних осіб – переважно під кутом зору результативності, зокрема, досягнення соціальних та дистрибутивних цілей, що ставилися при їх запровадженні.

3. Оцінювання наслідків запровадження податкових пільг може здійснюватися з використанням методів порівняльного аналізу поведінки фірми-бенефіціара до і після запровадження податкового стимулу; опитування менеджерів фірми щодо того, як податкова пільга вплинула на ті чи інші аспекти їхньої поведінки (інвестиційні рішення, впровадження ДіР, політику у сфері зайнятості та оплати праці тощо); економетричного аналізу.

Основними інструментами аналізу політики податкового стимулювання є модель граничної ефективною податковою ставкою (METR), складання бюджету податкових витрат та конкретизація критеріїв скринінгу для застосування селективних стимулів.

4. У кінцевому підсумку вибір того чи іншого підходу до оцінювання, а також методів та інструментів аналізу визначається наявною інформаційною базою у відкритих джерелах та доступом до інформації, що не оприлюднюється. Крім того, достовірність результатів оцінювання застосування податкових пільг значною мірою залежить від дотримання вимог і процедур щодо запровадження податкових пільг, зокрема, визначення цілей, а за необхідності, й умов їх надання, а також від якості та повноти обліку наданих пільг. Саме останнє, а також наявність необхідної інформації та її оприлюднення становить одну з основних проблем оцінювання застосування податкових пільг у країнах із трансформаційною економікою.

6.2. Оцінювання результативності податкових пільг в Україні за видами економічної діяльності

На основі розроблених західними вченими методологічних підходів оцінимо результативність, а за наявності необхідної інформації – і ефективність застосування податкових пільг в Україні. Аналіз результативності податкових пільг проведемо на прикладі пільг для окремих видів діяльності – суб'єктів літакобудування, кінематографії та космічної галузі. Всі ці пільги об'єднують такі обставини: вони надаються видам діяльності, визнаним пріоритетними й такими, що потребують державної підтримки; вперше були запроваджені в 2008-2010 рр. як тимчасові, термін використання яких подовжувався; останньому не передувало оцінювання результативності використання зазначених пільг, ініційоване урядом (на його замовлення); включають пільги з ПДВ, які надаються не кінцевим споживачам, а виробникам (імпортерам). Щодо останнього варто зазначити, що найбільш природними пільгами з ПДВ є пільги для кінцевих споживачів, а не виробників, оскільки звільнення від оподаткування товарів проміжного споживання позбавляє виробників права на податковий кредит, збільшуючи суму ПДВ, що сплачується виробником. Отже, ці пільги є бюджетними витратами в ті роки, коли триває виробничий цикл, і збільшують податкове навантаження і, відповідно, податкові надходження, коли вироблена продукція реалізується.

Оцінювання результативності використання податкових пільг для окремих видів діяльності особливо ускладнюють два моменти: наявність не у всіх супровідних документах до проєктів законів, якими пільги запроваджувалися, визначення цілей надання зазначених пільг; відсутність доступу до декларацій суб'єктів господарювання, які користуються пільгами; обмежений обсяг інформації, що характеризує результати діяльності галузей: ВДВ галузі, кількість зайнятих працівників, виробництво продукції в натуральному вираженні тощо, в т. ч. через те, що інформація щодо виробництва ряду видів продукції є закритою. Відтак основними джерелами інформації для оцінювання будуть дані Державної податкової служби України про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та інших податкових пільг за 2014-2022 рр., звіти Рахункової палати, Державного космічного агентства України, дані Державної служби статистики України, Інтернет-ресурсів.

Пільги для літакобудування. Державною підтримкою у формі податкових пільг суб'єкти літакобудування користуються вже понад 10 років. Законом України “Про внесення змін до деяких законів України щодо державної підтримки літакобудівної промисловості в Україні” від 20.01.2010 № 1814-VI на тимчасовій основі (до 1 січня 2016 р.) запроваджено пільги з ПДВ і плати за землю, а також бонусну амортизацію в розмірі 50 % до балансової вартості нових основних засобів групи 3 та 100 % до балансової вартості нових основних засобів групи 4¹. Податковим кодексом України тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільнено від оподаткування також прибуток підприємств літакобудівної промисловості, отриманий від основної діяльності, а також від проведення такими підприємствами НДДКР, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості. В 2014 р. в пакеті заходів із фіскальної консолідації пільги з податку на прибуток і плати за землю було скасовано, а в 2016 р. Законом України “Про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо підтримки літакобудівної галузі” – поновлено.

В редакції Податкового кодексу України від 24.08.2023 р. (розділ Перехідні положення) для суб'єктів літакобудування на тимчасовій основі (до 1

¹ Про внесення змін до деяких законів України щодо державної підтримки літакобудівної промисловості в Україні : Закон України від 20.01.2010 №1814-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1814-17/ed20100120#Text>.

січня 2025 р.) передбачені такі податкові пільги: 1) звільнення від ПДВ операцій із ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту товарів (крім підакцизних), що використовуються для потреб літакобудівної промисловості, якщо такі товари є звільненими від оподаткування ввізним митом; постачання на митній території України результатів НДДКР, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості; 2) оподаткування за нульовою ставкою ПДВ операцій з продажу продукції (послуг), виробленої зазначеними підприємствами за рахунок коштів Державного бюджету України (норма введена в 2016 р.); 3) звільнення від оподаткування прибутку підприємств – суб'єктів літакобудування, що підпадають під дію норм Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості” (Законом України від 07.12.2017 № 2245 “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році” розширено коло платників, які можуть користуватися цією пільгою); 4) звільнення від сплати земельного податку.

У Пояснювальній записці до проекту Закону України “Про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо підтримки літакобудівної галузі” так визначалася мета запровадження податкових пільг: активізація міжнародного співробітництва, інвестиційної й зовнішньоекономічної діяльності, модернізація літакобудівних підприємств, збільшення обсягів виробництва конкурентоспроможних літаків, двигунів і авіаційного устаткування¹. Документ містив також обґрунтоване пояснення доцільності використання пільг з ПДВ – тривалий термін розробки нових літаків (5-7 років) і підготовки та оснащення серійного виробництва (3-4 роки), а також високі процентні ставки за довгостроковими кредитами комерційних банків, які ускладнюють використання таких кредитів для поповнення обігових коштів підприємств.

Зважаючи на зазначене у процесі аналізу результативності використання суб'єктами літакобудування податкових пільг необхідно передусім визначити, чи досягнуто цілі та чи виконуються умови їх надання. Такими умовами для пільг з ПДВ є використання ввезених товарів та виконаних НДДКР для потреб

¹ Про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України (щодо підтримки літакобудівної галузі) : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: <https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=57033&pf35401=364040>.

літакобудування, а для пільг з податку на прибуток – використання вивільнених коштів (сум податку на прибуток, що не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні платника податку) за такими напрямками: на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські роботи з літакобудування, створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, запровадження новітніх технологій.

Для аналізу сум отриманих суб'єктами господарювання податкових пільг скористаємося інформацією ДПС України, попередньо зауваживши, що ця інформація не дає повного уявлення про суми отриманих пільг з ПДВ і втрати доходів бюджету внаслідок їх надання, а відтак і про загальний обсяг державної підтримки суб'єктів літакобудування з використанням податкових важелів. Зазначена ситуація є наслідком того, що у зведених звітах про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, обліковуються лише пільги з ПДВ за кодом 14060530 (звільнення від сплати податку результатів НДДКР), а у зведених звітах про інші податкові пільги – пільги з ПДВ за кодом 14060531 (оподаткування за нульовою ставкою операцій з продажу продукції (послуг), виробленої літакобудівними підприємствами за рахунок коштів державного бюджету). Щодо звільнення від ПДВ операцій із ввезення на митну територію України товарів, які використовуються для потреб літакобудівної промисловості, то суми цих пільг не відображаються у звітах ДПС. Очевидно, облік цих пільг ведеться митними органами, проте його результати не передаються ДПС для їх урахування в обліку загальної суми пільг і втрат доходів бюджету, що свідчить про неналежне ставлення до податкових витрат, наслідком якого є заниження як загальної суми отриманих податкових пільг, так і втрат доходів бюджету.

Щодо оподаткування за нульовою ставкою операцій з продажу продукції (послуг), виробленої літакобудівними підприємствами за рахунок коштів державного бюджету, то суми цієї пільги наводяться у зведеному звіті про інші податкові пільги, отже вони не належать до таких, які є втратами доходів бюджету. Проте підстав для такої кваліфікації зазначеної пільги, на нашу думку, немає. Мало того, що виробництво продукції підприємств, яким надається така пільга, здійснюється за рахунок бюджетних коштів (витрат), так на додачу до цього ще й операції з її продажу на внутрішньому ринку неправомірно

оподатковуються за нульовою ставкою (така ставка може застосовуватися лише до експортних операцій). Це означає, що суми ПДВ, сплачені в ціні матеріальних ресурсів, використаних у виробництві продукції літакобудівних підприємств, відшкодовуються з державного бюджету, що свідчить про його прями втрати.

За даними зведених звітів ДПС, упродовж 2014-2019 рр. літакобудівні підприємства отримали податкові пільги на загальну суму 3450,2 млн грн (табл. 6.2), з них 64,3 % становили пільги з податку на прибуток підприємств; 24,3 % – пільги з ПДВ і 11,4 % – пільги із плати (податку) за землю. Найбільша державна підтримка з використанням податкових важелів була надана в 2017 р. За даними Рахункової палати, її отримали 19 підприємств. Не користувалися податковими пільгами 17 суб'єктів літакобудування. При цьому в 9 з них були відсутні обсяги оподатковуваних операцій з ПДВ, а у 8 – з податку на прибуток, що, на думку аудиторів Рахункової палати, може свідчити про непроведення цими суб'єктами господарської діяльності¹.

Таблиця 6.2

**Податкові пільги, отримані суб'єктами літакобудування в 2014–
2022 рр., млн грн**

Сума пільг	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Всього
з податку на прибуток	642,7	-	-	809,6	450,3	315,7	-	-	-	2218,3
з ПДВ за кодом 14060530	20,6	13,8	-	81,3	117,6	192,9	246,7	56,3	90,4	819,6
з ПДВ за кодом 14060531	-	-	-	160,6	251,3	н. д.	-	-	-	411,9
з плати за землю	43,8	-	-	107,3	121,2	121,5	133,2	132,0	352,0	1011,0
Всього	707,1	13,8	-	1158,8	940,4	630,1	379,9	188,3	442,4	4460,8

Складено та розраховано за даними зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, а також про інші податкові пільги в розрізі кодів пільг та видів платежів.

В 2020-2022 рр. суб'єкти літакобудування користувалися значно вужчим асортиментом (лише пільгами з ПДВ і плати за землю) та значно меншим обсягом податкових пільг, що становив відповідно 60,3%, 29,9% і 70,2% від їх

¹ Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування : затв. рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf.

рівня в 2019 р. При цьому найбільшими були пільги з плати за землю, частка яких в загальній сумі пільг за три роки становила 61,1%, а їх сума виявилася в 1,6 разу більшою, ніж за попередні п'ять років.

Для аналізу результативності використання пільг суб'єктами літакобудування (зокрема, їх цільового використання) можна скористатися інформацією, що міститься у Звіті Рахункової палати України, яка в 2019 р. перевірила використання в 2017-2018 рр. суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування. За даними Звіту, упродовж 2017–2018 рр. суб'єктами літакобудування використано 1306,9 млн грн або 76,1 % вивільнених коштів, у т. ч.: на збільшення обсягів виробництва – 20,8 % суми використаних коштів, створення чи переоснащення матеріально-технічної бази – 53,7 %, запровадження новітніх технологій – 25,5%. Залишок вивільнених та не використаних за призначенням коштів на 01.01.2019 становив 447,5 млн грн (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

**Суми використаних суб'єктами літакобудування коштів,
вивільнених від оподаткування, млн грн**

Рік	Сума коштів, вивільнених в результаті звільнення від оподаткування	Сума коштів, вивільнених від оподаткування, використаних за певними напрямками	У т.ч. на:			Залишок суми коштів, вивільнених від оподаткування, не використаних за призначенням на кінець звітнього (податкового) періоду
			збільшення обсягів виробництва	створення чи переоснащення матеріально-технічної бази	запровадження новітніх технологій	
2017	1097,6	120,6	46,3	64,7	9,6	1031,6
2018	618,7	1186,3	225,7	637,2	323,4	447,5
Всього	1716,3	1306,9	272,0	701,9	333,0	X

Джерело: Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування, затверджений рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf.

Наведена інформація викликає кілька зауважень.

По-перше, згідно з Порядком здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств – суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості”, “термін “вивільнені кошти” означає суму податку на прибуток,

що визначається платником податку під час застосування пільги та не сплачується до державного бюджету України, а залишається у розпорядженні платника податку під зобов'язання їх використання за напрямками, які визначені Податковим кодексом України та цим Порядком”¹. Отже, сума коштів, вивільнених в результаті звільнення від оподаткування, має корелювати (збігатися) із сумою пільг з податку на прибуток, проте, згідно з наведеними даними, вона є більшою на 456,4 млн грн.

По-друге, згідно з Порядком здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств – суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості”, вивільнені кошти, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету. Відтак сума вивільнених коштів, фактично використаних суб'єктами літакобудування за певними напрямками, не може бути більшою за суму вивільнених коштів. Між тим, згідно з наведеними у Звіті даними, в 2018 р. використані кошти на 567,6 млн грн перевищували вивільнені.

Все зазначене ставить під сумнів достовірність наведеної у Звіті інформації про суми вивільнених і використаних за цільовим призначенням підприємствами літакобудування коштів, а отже, й ефективність контролю за їх використанням.

Про проблеми з використанням податкових пільг також свідчать такі встановлені аудитором Рахункової палати факти:

- невикористання у виробничій діяльності обладнання загальною вартістю 3,3 млн грн, ввезеного на територію України із звільненням від сплати ввізного мита та ПДВ, двома суб'єктами літакобудування, що свідчить про неефективне використання наданих пільг;
- недотримання напрямів цільового використання коштів, вивільнених внаслідок звільнення від сплати податку на прибуток. Зокрема, кошти (6,5 млн грн), задекларовані як спрямовані на запровадження новітніх технологій (цей напрям включає витрати на розробку, впровадження та освоєння виробництва нової продукції), суб'єктом літакобудування

¹ Порядок здійснення контролю за використанням вивільнених коштів підприємств – суб'єктів літакобудування, на які поширюється дія норм статті 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості” : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 № 476. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2017-%D0%BF#Text>.

використані як оборотні кошти на придбання матеріалів (робіт, послуг) для виконання НДДКР за умовами зовнішньоекономічних контрактів. Зазначене є логічним наслідком відсутності контролю з боку територіальних органів ДФС за цільовим використанням коштів, вивільнених внаслідок надання податкових пільг у 2017–2018 рр., на чому наголошується у Звіті¹.

Незважаючи на певні недоліки аудитори Рахункової палати роблять висновок про загалом позитивний вплив використаних податкових пільг на розвиток літакобудування в Україні, наголошуючи, що за рахунок вивільнених від оподаткування коштів суб'єкти літакобудування змогли придбати більш сучасне обладнання, модернізувати виробничі приміщення, що в подальшому дасть можливість скоротити витрати на виробництво, збільшити обсяг реалізації авіаційної техніки та авіаційних двигунів і, як наслідок, відновити авіаційну промисловість².

Отже, аудитори Рахункової палати, які оцінювали ефективність використання податкових пільг суб'єктами літакобудування лише впродовж двох років, не ставлять під сумнів доцільність їх надання, проте наголошують на досягненні проміжних результатів, а не цілей, які ставилися при їх запровадженні. В контексті останнього у Звіті зазначається, що в цілому державна підтримка з використанням податкових пільг “не мала визначального впливу на розвиток літакобудівної промисловості”, забезпечивши лише стабілізацію фінансово-господарської діяльності її суб'єктів. Підтвердженням цього є той факт, що упродовж 2005–2014 рр. в Україні не випущено жодного нового типу літака, а з 2016 р. – жодного серійного літака; фактично лише проводилися роботи з ремонту та модернізації окремих одиниць авіаційної техніки. Зокрема, в 2018 р. порівняно з 2017 р. по 19 суб'єктах літакобудування обсяг розробки, виробництва, ремонту, переобладнання, модифікації та технічного обслуговування авіаційної техніки та авіаційних двигунів зріс на 32% (з 7790,7 до 10267,3 млн гривень)³.

¹ Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування : затв. рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL:https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf.

² Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування : затв. рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL:https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf.

³ Там само.

Проте дані за два роки є недостатніми для обґрунтованих висновків на більш широкому часовому інтервалі. Щодо більш детальної інформації про обсяги виробництва літакобудівної промисловості в натуральному і грошовому вираженні в 2014-2019 рр., то вона відсутня у відкритому доступі. Єдина інформація, яку ми знайшли, стосується виробництва літаків і апаратів літальних інших масою порожнього обладнаного апарата до 2000 кг цивільного використання. Згідно з даними Державної служби статистики України, якщо їх виробництво в 2013 р. становило 179 од. на рік, то в 2018 р. – 199, а в 2019 р. – впало до 174¹.

Зважаючи на те, що обмежена інформація ускладнює оцінювання результативності наданих суб'єктам літакобудування упродовж 2014-2019 рр. податкових пільг, ми можемо спиратися лише на висновки, зроблені аудитором Рахункової палати за наслідками їх оцінювання в 2018-2019 рр. Вони ж свідчать не лише про необхідність підвищення ефективності використання податкових пільг, а й про доцільність їх доповнення іншими формами державної підтримки. Останнє є фактичним визнанням того, що державна підтримка, надана у формі податкових пільг, є недостатньою для виконання завдань, що стоять перед капіталоємною галуззю, розвиток якої вимагає значного обсягу фінансових ресурсів. Щодо інших форм державної підтримки літакобудування, то впродовж багатьох років вони не застосовувалися. За даними “Економічної правди”, “після закінчення дії Державної комплексної програми розвитку авіаційної промисловості України на період до 2010 року нові програми не ухвалювалися. Та й раніше на такі державні програми не вистачало коштів. За 2002-2007 роки згаданий документ було профінансовано лише на 19,8%”².

На відміну від українських авіавиробників провідні авіабудівні компанії світу отримують значну державну підтримку. Зокрема, уряди Німеччини, Франції, Іспанії та Великій Британії надають державні субсидії консорціуму Airbus, основною з яких є допомога на запуск нових моделей літаків, що надається у формі пільгових позик під низькі проценти або без процентів, які не потрібно повертати, якщо модель літака не досягає економічного успіху. Такі позики значно полегшують Airbus фінансування дуже високих витрат на

¹ Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/pr/vr_rea_ovpp/vr_rea_ovpp_u/arh_vppv_u.html.

² Хроніка пікіруючої галузі, або Як Україна втрачає літакобудування. *Економічна правда*. 2018. 21 серп. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2018/08/21/639792/>.

розробку нових літаків. Сукупна вартість цих позик за 40 років існування Airbus наближається до 200 мільярдів доларів у сьогоднішніх доларах¹.

Компанія Boeing отримує допомогу від штату Вашингтон (у цьому штаті відбувається фінальне збирання літаків) у формі семи податкових пільг:

- знижена ставка податку на бізнес і рід занять (“В&О”) для виробництва та продажу комерційних літаків;
- податковий кредит з податку В&О на витрати, пов’язані з довиробничим проведенням дослідно-конструкторських розробок комерційних літаків та їх комплектуючих;
- податковий кредит з податку В&О для майнових податків на обладнання для виробництва комерційних літаків;
- звільнення від податків з продажів та використання певної комп’ютерної техніки, програмного забезпечення та периферійних пристроїв;
- звільнення від податків з продажів та використання певних будівельних послуг та матеріалів;
- звільнення від акцизних податків придбаного на території порту на правах лізгольду обладнання, що використовується для виробництва недефективних літаків;
- звільнення орендарів від сплати податків на особисте майно, що використовується для виробництва недефективних літаків, на території порту². Зазначені пільги дали змогу Boeing знизити ціни на літаки, надавши літакам цієї компанії ключові ринкові переваги.

Крім податкових пільг, що надаються на місцевому рівні, суб’єкти літакобудування у США можуть скористатися федеральним податковим кредитом на НДДКР, термін дії якого постійно подовжується. На кожен долар, вкладений у кваліфіковані витрати, що включають заробітну плату, матеріали й дослідження за контрактами, можуть бути повернуті від 5 до 10%. Наприклад, субпідрядник, що виробляє аерокосмічні комплектуючі й отримує 30 млн дол. на рік, може зекономити на федеральних податках до 224000 дол. щорічно, залежно від його дослідницької діяльності.

¹ Thompson L. European Aircraft Subsidies. A Study of Unfair Trade Practices. URL: <https://www.lexingtoninstitute.org/wp-content/uploads/EuropeanSubsidiesBrochureFinal.pdf>.

² Senate Bill Report SB 5952. 2013. November 8. URL: <http://lawfilesexet.leg.wa.gov/biennium/2013-14/Htm/Bill%20Reports/Senate/5952%20SBA%20WM%2013%20E3.htm?q=20201202032557>; Greene M., Munn J., Sanger T. Many tax incentives serve growing aviation industry. 2014. June 19th. URL: <https://www.spokanejournal.com/up-close/many-tax-incentives-serve-growing-aviation-industry/>.

Оскільки пільги на місцевому рівні виробникам Boeing надаються за умови використання у виробництві літаків американських товарів замість імпортованих, ЄС стверджує, що ці податкові заходи є забороненими субсидіями. Відтак Євросоюз подав офіційну скаргу до СОТ, звинувачуючи США в незаконному субсидуванні літаків Boeing. У свою чергу, США звинувачують у забороненому субсидуванні Airbus Євросоюз. Це не заважає обом сторонам продовжувати надавати державну підтримку виробникам літаків Airbus та Boeing¹.

Пільги для суб'єктів кінематографії запроваджені з 01.01.2011 Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про кінематографію” та інших законів України щодо підтримки виробництва національних фільмів”². Законом передбачений широкий спектр пільг для зазначених суб'єктів із ПДВ, податку на прибуток і плати за землю. Наразі надаються лише пільги з ПДВ у формі звільнення від сплати податку й оподаткування за зниженою ставкою певних операцій. Фактично від ПДВ звільняються всі операції в ланцюжку від виробництва до розповсюдження і демонстрування (публічний показ, публічне сповіщення і публічна демонстрація) національних фільмів, а також операції з постачання робіт та послуг з дублювання й озвучення державною мовою іноземних фільмів на території України, а також тиражування, розповсюдження та демонстрування таких фільмів.

У 2020 р. пільги з ПДВ поширено також на операції постачання послуг із розповсюдження й демонстрування фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху. При цьому якщо відповідні операції щодо національних фільмів та іноземних фільмів, які дубльовані, озвучені державною мовою на території України, тимчасово (з 1 січня 2023 р. до 1 січня 2025 р.) звільняються від оподаткування, за умови, що й ті, й інші адаптовані в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху, то такі само операції щодо фільмів загалом (вірогідно, й україномовних, й іноземних), адаптованих в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху, оподатковуються за пільговою ставкою 7 %.

¹ WTO Panel Finds That US Tax Incentives For Aircraft Constitute Prohibited Subsidies. 2016. 7 December. URL: <https://www.mayerbrown.com/-/media/files/perspectives-events/publications/2016/12/wto-panel-finds-that-us-tax-incentives-for-aircraft/files/get-the-full-report/fileattachment/161206-update-ggt.pdf>.

² Про внесення змін до Закону України “Про кінематографію” та інших законів України щодо підтримки виробництва національних фільмів : Закон України від 18.02.2010 № 1909-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1909-17/ed20100218#Text>.

Не посвяченим в особливості кінематографічного процесу важко зрозуміти, чому по одних і тих самих операціях із розповсюдження й демонстрування фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб з особливими потребами, надається право на різні податкові пільги. Можливо тому, що в них ідеться про іноземні фільми, процес адаптації яких в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху є різним: в одному разі йому передуює процес дубляжу й озвучення державною мовою, а в іншому – ні? Проте, на нашу думку, в будь-якому разі підстави для надання двох різних пільг мають бути зрозумілими (це вимагає визначення відповідних термінів у Законі “Про кінематографію”) й обґрунтованими.

Інформація про суми наданих суб’єктам кінематографії податкових пільг упродовж 2014-2022 рр. наведена в табл. 6.4¹. За її даними, загальна сума пільг, наданих за дев’ять років, становила 3,0 млрд грн. Проте розподілялася по роках вона вкрай нерівномірно. Найменшу суму пільг суб’єкти кінематографії отримали в 2016 р. (порівняно з 2015 р. вона зменшилася на 61,3% і становила 1,2% загальної суми пільг), найбільшу – в 2018 р. (порівняно з 2017 р. збільшилася в 11,5 разів і склала 35,6% загальної суми пільг). Починаючи з 2019 р. податкові преференції для кінематографії зазнали тенденції до зменшення, дещо підвищившись лише в 2021 р. (в 1,8 рази).

Таблиця 6.4

Податкові пільги для суб’єктів кінематографії, надані в 2014–2022 рр., млн грн

Сума пільг	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Всього
З податку на прибуток	2,45	-	-	-	-	-	-	-	-	2,45
З ПДВ (код 1401046)	17,07	22,68	35,34	86,84	174,80	159,38	-	-	-	496,11
З ПДВ (код 14010464)	63,12	69,13	-	6,64	896,57	699,44	-	-	-	1734,90
Пільга з ПДВ (код 14010463)	-	-	-	-	-	-	159,57	136,05	39,22	334,84

¹ Зазначена інформація не є повною, оскільки не враховує пільги, отримані у вигляді оподаткування за ставкою ПДВ 7 % операцій з постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху, які не наводяться у звітах ДПС.

Пільга з ПДВ (код 14060532)	-	-	-	-	-	-	59,27	216,97	116,53	392,77
Пільга з ПДВ за кодом 14060547	-	-	-	-	-	-	-	43,84	-	43,84
із плати за землю	2,88	-	-	-	-	-	-	-	-	2,88
Всього	85,52	91,81	35,34	93,48	1071,37	858,82	218,84	396,86	155,75	3007,79

Складено і розраховано за даними зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг та видів платежів.

Крім податкових пільг, суб'єктам кінематографії надається й пряма державна підтримка. Відповідно до Закону України “Про державну підтримку кінематографії в Україні” вона може здійснюватись у трьох формах – *публічних закупівель* товарів, робіт і послуг, необхідних для виробництва (створення) документальних, просвітницьких, анімаційних фільмів, фільмів для дитячої аудиторії, авторських фільмів та фільмів-дебютів; *державних субсидій* на створення (виробництво), розповсюдження, рекламування та популяризацію національних фільмів, повернення частини кваліфікованих витрат, здійснених іноземним суб'єктом кінематографії при виробництві фільмів, просування послуг вітчизняної кіногалузі, проведення фундаментальних та прикладних досліджень тощо; *відшкодування* суб'єктам кінематографії *процентів, сплачених за банківськими кредитами*. Видатки на державну підтримку кінематографії передбачаються в Державному бюджеті України за окремою бюджетною програмою¹.

Враховуючи надання суб'єктам кінематографії державної підтримки і в прямій, і в непрямій формах, об'єктом аналізу має бути результативність державної підтримки таких суб'єктів загалом, а не лише результативність надання податкових пільг, адже й ті, й інші є витратами державного бюджету. Тож аудит ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених на розвиток кінематографії та управління об'єктами державної власності у цій сфері, який проводився Рахунковою палатою з метою встановлення “продуктивності, результативності, економності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству культури України на створення і розповсюдження творів кіномистецтва та державну підтримку

¹ Про державну підтримку кінематографії в Україні : Закон України від 23.03.2017 № 1977-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1977-19#Text>.

розвитку кінематографії, здійснення концертно-мистецьких заходів у сфері кінематографії”¹ неправомірно, на нашу думку, обмежувався аудитом використання відповідних бюджетних видатків.

Проаналізуємо результативність державної підтримки кінематографії з використанням прямих і непрямих (податкових) важелів (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Державна підтримка суб’єктів кінематографії та її результативність у 2014-2019 рр.

Показники	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Всього
Сума податкових пільг, млн грн	85,53	91,82	35,34	93,48	1071,37	858,83	2236,37
Сума бюджетних видатків за програмою на створення та розповсюдження національних фільмів, млн грн	29,48	133,37	251,52	496,35	511,72	449,00	1871,44
Загальна сума державної підтримки, млн грн	115,01	225,19	286,86	589,83	1583,09	1307,83	4107,81
Темп зростання, %		195,8	127,4	205,6	268,4	82,6	
Кількість завершених фільмів, створених за державної підтримки	23	7	35	47	48	46	206
У т. ч.:							
ігрових повнометражних		3	4	17	26	19	69
короткометражних анімаційних		2	9	5	4	4	24
Сума податкових витрат у середньому на виробництво одного фільму, млн грн	3,72	13,12	1,01	1,99	22,32	18,67	10,86
Сума бюджетних витрат у середньому на виробництво одного фільму, млн грн	1,28	19,05	7,19	10,56	10,66	9,76	9,08
Державна підтримка в середньому на один фільм, млн грн	5,00	32,17	8,20	12,55	32,98	28,43	19,94

Складено і розраховано за даними Державної казначейської служби України (URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>) та зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг та видів платежів.

За даними табл. 6.5, державна підтримка суб’єктів кінематографії впродовж 2014-2019 рр. демонструвала постійну тенденцію до зростання, за винятком 2019 р., коли вона зменшилася, порівняно з 2018 р. Якщо в 2014, 2018 і 2019 рр. більша сума підтримки була надана за рахунок непрямих (податкових) витрат, то в інші роки – за рахунок видатків за бюджетною програмою. За шість

¹ Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених на розвиток кінематографії та управління об’єктами державної власності у цій сфері : затв. рішенням Рахункової палати від 28.11.2017 № 24-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/24-2_2017/Zvit_24-2_2017.pdf.

років загальна сума підтримки становила понад 4 млрд грн, понад 54 % її обсягу було надано за рахунок податкових пільг. Її результатом стало створення 206 завершених фільмів, підтримка яких обійшлася державі в середньому в 19,9 млн грн у розрахунку на один фільм, з них 10,9 млн грн становили податкові витрати.

Зростання виробництва національних фільмів за прямої державної підтримки та їх визнання на міжнародних конкурсах і фестивалях є підтвердженням того, що в цілому державна підтримка кінематографії є результативною. Проте не всі державні кошти, що спрямовуються на виробництво національних фільмів, використовуються ефективно. Зокрема, за даними аудиторів Рахункової палати, “із завершених у 2015–2016 рр. і I півріччі 2017 р. 54 фільмів, з яких 13 повнометражні, на широкий екран до українського глядача вийшло дев'ять. Як наслідок, не досягається головна мета створення національних фільмів – формування духовних цінностей українського народу шляхом залучення громадян України до національного кіномистецтва”¹. А кошти, витрачені на такі фільми, виявляються марними, вони не лише не окупаються, а й не приносять ні морального, ні матеріального зиску. Причинами таких явищ є не лише низька якість деяких фільмів, а й неналежне управління сферою кінематографії, зокрема, втрата державного впливу на надання послуг із демонстрування фільмів. Зокрема, як зазначається у Звіті Рахункової палати, “всупереч вимогам статті 22 Закону України “Про кінематографію” жодним суб’єктом кінематографії у 2015–2016 роках та I півріччі 2017 року не дотримано 30-відсоткової, а з березня 2017 року – 15-відсоткової квоти демонстрування національних фільмів. У результаті ринок кіно- і телепродукції на 95 % заповнено іноземною продукцією”².

Повернімося до податкових пільг, які надаються суб’єктам кінематографії. Нам було цікаво, чи надається державна підтримка відповідним суб’єктам у країнах Європи і в яких формах?

Проведений аналіз показав, що зростання визнання креативної індустрії у Європі та світі, в т. ч. кіно та телебачення, зумовлює й зростання їх державної підтримки. Остання здійснюється з використанням податкових, а також прямих

¹ Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених на розвиток кінематографії та управління об’єктами державної власності у цій сфері : затв. рішенням Рахункової палати від 28.11.2017 № 24-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/24-2_2017/Zvit_24-2_2017.pdf.

² Там само.

бюджетних важелів. Є три основні типи податкових стимулів, які зазвичай використовуються в Європі: податкові притулки¹, податкові знижки та податкові кредити.

Серед країн, що станом на кінець 2014 р. надавали податкові притулки, – Бельгія, Ірландія, Литва, Франція, Угорщина, Італія. Проте зазначена форма податкових стимулів все більше поступається іншим їх формам, передусім податковим знижкам. Зокрема, системи податкового притулку в Люксембурзі, Ірландії, Великій Британії, Бельгії та Нідерландах за останні роки були трансформовані або ліквідовані. Податкові знижки застосовують у Хорватії, Австрії, Чехії, Македонії, Німеччині, Ісландії, Мальті, Нідерландах, Словаччині; податкові кредити – у Франції, Італії, Іспанії, Великій Британії.

Усі структури, що заходяться в підпорядкуванні (під управлінням) європейських країн, потребують дозволу на надання державної допомоги для забезпечення сумісності з положеннями *acquis communautaire*. Такий дозвіл, як правило, надається терміном на п'ять років².

Зарубіжними вченими також проведено дослідження результативності використання податкових стимулів суб'єктами кіноіндустрії у країнах Європи. Дослідження здійснено в контексті їх економічного впливу, тобто збільшення економічної активності зазначених суб'єктів, що генерується податковими стимулами, зокрема: 1) збільшення виробництва (валової доданої вартості) кіно- та аудіовізуальної галузі; 2) підвищення рівня зайнятості (наприклад, кількості штатних співробітників); 3) зростання інвестицій у кіновиробництво та аудіовізуальну галузь. Проведений аналіз показав, що схеми фіскального стимулювання пов'язані з вищими темпами зростання у кіносекторі, а також із більшим кіносектором (вимірюється як частка виробничих витрат у ВВП), у

¹ Оскільки податкові знижки і податкові кредити є загальновідомими формами податкових пільг, варто дати пояснення лише такій їх формі як податкові притулки. Податкові притулки (tax shelter) призначені для залучення інвестицій від приватних осіб з високими статками чи фірм, що належать до великих платників податків, шляхом надання їм дозволу вираховувати інвестиції у відповідні види виробничої діяльності зі своїх податкових зобов'язань і при цьому мати можливість отримувати будь-який прибуток від проекту в довгостроковій перспективі, хоча він (прибуток) і підлягатиме оподаткуванню при отриманні. Див.: Olsberg J., Barnes A. Impact analysis of fiscal incentive schemes supporting film and audiovisual production in Europe. Strasbourg : European Audiovisual Observatory (Council of Europe), 2014. URL: <https://rm.coe.int/impact-analysis-of-fiscal-incentive-schemes-supporting-film-and-audio/16808e4506>.

²Olsberg J., Barnes A. Impact analysis of fiscal incentive schemes supporting film and audiovisual production in Europe. Strasbourg : European Audiovisual Observatory (Council of Europe), 2014. URL: <https://rm.coe.int/impact-analysis-of-fiscal-incentive-schemes-supporting-film-and-audio/16808e4506>.

країнах, які запровадили податкові стимули, порівняно з країнами, які таких стимулів не ввели. Зокрема, у середньому виробничі витрати у кіновиробництві становлять 0,06% ВВП для країн із запровадженими стимулами порівняно з 0,01% для країн, що не використовують схеми податкового стимулювання. Крім того, у країнах, що мають податкові стимули, виробничі витрати зростають вищими темпами, наприклад, у Бельгії та Хорватії середньорічне зростання витрат на виробництво фільмів перевищило 15%¹.

Як бачимо, державна підтримка суб'єктів креативних галузей, у т. ч. кінематографії, з використанням податкових важелів у європейських країнах надається у формі пільг з податку на прибуток підприємств. У нашій країні, як зазначалося, – переважно у формі пільг з ПДВ. Причому якщо звільнення від ПДВ операцій з постачання робіт та послуг з виробництва національних фільмів ще можна пояснити тривалим циклом виробництва в цій галузі, як і в літакобудуванні, та високою вартістю кредитних ресурсів в Україні, що ускладнює їх використання для поповнення обігових коштів, необхідних для сплати вхідного ПДВ, то звільнення всіх інших суб'єктів від сплати ПДВ по всьому ланцюжку – від виробництва до демонстрування фільмів – навряд чи можна вважати достатньо обґрунтованим. Воно також суперечить вимогам 112 Директиви Ради ЄС, яку Україна взяла зобов'язання імплементувати в національне законодавство.

Підсумовуючи, варто зазначити, що загальна сума державної підтримки кінематографії упродовж 2014-2019 рр. є більшою, ніж інших розглянутих нами видів діяльності, яким надавалася державна допомога, оскільки для цього були задіяні як податкові, так і прями бюджетні витрати. Проте останні в розрахунку на виробництво одного фільму були не стабільними, підвищившись з 1,3 млн грн в 2014 р. до 19,1 млн грн в 2015 р., надалі були нижчими за цей максимум. Не стабільними були й податкові витрати в розрахунку на один фільм, коливаючись від 1,0-2,0 млн грн у 2016-2017 рр. до 22,3 млн грн у 2018 р. Щодо якісної характеристики податкових пільг, то вони, на відміну від країн ЄС, надаються не з податку на прибуток, заохочуючи до інвестицій у кіновиробництво, а з ПДВ, суперечачи вимогам 112 Директиви Ради ЄС.

¹Olsberg J., Barnes A. Impact analysis of fiscal incentive schemes supporting film and audiovisual production in Europe. Strasbourg : European Audiovisual Observatory (Council of Europe), 2014. URL: <https://rm.coe.int/impact-analysis-of-fiscal-incentive-schemes-supporting-film-and-audio/16808e4506..>

Пільги для космічної галузі

Податкові пільги для космічної галузі запроваджені Законом України №1342-VI від 19.05.2009 “Про внесення змін до деяких законів України з питань космічної діяльності” як тимчасові (до 2015 р.). Вони включали: а) звільнення від сплати ПДВ певних видів операцій (постачання товарів, що ввозяться на митну територію України, а також постачання результатів НДДКР, які виконуються за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України); б) пільги з податку на прибуток підприємств (річний податковий період, неврахування авансових платежів при визначенні складу валових доходів і валових витрат); в) звільнення від плати за землю. Наразі суб’єкти космічної діяльності можуть використовувати пільги з ПДВ і земельного податку. При цьому якщо спочатку передбачалося, що пільги надаватимуться протягом дії міжнародних договорів України, згоду на обов’язковість яких надано Верховною Радою України, з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки, то зараз вони надаються всім суб’єктам космічної діяльності, на яких поширюється дія Закону України “Про космічну діяльність”.

Інформація про надані суб’єктам космічної діяльності впродовж 2014-2022 рр. податкові пільги наведена в табл. 6.6. Загальна сума наданих протягом дев’яти років пільг становить 2,0 млрд грн, проте в ній не враховані пільги з ПДВ при імпорті, облік яких ДПС не веде, що занижує їх загальну суму. З наданих пільг 96,7% становлять пільги з податку на землю. Найменшу суму пільг суб’єкти космічної діяльності отримали в 2014 р., найбільшу – в 2021-2022 рр.

Таблиця 6.6

Податкові пільги для суб’єктів космічної діяльності (2014–2022 рр.),

млн грн

Сума пільг	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Всього
Пільга з ПДВ	17,12	18,60	6,84	0,40	9,26	-	1,2	1,1	11,4	65,92
Пільга із плати за землю	66,99	84,00	123,67	112,39	262,12	297,35	277,0	324,3	392,8	1940,62
Всього	84,11	102,60	130,51	112,79	271,38	297,35	278,2	325,4	404,2	2006,54

Складено та розраховано за даними зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг та видів платежів.

Крім непрямої підтримки з використанням податкових пільг держава надає суб’єктам космічної галузі також пряму бюджетну підтримку шляхом розробки й фінансування за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел

загальнодержавних цільових науково-технічних космічних програм. Всього з 1993 р. по 2017 р. в Україні було виконано п'ять таких програм. При цьому жодна з них не була профінансована згідно із запланованим обсягом. Якщо перша програма профінансована на 43,2% (максимальний показник), то п'ята – на 34,3% (табл. 6.7). Зазначене свідчить передусім про низьку якість стратегічного державного планування.

Таблиця 6.7

Фінансування космічних програм України з 1993 по 2017 р., тис. грн

Космічна програма	Визначено програмою	Фактично профінансовано	Виконання фінансування, %
I космічна програма, 1993-1997	316470,0	136732,8	43,2
II космічна програма, 1998-2002	1315520,0	179755,4	13,7
III космічна програма, 2003-2007	1582450,0	401116,1	25,3
IV космічна програма, 2008-2012	1417100,0	536420,6	37,9
V космічна програма, 2013-2017	1120000,0	380 409,1	34,0

Джерело: Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету. Підрозділ II.1 розділу II. Звіту про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

Таблиця 6.8

Фінансування п'ятої космічної програми за рахунок державного бюджету та інших джерел

Рік	Визначено програмою, тис. грн		Фактично профінансовано, тис. грн		Частка державного фінансування в загальній сумі, %	
	з державного бюджету	з інших джерел	з державного бюджету	з інших джерел	згідно з програмою	фактично
2013	98 700,0	389 000,0	25 263,1	1 272 351,0	20,2	1,9
2014	230 700,0	207 000,0	67 876,7	850 800,0	52,7	7,4
2015	335 200,0	258 000,0	30 300,3	597 532,1	56,5	4,8
2016	226 900,0	295 000,0	176 917,3	750 000,0	43,5	19,1
2017	228 500,0	311 000,0	80 051,7	1 200 000,0	42,4	6,3
Разом	1 120 000,0	1 460 000,0	380 409,1	4 670 683,1	43,4	7,5

Складено і розраховано за: Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013-2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>.

Якщо на виконання другої і третьої космічних програм планувався порівняно більший (відносно попередньої програми) обсяг бюджетних коштів, то планове фінансування четвертої і п'ятої програм характеризувалося спадною динамікою. Четверта програма профінансована на 133,7 % порівняно з третьою,

а п'ята – лише на 70,9 % порівняно з четвертою. Отже, державна підтримка космічної галузі зменшується.

Зменшення бюджетного фінансування космічної галузі супроводжувалося зростанням її фінансування з інших джерел, зокрема за рахунок отриманих підприємствами позабюджетних коштів. Фактична сума останніх, порівняно з передбаченою у програмі, збільшилась у три рази, а порівняно з її бюджетним фінансуванням – у 12 разів. Відтак частка державного фінансування п'ятої космічної програми становила лише 7,5% загальної суми її фінансування (табл. 6.8).

Про результативність державної підтримки суб'єктів космічної діяльності в 2013-2017 рр. можна зробити висновок із Заключного звіту про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на відповідний період. У звіті наголошується на тому, що через недостатній рівень державного фінансування окремих завдань програми, жодне з яких не було профінансоване відповідно до передбачених обсягів (табл. 6.9), а також з інших причин (припинення співробітництва з РФ у підготовці наукових експериментів на Міжнародній космічній станції, втрата російського ринку для українських підприємств, вихід Федеративної Республіки Бразилія з проекту “Циклон-4”), переважна більшість завдань та заходів програми не була виконана в повному обсязі. Зокрема, з 20 заходів, що планувалися в межах семи завдань, частково виконано 18, два не виконувалися взагалі. Відповідно не була досягнута й кінцева мета програми¹.

Звіт не містить достатньої інформації для аналізу соціально-економічних результатів виконання п'ятої космічної програми. У ньому зазначається лише, що прямий дохід (загальна сума виручки від реалізації продукції) за п'ять років становив 17,289 млрд грн, а непрямий дохід (не зрозуміло, що означає цей термін, і чому взагалі застосовується термінологія, що відрізняється від загальноприйнятої) – 1,603 млрд грн. Згідно з показниками ефективності виконання програми, визначеними в Законі України “Про затвердження Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на

¹ Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>.

2013-2017 роки”, прямым доход передбачався в обсязі 2,5 млрд грн, а непрямий – 3,24 млрд грн¹.

Таблиця 6.9

Фінансування окремих завдань п'ятої космічної програми за рахунок державного бюджету

Завдання	Визначено програмою, тис. грн	Фактично профінансовано, тис. грн	Виконання фінансування, %
Завдання 1. Здійснення дистанційного зондування Землі з космосу	413 700,0	190 476,98	46,04
Завдання 2. Удосконалення космічних систем телекомунікації та навігації	114 300,0	19 440,1	17,00
Завдання 3. Проведення космічної діяльності в інтересах національної безпеки та оборони	42 000,0	37 004,8	88,1
Завдання 4. Проведення наукових космічних досліджень	171 100,0	103 285,8	60,36
Завдання 5. Створення космічних комплексів	353 900,0	23 113,7	6,53
Завдання 6. Забезпечення промислово-технологічного розвитку	15 000,0	1 041,0	6,94
Завдання 7. Поглиблення міжнародного співробітництва	10 000,0	6 046,6	60,46

Складено і розраховано за: Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013-2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>

Наведені показники дають змогу порівняти очікувану й фактичну віддачу від фінансових ресурсів, вкладених у розвиток космічної галузі. За нашими розрахунками, на кожен грн державних коштів отримано 45,4 грн валового доходу, тоді як очікувалося 2,23 грн, а на кожен гривню загального обсягу фінансових ресурсів – 13,5 грн за очікуваних 0,97 грн. Проте, по-перше, такий розрив між фактичними і закладеними в програму показниками, швидше за все, є наслідком не прориву в роботі галузі, а стрімкого падіння курсу національної валюти в 2014 р., що позитивно вплинуло на експортну виручку, високих темпів інфляції, а також низької якості стратегічного бюджетного планування. По-друге, щоб оцінити фактичні показники, необхідно порівняти їх з віддачею від фінансових ресурсів, вкладених у попередні космічні програми, зокрема в четверту. Враховуючи, що обсяг реалізованої продукції за 2008-2012 рр.

¹ Про затвердження Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки : Закон України № 439-VII від 05.09.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/439-18#Text>.

становив 14,031 млрд грн¹, а обсяг фінансування цієї програми з державного бюджету – 536420,6 тис. грн, на кожен грн державних коштів отримано 26,2 грн валового доходу. Отже, бюджетне фінансування п'ятої космічної програми було більш ефективним, ніж четвертої.

Соціальні наслідки реалізації п'ятої космічної програми характеризує зменшення за період з 2013 по 2017 рр. загальної чисельності працюючих на підприємствах галузі з 24 784 до 18 651 осіб, або на 24,7 %, тоді як згідно з показниками ефективності виконання програми, визначеними у вищезгаданому Законі України, передбачалося їх зростання. Не досягнуто й показник збільшення співвідношення між середньомісячною заробітною платою на підприємствах, що підпорядковані Державному космічному агентству України, та в державі до 1,2; фактично їх співвідношення в 2016 р. становило 1,1. За час виконання четвертої космічної програми загальна чисельність працюючих зменшилася на 4600 чоловік, або на 14,2%, що свідчить про гірші соціальні наслідки виконання п'ятої космічної програми.

Загальну суму державних (бюджетних) витрат (прямих і непрямих) можна проаналізувати за період 2014-2019 рр. (табл. 6.10). Як свідчить таблиця, за шість років вони склали лише 1,6 млрд грн. З них 63,9 % становили податкові витрати. Вони переважали прямі бюджетні витрати в усі роки, за винятком 2016 р.

Про результативність державної підтримки космічної галузі свідчить валовий дохід, отриманий на кожен грн державних витрат, який в середньому становив 14,65 грн, демонструючи в останні три роки тенденцію до зниження від 23,91 до 9,84 грн.

Віддачу від загальної суми витрат на фінансування космічної галузі (як за рахунок податкових і бюджетних витрат, так і за рахунок інших джерел) можна порівняти лише за 2014-2017 рр. У середньому за чотири роки вона становила 3,42 грн, характеризується тенденцією до зниження упродовж 2015-2017 рр. з 4,18 до 3,31 грн.

Фіскальну ефективність податкових пільг можна розрахувати як відношення сплачених до бюджету податків суб'єктами космічної галузі до суми отриманих податкових пільг. Упродовж п'яти років вона характеризувалася

¹ Розраховано за даними річних звітів Державного космічного агентства України за 2008–2018 рр. URL: <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-ahentstva-ukrainy>.

постійними коливаннями від найвищого показника (10,5 грн) до найнижчого (4,25 грн), а в середньому становила 7,33 грн на кожну гривню наданих пільг.

Таблиця 6.10

Державна підтримка космічної галузі впродовж 2014–2019 рр.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Всього
Сума наданих податкових пільг, млн грн	84,1	102,6	130,5	112,8	271,4	297,4	998,8
Сума фактичних бюджетних видатків за державною програмою, млн грн	67,9	30,3	176,9	80,1	130,5	78,5	564,2
Загальна сума державної підтримки, млн грн	152,0	132,9	307,4	192,9	401,9	375,9	1563,0
Обсяг реалізованої продукції, млн грн	2892	3053	3735	4613	4900*	3700*	22893
Сплачено податків і зборів, млн грн	711,0	1077,7	1041,3	1159,7	1154,3	Н. д.	5144,0
Віддача, грн	19,03	22,97	12,15	23,91	12,19	9,84	14,65
Фіскальна ефективність податкових пільг, грн	8,45	10,50	7,98	10,28	4,25	Н. д.	7,33

* Попередні дані.

Складено і розраховано за даними річних звітів Державного космічного агентства України за 2008–2018 рр. URL: <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-agentstva-ukrainy>; Публічний звіт Голови Державного космічного агентства України за 2019 рік.

Отже, державна підтримка космічної галузі з урахуванням як податкових, так і бюджетних витрат була незначною, порівняно з державною підтримкою інших, досліджених нами, видів діяльності. Проте вона була достатньо ефективною як в економічному, так і у фіскальному аспектах, крім того, вона стимулювала залучення приватних інвестицій. Зокрема, на кожну грн державних коштів, наданих у прямій і непрямій формах, було залучено в розвиток галузі 3 грн інших фінансових ресурсів.

У цілому проведене дослідження дає змогу зробити такі висновки.

1. У контексті використання податкових пільг.

Три проаналізовані нами пріоритетні види діяльності за 2014-2022 рр. отримали 9,5 млрд грн податкових пільг, тобто в середньому по 350, 9 млн грн кожен вид економічної діяльності щорічно. Найбільшу суму податкових пільг упродовж досліджуваного періоду отримали суб'єкти літакобудування (47,1% загальної суми пільг), тоді як кіноіндустрія і космічна галузь – 31,7 і 21,2% відповідно.

В 2020-2022 рр. літакобудування й космічна галузь найбільші суми пільг отримували із плати за землю (відповідно 61,1 і 98,6%), тобто податку, суми пільг з якого не залежать від масштабів проваджуваної господарської діяльності.

2. У контексті державної підтримки пріоритетних галузей економіки.

Порівняльний аналіз державної підтримки (з використанням як податкових, так і прямих бюджетних витрат) досліджуваних видів діяльності, показав, що в 2014-2019 рр. найбільша державна підтримка надавалася кіноіндустрії, тож саме вона де-факто була найбільшим державним пріоритетом. І саме її підтримка виявилася доволі результативною.

Не заперечуючи значення кіноіндустрії в розвитку суспільства, вважаємо, що масштаби її державної підтримки є наслідком не стільки свідомого суспільного вибору, скільки ефективного лобізму й відсутності інформації про загальні обсяги державної підтримки цієї галузі з використанням податкових і прямих бюджетних важелів, облік якої в Україні не ведеться.

Державна підтримка літакобудування й космічної галузі, що належать до найбільш капіталоємних, була недостатньою, й відтак не могла забезпечити прорив у їх розвитку. Проте державна підтримка комічної галузі була більш ефективною, ніж літакобудування, а за умови фактичного фінансування космічних програм у запланованому обсязі могла би бути ще вищою.

У цілому проведене дослідження показало, що розпорошення бюджетних коштів з метою підтримки різних видів діяльності не забезпечує належної підтримки жодної з них. Між тим в умовах нестачі державних фінансових ресурсів необхідною є їх концентрація на 1-2 найбільших пріоритетах, які мають бути визначені на законодавчому рівні й державна політика щодо яких має бути послідовною.

3. У контексті законодавчого врегулювання форм податкових пільг, що надаються окремим видам діяльності.

Найбільш поширеною й водночас найменш прозорою формою податкових пільг, що надаються всім видам діяльності, які були предметом нашого аналізу, є пільга з ПДВ при імпорті товарів. Популярність цієї пільги (а пільгою зазначене звільнення стає лише у випадку тривалого виробничого циклу) зумовлена високою вартістю залучення кредитних ресурсів для поповнення обігових коштів суб'єктів господарювання. Проте застосування такої пільги, по-перше,

вимагає налагодження ефективного контролю на митницях за правомірністю її надання та обліку суми пільг і втрат бюджету внаслідок її надання, а також передачі інформації про суми таких пільг від органів митної служби до ДПС з метою їх урахування (відображення) у загальних звітах. По-друге, враховуючи те, що зазначена пільга суперечить вимогам 112 Директиви Ради ЄС, має бути забезпечене дійсно тимчасове її застосування.

4. У контексті адміністрування податкових пільг

Проведений аналіз показав відсутність у державі належного ставлення до податкових пільг як до таких, які у своїй більшості призводять до втрат бюджетних надходжень, а відтак вимагають такого ж обліку й контролю, як і сплата податків, адже неправомірно надані чи неефективно використані податкові пільги – це марні втрати податкових доходів бюджету. Відтак підвищення ефективності державного фінансового управління вимагає зміни ставлення не лише до надання податкових пільг (визначення цілей, критеріїв і очікуваних наслідків їх надання), а й до їх результативного та ефективного використання (складання звітів про втрати бюджету, які є результатом надання податкових пільг, є лише його передумовою).

6.3. Моніторинг результативності застосування податкових витрат

Моніторинг являє собою сучасний управлінський інструмент, основний зміст якого полягає в оперативному відстеженні показників діяльності досліджуваного об'єкта, їх оцінки й забезпеченні необхідною інформацією осіб, що приймають рішення.

З позицій системного підходу моніторинг є системою виміру характеристик й діагностики стану бюджетного об'єкта або процесу, розробки і впровадження контрольних-коригуючих заходів для приведення його у відповідність до нормативних параметрів.

Розглядаючи можливість застосування окремих видів моніторингу для визначення результативності податкових витрат можна відмітити наступне:

1. Виходячи з сутності видів моніторингу для оцінки результативності податкових витрат можуть бути використані такі види як: стратегічний, тактичний, оперативний та інформаційний. Проблемний моніторинг має вузьку

специфіку та може бути проведеним для вирішення окремих питань. Базовий моніторинг відношення до оцінки результативності податкових витрат.

2. Оскільки процес моніторингу результативності податкових витрат не має чітких часових рамок, то найбільш доцільним є застосування проміжного моніторингу.

3. За частотою використання моніторинг результативності податкових витрат потрібно застосовувати систематично, тому що результати разового чи періодичного моніторингу не будуть надавати достовірних та своєчасних результатів.

4. За ознакою “охопленням об'єкта спостереження” кожен з видів моніторингу може бути використані для окремих завдань: локальний – для окремих видів податкових витрат, вибірковий – для окремих груп.

5. За ознакою “організаційні форми” доцільним є застосування фронтального моніторингу, що поширюється на всіх, здійснюється одночасно.



Рис. 6.1. Відмінності моніторингу результативності податкових пільг та контролю за їх застосуванням

Побудовано автором.

Моніторинг результативності податкових витрат насамперед має бути спрямований на постійне спостереження за податковими пільгами та особами, які такі пільги отримують, задля визначення ефективності застосування пільг та можливих категорій осіб, які не потребують пільг або обґрунтування нових пільгових категорій, залежно від ситуації в державі.

У процесі моніторингу результативності податкових витрат необхідно зібрати, вивчити й обробити інформацію щодо дієвості податкових пільг та визначення доцільності їх подальшого застосування.

Процес моніторингу тісно пов'язаний із податковим контролем. Процеси моніторингу та контролю є різними за методами здійснення, але схожі за метою, яку вони переслідують (див. рис. 6.1).

В процесі моніторингу можна отримати інформацію щодо певних категорій платників податків, що мають право на застосування податкових пільг. Ця інформація може стати основою для проведення контрольних-перевірочних заходів з метою визначення доцільності продовження застосування податкової пільги або її відміни (заміни на державну допомогу не пов'язану із податковими пільгами).

Основна відмінність здійснення моніторингу та контролю податкових пільг в зарубіжних країнах (порівняно з Україною) пов'язана із відмінностями податкового законодавства, складу податкових витрат, базової структурою податків, методів оцінки, обліку та звітування за податковими витратами.

Як доводять дослідження, переважна більшість країн застосовує моніторинг та контроль податкових пільг для прийняття відповідних рішень у сфері податкової та бюджетної політики. Разом із тим, світова практика демонструє, що зарубіжні країни не повною мірою застосовують заходи контролю та моніторингу¹.

Дані табл. 6.11 свідчать про доволі неповну оцінку податкових витрат деякими країнами.

Розглянемо підходи зарубіжних країн щодо оцінки, контролю й моніторингу податкових витрат.

¹ Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.cepreweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.

Таблиця 6.11

Ступінь оцінювання податкових витрат в зарубіжних країнах

Країна	Ідентифіковані податкові витрати	Оцінені податкові витрати	Країна	Ідентифіковані податкові витрати	Оцінені податкові витрати
Австралія	289	146	Італія	338	187
Бельгія	251	136	Латвія	321	321
Канада	337	216	Нідерланди	125	100
Данія	80	80	Польща	208	96
Естонія	20	20	Словаччина	47	47
Фінляндія	188	126	Південна Корея	276	254
Франція	457	221	Іспанія	95	95
Німеччина	104	71	Швеція	174	113
Греція	768	130	Вел. Британія	424	185
Угорщина	51	51	США	167	167
Ірландія	167	95			

Складено за: How to Evaluate Tax Expenditures. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2022/005/article-A001-en.xml>.

У Німеччині¹ великомасштабні оцінки ефективності податкових витрат проводяться один раз за законодавчий цикл відповідно до мандату на оцінку кожного виду податкових витрат, але не рідше одного разу на 10 років. Для цих цілей застосовуються різні процедури залежно від цілей та конфігурації заходів, що розглядаються (зокрема, перевірка того, чи були виділені кошти використані відповідним агентством (наприклад, відомством, що відповідає за охорону здоров'я) за призначенням, моніторинг досягнення поставлених цілей та ін.). Метою регулярних внутрішніх або зовнішніх оцінок ефективності податкових витрат є, зокрема, виявлення потенціалу скорочення субсидій таким чином, щоб це було одночасно цілеспрямованим та економічно обґрунтованим, або оптимізація методів розробки субсидій. Регулярна оцінка субсидій з погляду їх цільової точності та ефективності, а також оцінка стійкості субсидій є ключовими елементами ефективного моніторингу субсидій. Такі оцінки спрямовані, зокрема, на запобігання нераціональному використанню ресурсів та виявлення потенціалу оптимізації та додаткових варіантів структурування наявних інструментів.

Окрім того, в Німеччині впроваджено практику моніторингу 20 найбільших статей податкових витрат (близько 92% їх сумарної оцінки).

¹ 28th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/28-subsidy-report.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

Завданнями є: встановлення факторів, що вимагають використання кожної статті податкових витрат (наприклад, макроекономічні фактори або провали ринку); визначення того, чи є та чи стаття податкових витрат ефективним заходом, а також чи є податкові витрати в кожному конкретному випадку найкращим інструментом для досягнення поставленої мети; виявлення можливих побічних ефектів для податкової системи загалом. У моніторингу одночасно беруть участь кілька неурядових дослідницьких організацій, що дає змогу отримати неупереджені результати.

Ірландія¹ передбачає оцінку податкових витрат кожні п'ять років. При цьому проводиться попередня оцінка податкових витрат з обов'язковим визначенням мети податкових витрат, бенефіціару податкових витрат, перевага податкових витрат над іншими видами витрат, альтернативні витрати, адміністративні витрати тощо.

У Великій Британії² контролер і аудитор General (C&AG) вивчає економічність, ефективність і результативність способу, який державні відомства використовують свої ресурси при виконанні своїх функцій, у т. ч. управління податковими витратами. При цьому система управління податковими витратами не є ефективною на думку National audit office, дослідження якого довели, що жоден з департаментів податкових пільг у Великій Британії не мав рамок або принципів, якими слід керуватися під час адміністрування податкових пільг. Управління з бюджетної відповідальності (OBR) визначило вартість податкових пільг як один із чотирьох нових фіскальних ризиків для державних фінансів.

Для здійснення контролю за податковими витратами Податкове та митне управління (HMRC) створила центральну групу для нагляду управління податковими пільгами. У 2017 році Казначейство Її Величності провело пілотний моніторинг податкових витрат, віддавши пріоритет тим витратам, які переслідують конкретні політичні цілі на суму понад 40 млн фунтів стерлінгів на рік. До 2019 року у рамках процесу розробки політики неофіційно оцінено співвідношення ціни та якості 63 податкових пільг.

¹ Budget 2023 Report on Tax Expenditures 2022. URL: <https://www.gov.ie/pdf/?file=https://assets.gov.ie/243743/c7696ee4-d656-487b-ad53-a00ad4ea536a.pdf#page=null>.

² The management of tax expenditures / HM Revenue & Customs, HM Treasury URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>.

Оцінки податкових витрат HMRC показують, що їхня ефективність сильно різниться. Казначейство Її Величності розробило внутрішні неофіційні процеси з метою оцінки співвідношення ціни та якості податкових витрат на основі моніторингу.

Казначейство Її Величності зазвичай проводить консультації з громадськістю щодо запровадження податкових витрат на стадії проєктування, якщо воно не вважає, що це матиме несприятливі ринкові наслідки. Відділам казначейства не завжди представляється можливим перевірити вплив нових чи переглянутих податкових витрат на поведінку платників.

В Італії¹ огляди податкових витрат поєднуються з оглядами витрат, що дає змогу комплексно аналізувати державну підтримку окремих секторів, видів діяльності, регіонів чи агентів.

В США² податкові витрати адмініструє податковою службою. Різні фінансові служби США щорічно звітують щодо обсягів податкових витрат. При цьому податкові витрати піддаються набагато меншому контролю та оцінці, ніж дискреційні обов'язкові витрати, незважаючи на порівнянний розмір витрат бюджету. Податковим витратам бракує системності та багаторівневості перегляду, встановленим для інших видів витрат.

Процес моніторингу результативності податкових витрат передбачає послідовність дій. Тому, з урахуванням кращих світових практик пропонуємо здійснювати його за такими етапами:

1. Формулювання мети моніторингу.

Під час здійснення моніторингу результативності податкових пільг держава має отримати повну інформацію щодо доцільності застосування таких пільг до різних категорій осіб. При цьому кінцева мета надання пільг для юридичних та фізичних осіб буде відрізнятися, що й буде обумовлювати різну мету моніторингу результативності податкових пільг. Мета пільг для юридичних осіб здебільшого пов'язана із зниженням витрат виробництва (в тому числі має аналізуватися ціна на продукцію), збільшенням фінансового результату,

¹ Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How? URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>.

² Harris B. H., Steuerle E., Quakenbush C. Evaluating Tax Expenditures: Introducing Oversight into Spending Through the Tax Code, Tax Policy Center, 2018. URL: https://www.urban.org/sites/default/files/publication/98742/evaluating_tax_expenditures_introducing_oversight_into_spending_through_the_tax_code_0.pdf.

зниженням податкового навантаження (на певний термін) чи повним звільненням від оподаткування. Мета пільг для фізичних осіб полягає у зниженні податкового навантаження чи повному звільненні від оподаткування. Вважаємо, що при застосуванні пільг до фізичних осіб держава має змінити підхід щодо їх надання. Держава має сформувати перелік осіб, які будуть отримувати право на пільгу незалежно від суми доходу з урахуванням можливості альтернативного використання цільової адресної державної допомоги. Інші фізичні особи, можуть претендувати на пільги (на тимчасових засадах) за умови отримання доходу, який не буде перевищувати встановлену межу. Також при цьому мають враховуватися сімейний стан особи, яка претендує на пільгу, та доходи членів сім'ї.

2. Відбір органів виконавчої влади, що будуть здійснювати моніторинг.

Оскільки йдеться про податкові пільги, то здійснення моніторингу має бути покладено на органи Державної податкової служби України. При цьому можливе створення окремого структурного підрозділу в податкових органах, який буде займатися саме цим питанням. У міру розвитку децентралізації та перспективного передання функції адміністрування місцевих податків на рівень об'єднаних територіальних громад, на місцевий рівень має бути делегована й функція моніторингу результативності застосування податкових пільг за місцевими податками.

3. Відбір інформаційних джерел для проведення моніторингу.

Під час проведення моніторингу має бути використана інформація, яка міститься у відкритих для контролюючих органів джерелах, в тому числі в податковій звітності. При цьому моніторинг не має передбачати якоїсь додаткової інформації від платників податку безпосередньо. Інформацію щодо платника податку податкові органи можуть отримувати від різних органів виконавчої влади, залежно від статусу платника податку (юридична або фізична особа; наявність членів сім'ї; наявність місць роботи тощо).

4. Вибір методу здійснення моніторингу.

Для цього можуть бути використано аналітичний та експертний методи дослідження.

Аналітичним методом дослідження є дослідження визначених показників фахівцями, відібраними для проведення моніторингу на основі даних з відкритих джерел.

Експертний метод дослідження базується на інформації, отриманій контактними методами, за допомогою проведення спеціальних експертних і соціально-економічних опитувань за проблемними питаннями застосування податкових пільг. Експертний метод має суб'єктивний характер, тому його застосування в процесі моніторингу слід обмежити.

Одним із методів отримання даних є горизонтальний моніторинг – це нова форма податкового контролю, яка передбачає надання платником податків прямого доступу податковому органу до своїх облікових систем в обмін звільнення від традиційних контрольних заходів.

Вперше механізм “горизонтального моніторингу” (Horizontal Monitoring Program) був запроваджений в 2005 р. у Нідерландах з урахуванням рекомендацій Наукової ради з державної політики (Scientific Council for Government Policy): взаємовідносини платників податків і держави необхідно будувати на основі принципів взаємного співробітництва та прозорості бізнес-процесів, де держава приймає на себе відповідальність за податковий комплекс, а також стимулює розвиток саморегулювання і самоконтролю з боку учасників податкових відносин¹.

Ірландія, яка у вересні 2005 р. запровадила спільну програму податкової служби країни і великих корпорацій під назвою “Cooperative Compliance program”. Ірландські податківці напрацювали важливий принцип, пов'язаний з горизонтальним моніторингом, а саме: приєднання до системи не повинно означати, що у компанії в минулому були будь-які проблеми із нарахування і сплатою податків, так само, як і вихід із цієї системи не буде означати, що виникли податкові проблеми. Суттєвим є те, що податкові органи за допомогою горизонтального моніторингу впевнюються у тому, що будь-яке рішення менеджменту компанії продиктовано її бізнес-інтересами, а не спробою податкової оптимізації².

¹ Maas A. Horizontal monitoring: changes in the system of tax control over the largest taxpayers in the Netherlands. URL: http://en.nbpublish.com/library_read_article.php?id=-8599

² Organization for Economic Cooperation and Development. Forum on Tax Administration (FTA). URL: www.oecd.org/.

Цікавим є досвід у застосуванні горизонтального моніторингу в США, де діє програма укладення угоди між податковим органом і платником податків до подачі податкової звітності (“Pre-Filing Agreement Program”) та програма створення гарантій дотримання законодавства “Compliance Assurance Process”, згідно якої платники податків разом із Службою Внутрішніх Доходів виявляють потенційні податкові ризики до подачі податкової звітності¹.

В Австрії процедура горизонтального моніторингу має застосовуватися до великих підприємств з обсягом річного доходу більше 10 млн євро. У рамках горизонтального моніторингу бухгалтерські менеджери підприємств щокварталу зустрічалися з відповідальними податковими аудиторами. У ході цих зустрічей відбувається обговорення усіх поточних питань оподаткування, а податкові органи отримують зворотний зв'язок з відкритих питань².

5. Обґрунтування показників, на підставі яких буде здійснюватися моніторинг.

Під час вибору показників має бути застосовано різний підхід для юридичних та фізичних осіб (табл. 6.12).

Таблиця 6.12

Показники моніторингу результативності податкових пільг для юридичних та фізичних осіб

Юридичні особи	Фізичні особи – громадяни
<i>Податок на прибуток підприємств, майновий податок, екологічний податок)</i>	<i>Податок на доходи фізичних осіб, майновий податок</i>
Фінансовий результат до оподаткування	Сума податкових платежів
Собівартість виробництва та реалізації продукції	Сума доходів особи (за наявності й членів його сім'ї)
Чисельність персоналу підприємства	Майновий стан особи (за наявності й членів його сім'ї)
Витрати на наукові розробки та дослідження	Витрати особи протягом звітного періоду
Балансова вартість основних засобів, з виокремленням % нових основних засобів протягом року)	
Сума податкових платежів (в перші роки застосування пільги має зменшуватися, а потім має зростати завдяки збільшенню показників діяльності підприємства)	
Наявність нових ринків збуту продукції (в тому числі зовнішні)	

¹ Ibid.

² Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees. URL: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s40685-018-0067-1.pdf>.

Юридичні особи	Фізичні особи – громадяни
Витрачання вивільнених коштів на екологічну безпеку	
<i>Непрямі податки та збори (ПДВ, акцизний податок)</i>	
Зниження ціни продукції	Сплата меншої суми податкових платежів у ціні придбаного товару
Зниження податкового навантаження	

Складено автором.

Надання податкових пільг юридичним особам насамперед спрямовано на підтримку певної галузі чи платника податку. Тому, держава має визначитися зі стратегічними напрямками діяльності, а також виробниками або галузями, які будуть користуватися податковими преференціями з боку держави.

При цьому основними показниками, що будуть свідчити про результативність податкових пільг можна назвати обсяги виробництва й реалізації, ринки збуту продукції, фінансові показники діяльності.

При справлянні податку на прибуток податкові пільги можуть переслідувати різні цілі: інноваційна спрямованість, енергоефективність, реновація основних засобів, екологічна безпека, підтримка сільськогосподарських товаровиробників тощо.

Якщо йдеться про інновації та енергоефективність, то доцільним є здійснення моніторингу за показниками витрат інновації чи енергоефективність. Також про результативність пільги свідчить покращення фінансових результатів діяльності підприємства та появу нових ринків збуту продукції за рахунок виробництва інноваційного продукту або зниження витрат виробництва завдяки енергоефективним технологіям.

При стимулюванні реновації основних засобів насамперед слід звертати увагу на ступінь оновлення основних засобів суб'єктом господарювання. Також при цьому враховуються показники витрат виробництва та фінансовий результат.

Пільги для сільськогосподарських товаровиробників мають оцінюватися за показниками пов'язаними із фінансово-економічним станом суб'єкта господарювання.

Питання екологічної безпеки можуть вирішуватися на рівні податку на прибутку підприємств чи єдиного соціального внеску. Наприклад, може бути зменшена ставка податку на прибуток підприємств чи єдиного соціального внеску (приклад Скандинавських країн щодо еколого-трудової реформи) у

випадку цільового використання вивільнених коштів на екологічну безпеку. Тому в даному випадку, слід спостерігати за появою екологічно безпечних технологій виробництва, динамікою викидів в атмосферне повітря чи скидів у водні об'єкти.

Складніше оцінити результативність пільг з майнових податків, оскільки здебільшого пільги передбачають звичайне звільнення від оподаткування без конкретної мети від такого звільнення. В даному випадку має оцінюватися комплекс показників діяльності суб'єкта господарювання, оскільки звільнення від сплати майнового податку не може оцінюватися окремо від показників фінансово-економічного стану суб'єкта господарювання.

Деякі пільги в Україні передбачають просте звільнення від оподаткування незалежно від наявного доходу (плата за землю для деяких категорій з обмеженням площі, за яку не сплачується податковий платіж).

При справлянні податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки Податковим кодексом України передбачається зниження бази оподаткування або взагалі звільнення від сплати податку залежно від площі нерухомості (без врахування доходів власника нерухомості та складу його сім'ї). Вважаємо, що дохід власника нерухомості має використаний як показник доцільності надання пільги, оскільки деякі фізичні особи в Україні володіють декількома видами нерухомості, підпадаючи під податкові пільги (особливо, якщо площа таких об'єктів нерухомості не перевищує пільгову граничну межу, а також, якщо такі об'єкти нерухомості розташовано в різних регіонах України).

При справлянні податку на доходи фізичних осіб, пільги надаються за різними підходами. Переважна більшість доходів, що не включаються до оподаткованого, не враховує показник доходу платника податку, а лише за деякими встановлено граничну межу (наприклад, подарунки або вартість путівок на відпочинок).

Більшість податкових пільг для фізичних осіб має залежати від обсягу доходів та витрат платника податків, для того щоб можна було спиратися на показник, на підставі якого можна приймати рішення щодо доцільності подальшого застосування податкової пільги. Це вимагає обґрунтування показника неоподаткованого мінімуму доходів громадян, який також може

бути використано як показник малозабезпеченості особи, якщо її дохід буде нижчий за такий неоподатковуваний мінімум.

Окрім того, вважаємо за доцільне запровадити систему моніторингу витрат осіб, які отримують право на податкові пільги. Дані витрати мають зіставлятися із доходами осіб. Доходи та витрати слід відображати в Декларації, подання якої має стати обов'язком для осіб, яким надається податкова пільга.

Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Міністерством соціальної політики та Державною податковою службою України мають бути визначені мета надання кожної пільги та кінцевий результат від її застосування. Пільга не може в більшості випадків застосовуватися постійно. Держава має забезпечити підтримку малозабезпеченим особам, які через певний час мають позбутися такого статусу і відповідно права на податкову пільгу.

6. Здійснення моніторингу, формування його результатів для розробки пропозицій щодо внесення змін до податкового законодавства, а також використання його результатів під час здійснення податкового контролю.

У рамках моніторингу має бути визначена результативність, ефективність, доцільність запровадження пільги:

За результатами моніторингу слід:

- детально описати пільги, за якими не було досягнуто мету;
- описати можливі наслідки існування проблем для держави у випадку, якщо пільга буде продовжувати надаватися;
- визначити пільги, які мають бути запроваджені з урахуванням різних факторів (соціальні, економічні, воєнні, політичні тощо).

Оцінка результативності податкових пільг в процесі моніторингу має дати відповідь на питання, чи досягнуто мету їх запровадження, а оцінка ефективності – з яким рівнем втрат для бюджету та (або) вигід для економіки країни та платників податків поставлені цілі були досягнуті або не досягнуті.

Для оцінки ефективності податкових витрат може бути здійснена за:

- бюджетною ефективністю – оцінка результатів господарської діяльності категорій платників податків, яким надано податкові пільги, з погляду впливу на наповнюваність бюджету;

- економічною ефективністю – оцінка динаміки фінансово-економічних показників господарської діяльності платників податків, яким надано податкові пільги;
- соціальною ефективністю – оцінка ступеня досягнення соціально значущого ефекту, що виражається у зміні якості та обсягу наданих послуг у результаті реалізації платниками податків системи заходів, спрямованих на підвищення рівня життя населення.

Оцінювання результативності надання податкових пільг, крім аналізу досягнення цілей політики, також включає аналіз їх впливу на поведінку фірм-бенефіціарів та результати їхньої діяльності¹.

У процесі аналізу різних видів податкових пільг можуть переважати різні підходи до їх оцінювання. Якщо пільги з податку на прибуток підприємств здебільшого досліджуються з позицій і їх результативності, й ефективності, то пільги з ПДВ (зважаючи на те, що вони мають надаватися передусім кінцевим споживачам товарів та послуг) і податку на доходи фізичних осіб – переважно під кутом зору результативності, зокрема, досягнення соціальних та дистрибутивних цілей, що ставилися при їх запровадженні, – зростання зайнятості чи споживання соціально важливих товарів та послуг, зменшення нерівності доходів тощо.

МВФ виділяє такі методологічні інструменти оцінки ефективності податкових пільг (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

Інструменти оцінки ефективності податкових пільг

Інструменти оцінки	Характеристика	Мета	Приклади застосування
Якісний аналіз на основі опитування	Збір інформації про кінцевого бенефіціара	Аналіз податкових витрат з вузькою групою бенефіціарів	Податкові кредити для виробників відеопродукції в Ірландії
Показники ефективної податкової ставки	Оцінюється сукупний вплив встановлених законом податкових ставок, податкових стимулів і особливостей податкової системи на ефективний податковий тягар	Оцінка відносного впливу різних інвестиційних стимулів податкових витрат на податкові зобов'язання	Використовувалися країнами Азії
Аналіз перерваних часових рядів	Визначається вплив податкових витрат шляхом	Використовується, коли стимули	Міністерство фінансів Канади використовує

¹ Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. No. 5. <https://doi.org/10.1787/5kg3h0trjmr8-en>.

Інструменти оцінки	Характеристика	Мета	Приклади застосування
	порівняння отриманих результатів до та після впровадження податкових витрат	застосовуються широко і немає групи платників податків які не відповідають вимогам	адміністративні дані для оцінки впливу податкових витрат на витрати з досліджень та розробок
Квазіекспериментальні економетричні методи	Порівнюються відповідні результати для бенефіціарів з результатами порівняльної групи не бенефіціарів	Відповідні групи порівняння можна визначити на основі критеріїв прийнятності стимулів	Застосовується в Ірландії для оцінки впливу податкових витрат на експортні показники бенефіціарів
Статистичні імітаційні моделі	Обчислюється вплив податкових пільг на податкові зобов'язання репрезентативної вибірки платників податків	Оцінка розподілу податкових витрат за групами доходу (серед окремих платників податків) або за розміром і сектором (серед корпоративних платників податків)	Використовується в США для виміру розподілу пенсійних заощаджень
Моделі поколінь, що перетинаються	Вивчається довгострокова поведінка протягом життєвого циклу (наприклад, пенсійні заощадження) і розподіл ресурсів між поколіннями	Оцінка впливу податкових витрат на сфери освіти, охорони здоров'я та стимулювання виходу на пенсію	Застосовувалося в Чилі для оцінки пенсійних заощаджень
Структурне моделювання	Використовується для врахування побічних ефектів податкових витрат на зайнятість, капітальні інвестиції, продуктивність і дохід, а також мультиплікаційних ефектів, викликаних збільшенням споживання	Оцінюються вплив податкових витрат за непрямыми податками	В деяких країнах ЄС оцінюється вплив знижених ставок на податкові надходження

Складено за: Beer S., Benedek D., Erard B., Loepnick J. How to Evaluate Tax Expenditures. 2022. URL <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2022/11/How-to-Evaluate-Tax-Expenditures-525166>.

Б. Холл і Д. ван Рінен¹ виокремлюють два методи оцінки. Перший метод передбачає порівняння поведінки фірми (передусім її інвестиційних витрат) до і після запровадження податкового стимулу. Другий метод – опитування менеджерів фірми щодо того, як вплинуло на їхні інвестиційні витрати чи витрати на запровадження податкового стимулу. Основна проблема цього методу полягає в тому, що менеджери можуть не дати правильної відповіді на питання із суб'єктивних чи інших причин. Крім того, опитування, як правило,

¹ Hall B. Van Reenen J. How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence. Research Policy. 2000. Vol. 29 (4-5). P. 449–469. URL: [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(99\)00085-2](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(99)00085-2)

орієнтовані на порівняно невеликі вибірки фірм через значну вартість збирання даних для їх проведення.

Економічну значущість податкових витрат за прямими податками можна оцінити за трьома групами критеріїв¹.

Перша група охоплює різні аспекти мікроекономічної ефективності, яка відповідає використанню ресурсів, що максимізує виробництво товарів та послуг:

- інтерналізація зовнішніх ефектів, щоб забезпечити соціально оптимальний рівень товарів та послуг. Це може ставитись до позитивним зовнішнім ефектам, наприклад, пов'язаним з дослідженнями та розробками та інноваціями, або до негативним зовнішнім ефектам, створюваним забрудненням та викидами парникових газів. В останньому випадку податкові витрати можуть фактично зменшити економічні викривлення;
- зведення до мінімуму викривлень, спричинених оподаткуванням. Вважається, що оподаткування спотворює виробництво і розподіл товарів і послуг порівняно з нереальною відсутністю оподаткування. Однак, враховуючи певний рівень податкового навантаження (для фінансування ряду суспільних благ і послуг), запровадження або скасування податкових витрат може вплинути на рівень економічних викривлень. Наприклад, вартість породжені певними податковими витратами, повинні фінансуватися за рахунок форми оподаткування з низьким викривленням не шляхом шкідливої для зростання форми оподаткування, такої як податок на працю;
- залишається сумісним із здоровим функціонуванням єдиного ринку. Наявність податкових витрат, особливо у сфері корпоративних податків, може збільшити невідповідність та подвоїти оподаткування в ЄС. Це може вплинути на переміщення прибутку та призвести до розмивання бази оподаткування.

Друга група критеріїв відображає здатність вирішувати соціальні чи стратегічні завдання, визначені урядом, з використанням найкращих доступних інструментів, які є податковими витратами. Ретельна оцінка податкових витрат

¹ Tax expenditures in direct taxation in EU member states. Brussels / European Commission. 2014. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.

також включає оцінку їхнього впливу на соціальну справедливість. Це передбачає обговорення їх потенційних переваг та обмежень порівняно з альтернативними доступними інструментами, не обов'язково пов'язаними із податковою політикою.

Остання, третя група критеріїв належить до ефективного функціонування податково-бюджетної політики, яка зазвичай включає підтримання простої та стабільної податкової системи, а також забезпечення прозорості та підзвітності. Ретельна оцінка податкових витрат включає оцінку їхнього впливу на ці три аспекти. Податкові витрати також можуть негативно вплинути на податково-бюджетну систему, оскільки вони можуть збільшити її складність та нестабільність, призвести до надмірного навантаження на податкові органи й спричинити зниження добробуту. У той же час вони часто піддаються меншому контролю та перевірці з боку національного парламенту, хоча останнім часом багато держав-членів досягли прогресу щодо прозорості. Вони також більш вразливі для впливових лобістів аніж прямі витрати.

7. Використання результатів моніторингу результативності податкових витрат при здійсненні контрольних-перевірочних заходів.

Інформація, отримана під час моніторингу може бути використана контролюючими органами під час здійснення податкових перевірок. За результатами податкових перевірок може бути стягнуто суму податку у випадку порушення платниками податків правил застосування податкових пільг та / або звітування за ними. У випадку повторного порушення правил платником податків може бути розглянуто можливість позбавлення платника податку права на податкову пільгу.

Розділ 7

**НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОЇ ПОДАТКОВОЇ
ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ТА
СВІТОВОГО ДОСВІДУ****7.1. Податкові пільги для досліджень та розробок (R&D)**

Податкові пільги є поширеним інструментом державного стимулювання інновацій, які вважаються загально визнаним фактором економічного зростання та соціального добробуту в сучасному світі. Незважаючи на цю їх роль, через “провали (неспроможності) ринку” приватні інвестори не можуть забезпечити соціально оптимальний рівень інвестицій в інновації¹. Можна виокремити, як мінімум, дві причини таких “провалів”. Вони включають передусім ризикований і невизначений характер НДДКР, що створює ризик для інвестицій у науково-дослідні проекти, а відтак і для реалізації/продовження останніх. Іншою причиною є позитивні зовнішні ефекти, які генерують НДДКР, адже знання, створені за допомогою науково-дослідних робіт, мають деякі характеристики “суспільного блага”: вони не можуть повністю привласнюватися їх носіями, а пов’язані з ними ідеї можуть більш-менш швидко, залежно від їх складності, копіюватися та використовуватися іншими фірмами². Поширення знань на решту економіки означає, що фірми не можуть повністю отримати вигоди від своїх інвестицій, що стримує їх зростання. Обидві причини свідчать про необхідність державного втручання, спрямованого на стимулювання НДДКР та інновацій.

Таке втручання, як правило, набуває форми прямих державних субсидій (гранти на дослідження і розробки, безпроцентні позики, державні гарантії, державні закупівлі послуг з досліджень і розробок тощо) або податкових пільг на НДДКР, які надають пільговий режим витратам на дослідження і розробки або доходу, отриманому від досліджень і розробок та інновацій. Ці два типи інструментів регулювання відрізняються способом їх адміністрування, типом

¹Hall B. H. Tax Policy for Innovation. Working Paper. 2019. No. 25773. 2019. URL: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w25773/w25773.pdf.

²Robin S., L. Jacquet. R&D Tax Credits across the European Union: Divergences and convergence. *HAL Open Science. Working Papers*. 2022. URL: <https://hal.science/hal-03681433/document>.

неспроможності ринку, на подолання якої вони спрямовані, й різними типами НДДКР, які вони заохочують¹. Зокрема, заходи прямої підтримки можуть бути спрямовані на проекти, які, на думку уряду, матимуть високу соціальну віддачу, що передбачає оцінювання державними установами кожного науково-дослідного проекту в контексті порівняння приватної та суспільної вигоди від їх реалізації. Однак немає жодної гарантії, що уряд може краще зробити таку оцінку, ніж ринок, а отже, обрати найкращий проект для підтримки. Навпаки, ринок є менш вразливим до вимог груп особливих інтересів, ніж уряд. Крім того, прямі субсидії пов'язані з більшою невизначеністю та вищими адміністративними витратами, вони є більш дискреційними, дозволяючи урядам фінансувати конкретні галузі досліджень.² Все зазначене свідчить про перевагу податкових стимулів над прямими субсидіями.

На практиці більшість країн поєднують прямі й непрямі форми державної підтримки НДДКР. Проте податкові стимули зберігають провідну роль у комплексі політики фінансової підтримки науково-дослідної діяльності бізнесу в країнах ОЕСР та ЄС (становлять близько 55% загальної (прямої та податкової) підтримки науково-дослідної діяльності бізнесу), випередивши після двох десятиліть зростання податкових пільг для досліджень і розробок пряму державну підтримку³.

У 2022 р. 33 із 38 країн ОЕСР і 22 з 27 країн ЄС використовували податкові стимули для науково-дослідних робіт на центральному чи субнаціональному рівнях. Це означає зростання кількості таких країн порівняно з 2000 р. приблизно на 75% в ОЕСР і на 100% в ЄС, коли уряди 19 із 38 країн ОЕСР та 11 із 27 країн ЄС пропонували цю форму підтримки⁴.

Податкові стимули, що застосовуються в усіх країнах, котрі проводять політику податкового стимулювання НДДКР та інновацій, поділяються на пільги, що надаються на базі витрат (input-related R&D tax incentives, expenditure-

¹ Appelt S. et al. R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and Impacts. *OECD Science, Technology and Industry. Policy Papers*. 2016. No. 32. URL: <https://doi.org/10.1787/5jlr8fldqk7j-en>.

² Gyenge B., Gellén K., Cavalier G. For a European Approach to R&D Tax Incentive(s). *Study of the European Law Institute*. 2021. URL: https://www.europeanlawinstitute.eu/fileadmin/user_upload/p_eli/Publications/ELI_Study_For_a_European_Approach_to_R_D_Tax_Incentive_s_.pdf.

³ OECD R&D tax incentives database. 2022 edition. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf).

⁴ Ibid.

based R&D tax incentives), та пільги, котрі надаються на базі доходів (output-related R&D tax incentives, income-based R&D tax incentives). Вони впливають на різні фази процесу НДДКР: ту, яка потребує витрат (виявлення проблеми, розробка рішення), і ту, яка приносить дохід платнику податків (виведення продукту на ринок).

У 2021 р. 21 із 38 країн ОЕСР та 15 із 27 країн ЄС надавали податкову підтримку як на основі доходу, так і на основі витрат. 13 країн ОЕСР і 7 країн ЄС застосовували податкові стимули лише на основі витрат, тоді як стимули, прив'язані лише до доходів, використовувались обмеженим колом країн – Люксембургом і Кіпром. І чотири країни – Коста Ріка, Естонія, Латвія та Болгарія взагалі не надавали податкові пільги для НДДКР¹.

Податкові стимули на основі витрат – це стимули *ex ante*, націлені на зміну рішення фірми інвестувати чи не інвестувати в НДДКР. Ці стимули зазвичай включають:

- вирахування і супервирахування – зменшують суму оподаткованого доходу, тобто бази оподаткування; компанії, які користуються ними, можуть вираховувати суму, що перевищує фактичну вартість їхніх витрат на дослідження та розробки під час розрахунку оподаткованого прибутку;
- податкові кредити – зменшують фактичну суму податку, що належить до сплати;
- прискорену або посилену амортизацію – положення про прискорену амортизацію дає змогу списати вартість активу, що використовується для НДДКР, для фіскальних цілей у більш короткий період, ніж це було б дозволено, якби він використовувався не для НДДКР. Прискорена амортизація не збільшує вартість активу, тобто фірма може списати лише 100 % вартості придбання, але може це зробити швидше, ніж це було б інакше. У деяких країнах податкові пільги збільшують вартість активу, який може бути списаний для фіскальних цілей, якщо він

¹ González Cabral A. et al. Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. *OECD Taxation Working Papers*. 2023. No. 60. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_a5346119-en.

використовується для науково-дослідних робіт, наприклад, фірма може списати 130% вартості активу. Це називається посиленою амортизацією;

- часткове або повне звільнення від сплати податків – зазвичай, застосовується в контексті податкових пільг, пов'язаних із заробітною платою.

Податкові кредити є найпоширенішим податковим стимулом (існують у 21 країні), в той час як супервирахування використовуються в 16, а прискорена амортизація – у 13 країнах¹.

Детальніше проаналізуємо конструктивні особливості податкових пільг на основі витрат.

Пільги на основі витрат надаються передусім щодо податку на прибуток підприємств. Проте стимулювання інноваційної діяльності в приватному секторі здійснюється також через скорочення витрат на заробітну плату для наукового персоналу. Для цього використовується такий інструмент, як податковий зарплатний дослідницький кредит. Механізм дії – зменшення суми податків на зарплату наукових співробітників та соціального податку на фонд заробітної плати, котрий сплачують підприємці. В окремих країнах така пільга може бути окремим випадком податкового дослідницького кредиту, коли кваліфіковані витрати на НДДКР, що є базою для розрахунку пільги, визначаються тільки на основі зарплати наукового персоналу. Використовуються також інші форми податкових пільг, наприклад звільнення частини витрат на заробітну плату дослідників від оподаткування. Приміром, у Бельгії застосовується часткове звільнення зарплати кваліфікованих дослідників (в законодавстві прописано вимоги до останніх, зокрема наявність ступеня бакалавра або магістра або вищого наукового ступеня) від сплати податку на доходи фізичних осіб. Ставку цього звільнення ще у 2013 р. збільшено з 75 до 80 %. При цьому для працівників зі ступенем бакалавра застосовується обмеження у розмірі 25% від суми, звільненої від оподаткування для працівників зі ступенем магістра². У 2022 р.

¹ Gyenge B., Gellén K., Cavalier G. For a European Approach to R&D Tax Incentive(s). *Study of the European Law Institute*. 2021. URL:

https://www.europeanlawinstitute.eu/fileadmin/user_upload/p_eli/Publications/ELI_Study_For_a_European_Approach_to_R_D_Tax_Incentive_s_.pdf

² Survey of Global Investment and Innovation Incentives: Belgium. Information current as of October 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-belgium-2020.pdf>.

податкові кредити із заробітної плати та звільнення від сплати внесків на соціальне страхування були запропоновані лише у восьми країнах ОЕСР.¹

У рамках пільгового режиму оподаткування НДДКР вирахуванню підлягають передусім поточні витрати (на оплату праці та інші поточні витрати, наприклад, на сировину і матеріали), включаючи (у деяких випадках) оплату субпідрядних НДДКР. При цьому найбільшу частку витрат становлять витрати на персонал НДДКР, що стимулює інвестиції в людські ресурси. Придбання капітальних активів (наприклад, обладнання, будівлі, програмне забезпечення), які будуть використовуватися для науково-дослідних робіт, зазвичай підтримується рідше, оскільки активи можуть бути згодом продані або використані для інших цілей. Загалом вважається, що витрати на НДДКР розподіляються у пропорції 60/30/5/5, де 60 % – витрати на оплату праці, 30 % – інші поточні витрати; 5 % – капітальні витрати на обладнання, 5 % – капітальні витрати на будівлі².

Податкові кредити на НДДКР можуть бути прирістними (розраховуватися на основі річних коливань у витратах на НДДКР) або на основі річного обсягу відповідних витрат. Остання форма податкового кредиту полегшує фірмам отримання податкової пільги, але не стимулює збільшувати витрати на дослідження та розробки. Тим не менш у більшості країн ОЕСР R&DTC наразі базуються на обсязі (або переважно на обсязі). Деякі країни пропонують гібридну форму, що поєднує податковий кредит на основі обсягу з прирістним податковим кредитом (Корея, Португалія та Іспанія).

Вигода, яку підприємства отримують від пільг для НДДКР з податку на прибуток, залежить від величини оподатковуваного прибутку. Ними не можуть скористатися збиткові підприємства. Деякі країни вирішують проблему обмеженого стимулюючого ефекту стандартних типів пільгових інструментів для збиткових компаній, а також малих та новостворених підприємств, що займаються НДДКР, дозволяючи перенесення податкових пільг (якщо оподатковуваний дохід підприємства виявиться меншим за суму підвищених вирахувань із цього доходу) або навіть компенсаційні платежі, які повинні здійснюватися податковими органами фірми за відповідний період.

¹ OECD R&D tax incentives database. 2022 edition. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf).

² OECD R&D Tax Incentive Database. General and country-specific notes / OECD. 2019. URL: <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-bindex-notes.pdf>.

Хоча положення про перенесення діють у більшості країн ОЕСР та країн-партнерів, період часу, протягом якого невикористані претензії на податкові стимули можуть бути перенесені, значно відрізняється в різних країнах, коливаючись (станом на 2022 р.) від трьох років у Чехії та шести років у Польщі до вісімнадцяти років в Іспанії та двадцяти років у Сполучених Штатах і невизначеного періоду часу в кількох країнах ОЕСР (наприклад, Австралії, Чилі, Данії, Литві, Туреччині)¹.

Податковий кредит стає таким, що “підлягає сплаті” або відшкодовується (becomes “payable” or refundable), коли будь-яке перевищення кредиту понад податкове зобов’язання може бути повністю або частково сплачено платнику податків². Проте право на отримання відшкодування надається здебільшого малим та середнім підприємствам, а також стартапам. Для решти підприємств законодавством встановлено обмеження у формі максимальної суми невикористаного податкового кредиту на НДДКР, яку може бути відшкодовано³. Починаючи з 2016 р. положення про відшкодування у Сполучених Штатах дозволяє кваліфікованим малим фірмам використовувати частину кредиту на дослідження в рахунок своїх податкових зобов’язань із заробітної плати замість зобов’язань із податку на прибуток підприємств.

Вигода, яку отримують фірми від податкових пільг на НДДКР, може бути зменшена в результаті додаткових обмежень, які органи влади запроваджують для зменшення навантаження на державні фінанси та забезпечення більш справедливого розподілу податкових пільг. У більшості країн встановлено обмеження при наданні пільг, котрі можуть стосуватися:

1. Суб’єктів, що мають право на податкові пільги. Ними можуть бути: а) всі платники податку на прибуток, які здійснюють витрати на НДДКР, що відповідають встановленим вимогам; б) лише МСП; в) стартапи та молоді інноваційні фірми; г) тільки підприємства, котрі функціонують у пріоритетних сферах діяльності (Зокрема, у рамках збору даних про податкові стимули для науково-дослідної діяльності ОЕСР у 2022 р. кілька країн повідомили, що вони запровадили спеціальні, тимчасові чи надзвичайні положення про податкові пільги для науково-дослідних робіт у конкретних пріоритетних сферах, таких як

¹ OECD R&D tax incentives database. 2022 edition. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf).

² Ibid. P. 13.

³ OECD R&D Tax Incentives Database / OECD. 2020. January. URL: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

дослідження та розробки, пов'язані з екологічною енергетикою. Італія запровадила спеціальне положення про вищу ставку податкового кредиту для технологічних інновацій, спрямованих на інновації 4.0 або екологічний перехід. Португалія запровадила збільшення на 10% витрат, пов'язаних з виготовленням продуктів екологічного дизайну, після подання та затвердження проєкту Португальським агентством з навколишнього середовища. Республіка Корея запровадила підвищені ставки податкового кредиту у випадку досліджень і розробок, спрямованих на розвиток нових і базових технологій (235 технологій у 12 сферах, включно з автомобілями майбутнього, електронними інформаційними пристроями наступного покоління, енергетикою та навколишнім середовищем) і технологіями національної стратегії¹; д) лише компанії, розташовані на окремих територіях країни².

2. Абсолютних сум інвестицій, котрі можуть бути взяті як базові для розрахунку розміру пільги (обсяги витрат на НДДКР, щодо яких можна скористатися податковою пільгою). При цьому тільки окремі країни встановлюють порогове значення, тобто мінімальну суму витрат на НДДКР, перевищення якої дає право на податкову пільгу. Законодавством більшості досліджуваних країн передбачено застосування стелі (максимального розміру) кваліфікованих витрат на НДДКР. Наприклад, у Норвегії загальні витрати на дослідження та розробки не можуть перевищувати 25 млн норвезьких крон на рік. Таким чином, максимальний податковий кредит на рік обмежується 4,75 млн норвезьких крон (19 % від 25 млн норвезьких крон)³. В Італії максимальна прийнятна інвестиція, яка дає право корпораціям, що інвестують в IST (стартап-компанії, що займаються дослідженнями та розробками) або в науково-інтенсивне МСП, на негайне відрахування, що дорівнює 30% інвестованої суми, становить 1,8 млн євро на рік.

¹Див.: OECD R&D tax incentives databaseю 2022 edition. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf).

² Наприклад, більшість канадських провінцій пропонують програми податкових кредитів SR&ED, які доповнюють федеральні стимули. Ставки коливаються від 3,5 % в Онтаріо до 30 % у Квебеку. Розширені провінційні податкові пільги доступні для кваліфікованих досліджень і розробок, які проводяться університетами, дослідницькими центрами та дослідницькими консорціумами. Багато провінцій пропонують кредити з можливістю повернення, зокрема Альберта, Британська Колумбія (BC) і Квебек. Див.: Survey of Global Investment and Innovation Incentives: Canada. Information current as of October 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-canada-2020.pdf>

³ Survey of Global Investment and Innovation Incentives: Norway. Information current as of October 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-norway-2020.pdf>.

3. Максимальної суми пільги, яка може бути надана платнику в одному податковому періоді. Наприклад в Італії, незважаючи на право на отримання податкового кредиту за різними ставками, витрати, пов'язані з інноваціями у сфері зеленого переходу та цифровими інноваціями Індустрії 4.0, а також загальні витрати на інновації підпадають під однакову межу податкового кредиту в 1,5 млн євро¹.

4. Інші обмеження. Приміром, у Норвегії право на податковий кредит мають лише ті проекти, котрі розглянуті і схвалені Дослідницькою радою Норвегії. Схвалення може бути надано на термін до трьох років (у деяких випадках чотири роки). Якщо заявку схвалено, усі витрати на НДДКР, здійснені в рік подання заявки, будуть кваліфікованими витратами². В Італії, щоб мати право на податковий кредит, платник податків повинен надати технічний звіт з описом кваліфікованої діяльності, здійсненої у фінансовому році. Податковий кредит може бути використаний лише після того, як зареєстрований аудитор засвідчить прийнятні здійснені витрати.³

Податкові пільги на основі доходу передбачають зниження оподаткування результатів науково-дослідної та інноваційної діяльності, зокрема прибутків від нематеріальних активів. Вигода від цих стимулів отримується лише після успішного інноваційного процесу, на відміну від податкових стимулів на основі витрат, які надаються незалежно від того, успішна інвестиція, чи ні. Податкові стимули на основі доходу здебільшого спрямовані на активи, які мають офіційний захист, наприклад, патенти, захищене авторським правом програмне забезпечення, корисні моделі або права на сорт рослин. Активи інтелектуальної власності, які неофіційно захищені, наприклад, через комерційну таємницю, рідше мають право на підтримку.

Податкові стимули на основі доходу включають режими інтелектуальної власності та режими подвійної категорії. Режими інтелектуальної власності, такі як патентні коробки, також відомі як режими IP box, інноваційний box, зменшують податкове навантаження на дохід (шляхом його оподаткування за нижчою ставкою податку), отриманий від певних активів інтелектуальної власності. Режими подвійної категорії, такі як податкові канікули для

¹ Survey of Global Investment and Innovation Incentives: Norway. Information current as of October 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-norway-2020.pdf>.

² Ibid.

³ Ibid.

підприємств, поширюють пільги на інші доходи фірми, не пов'язані з інтелектуальною власністю, якщо пропонуються підприємствам, які займаються дослідженнями та розробками або інноваційною діяльністю. Режимми подвійної категорії становлять 17% режимів в ОЕСР і 10% режимів в ЄС¹.

Згідно з даними ОЕСР податкові пільги на НДДКР на основі вхідних ресурсів (витрат) ефективніші, ніж патентні коробки². Щодо останніх можна також зауважити, що вони забезпечують додатковий стимул для того виду НДДКР, який найменше потребує заохочення – науково-дослідні роботи, прибутки від яких можна отримати через патентну систему. “Якщо аргументом на користь субсидування НДДКР та інноваційної діяльності є те, що вони створюють додаткові ефекти та суспільні блага у формі знань, здається дивним заохочувати фірми спрямовувати свої зусилля на патентоздатні винаходи, якщо тільки не вважається, що заохочення публікації винаходу посилить перелив достатньо, щоб протидіяти квазімонопольному становищу, яке створює патент”³. Однією з особливостей патентних коробок є також те, що вони можуть спонукати фірми передавати деякі або всі свої патенти до юрисдикцій, які пропонують сприятливий режим оподаткування прибутку, отриманого від патентів, тобто використовуються в міжнародному податковому плануванні. Саме тому останнім часом їх пільгове оподаткування стало об'єктом коригування згідно з чинним Планом дій BEPS ОЕСР, спрямованим на боротьбу з розмиванням податкової бази й виведенням прибутку з-під оподаткування.

Для запобігання подальшим зловживанням ОЕСР рекомендувала модифікувати пільгові режими, обмеживши їх застосування виключно об'єктами інтелектуальної власності, у створенні яких брала безпосередню участь, (зокрема, виконала значні дослідження й розробки щодо такого об'єкта інтелектуальної власності в даній юрисдикції) компанія, що претендує на пільги. Такий підхід дістав назву “Модифікований підхід до пов'язаності (причинних зав'язків)” (Modified Nexus Approach), запроваджений стандартом 5 Плану дій BEPS. Країни, в яких передбачений пільговий податковий режим для

¹ González Cabral A. et al. Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. *OECD Taxation Working Papers*. 2023. No. 60. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_a5346119-en.

² R&D tax breaks and incentives for businesses in Europe. 06.03.2023. URL: <https://www.nordichq.com/rd-tax-breaks-and-incentives/>

³ Gaessler F., Hall B.H., Harhoff D. Should there be lower taxes on patent income? *Research Policy*. 2021. Vol. 50 (1). URL: https://eml.berkeley.edu/~bhhall/papers/GaesslerHallHarhoff20_patent_box_RP.pdf.

інтелектуальної власності, зобов'язалися привести своє внутрішнє законодавство у повну відповідність із Модифікованим підходом до пов'язаності.

Ключові зміни дизайну, запроваджені Заходом 5 Плану дій BEPS, стосуються таких аспектів¹:

1. Для пільгових режимів, які відповідають мінімальному стандарту 5 Плану дій BEPS, зв'язок між результативністю науково-дослідної діяльності та податковими пільгами реалізується через коефіцієнт пов'язаності (зв'язку).

У формулі коефіцієнта пов'язаності чисельник дорівнює кваліфікованим витратам (QE), які включають: (а) витрати, безпосередньо здійснені платником податків, який наразі має право на пільгу в рамках податкових пільг на дослідження та розробки на основі витрат, плюс (б) витрати на аутсорсинг непов'язаним сторонам. Виплати процентів, витрати на придбання, витрати на будівництво та будь-які інші витрати, не пов'язані безпосередньо з конкретним активом, не входять до визначення кваліфікованих витрат. Знаменник дорівнює загальним витратам (OE), які є чисельником, плюс (с) витрати на придбання та (d) витрати на аутсорсинг пов'язаним сторонам:

$$\text{Nexus ratio} = \text{Min} (a+b) \times 1,3 \text{ OE} / a+b+c+d/.$$

2. Об'єкти інтелектуальної власності, що підпадають під дію пільгового режиму – лише (і) патенти та інші активи інтелектуальної власності, функціонально еквівалентні патентам, якщо вони захищені законом і підлягають аналогічним процесам затвердження та реєстрації; (ii) програмне забезпечення, захищене авторським правом, і (iii) активи інтелектуальної власності, які мають схожі риси з патентами, проте не підпадають під попередні дві категорії, але сертифіковані в рамках прозорого процесу компетентним державним органом. Лише платники податків, які мають менше 50 млн євро (або найближчу суму в національній валюті) у глобальному обороті всієї групи та мають не більше 7,5 млн євро валового доходу від усіх активів інтелектуальної власності в середньому за останні п'ять років, мають право подати заявку на отримання пільги. Торгові марки, знаки для товарів і послуг та інші маркетингові, тобто

¹ González Cabral A. et al. Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. *OECD Taxation Working Papers*. 2023. No. 60. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_a5346119-en.

пов'язані з просуванням товарів, робіт та послуг нематеріальні активи, ніколи не можуть претендувати на допомогу¹.

3. Аутсорсинг НДДКР: мають бути встановлені обмеження щодо частки витрат на НДДКР, відданих на аутсорсинг підрядникам – непов'язаним особам; витрати на НДДКР, віддані на аутсорсинг підрядникам – пов'язаним особам, узагалі не повинні враховуватися.

Деякі юрисдикції можуть запроваджувати альтернативні визначення кваліфікованих витрат. Так, у Словацькій Республіці об'єкт інтелектуальної власності має бути повністю розроблений власними силами, щоб отримати право на допомогу. Витрати на аутсорсинг пов'язаним чи непов'язаним сторонам не є кваліфікованими витратами для режиму та на них не надається жодна пільга. В інших випадках юрисдикції дозволяють ширше визначення кваліфікованих витрат, яке включає аутсорсинг пов'язаних сторін або придбання, якщо дослідження та розробки проводяться в юрисдикції. Стандарт 5 Плану дій BEPS допускає цей “юрисдикційний підхід”, якщо він застосовується юрисдикціями, які не є членами ЄС. Такий підхід діє в Кореї, Ізраїлі, Швейцарії та Туреччині. Країни ЄС не можуть використовувати юрисдикційний підхід, оскільки встановлення обмежень на науково-дослідну діяльність, яка виконується в інших державах-членах, суперечило би свободі заснування. Таким чином, стандарт 5 Плану дій BEPS дозволяє країнам ЄС застосовувати “підхід до суб'єктів господарювання”, який обмежує кваліфіковані витрати до витрат, здійснених платником податків або переданих субпідрядником непов'язаним сторонам.

4. Режим має включати систему track and trace, яка відстежує витрати, активи, що є об'єктами інтелектуальної власності, щоб гарантувати, що вигоди від отримання доходів дійсно виникли внаслідок здійснення витрат, які є кваліфікованими, тобто відповідають встановленим критеріям для використання цих пільг. Як перехідний захід країнам надавалося право запровадити правила, які дозволяють платникам податків, що вже користувалися перевагами існуючого режиму, зберігати такі права не пізніше 30 червня 2021 р.

Важливим фактором, що впливатиме на формування майбутньої податкової підтримки науково-дослідної діяльності та інновацій, є Директива ЄС про забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для

¹ González Cabral A. et al. Design features of income-based tax incentives for R&D and innovation. *OECD Taxation Working Papers*. 2023. No. 60. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/design-features-of-income-based-tax-incentives-for-r-d-and-innovation_a5346119-en.

багатонаціональних груп підприємств і великих національних груп, якою передбачено впровадження в ЄС правил глобального мінімального рівня оподаткування. Правила GloBE змінять глобальне середовище для підтримки бізнесу загалом і податкових пільг зокрема, оскільки, якщо певні податкові пільги знижують ефективну податкову ставку багатонаціонального підприємства нижче 15%, може стягуватися додатковий податок. Це може вплинути на ефективність деяких податкових пільг, у тому числі для науково-дослідних робіт і стимулювати уряди оцінювати існуючу систему підтримки інновацій як частину впровадження глобального мінімального податку.

Недавній звіт ОЕСР (2022), підготовлений на прохання головування Індонезії у G20, дослідив вплив правил GloBE на використання податкових стимулів. Згідно зі звітом вплив Правил GloBE на податкові стимули залежатиме від їх дизайну, від базової податкової системи юрисдикції, а також від характеристик МНК і діяльності, яку вони здійснюють у юрисдикції. У звіті визначено такі напрями впливу Правил GloBE на податкові стимули для НДДКР:

1. Податкові пільги можуть продовжувати надавати переваги для фірм, на які не поширюються правила GloBE, наприклад вітчизняних фірм або дочірніх компаній МНК з доходом нижче 750 млн євро.

Правила GloBE розглядають гранти та податкові пільги, що підлягають відшкодуванню, як дохід GLOBE, а не як зменшення податків, що покриваються, маючи на увазі, що ці типи стимулів мають менший вплив. Це може створити додаткову мотивацію для повного відшкодування податкових пільг на дослідження та розробки.

2. Податкові пільги на основі витрат, спрямовані на фонд заробітної плати або матеріальні активи, можуть постраждати менше, ніж податкові пільги на основі доходу.

3. Правила GloBE не впливатимуть на податкові пільги, які дозволяють швидше відшкодувати вартість матеріальних активів. Вони включають негайне списання на витрати або прискорену амортизацію для інвестицій у матеріальні активи.

4. Більш адресні податкові стимули, за інших рівних умов, ймовірно, зазнають меншого впливу Правил GloBE, ніж дуже широкі за сферою дії стимули. Пільги, вузько націлені на певні категорії доходів або витрат, можуть

заспати меншого впливу через об'єднання доходів ТНК в межах однієї юрисдикції¹.

Зважаючи на різноманіття податкових пільг для НДДКР у країнах – членах ЄС Європейська комісія зробила спробу їх гармонізувати задля запобігання “особливої форми податкової конкуренції”, коли високотехнологічні фірми, що здійснюють інтенсивні НДДКР, можуть захотіти оселитися в країнах/регіонах, де податковий режим надає перевагу НДДКР. Це, у свою чергу, може призвести до нерівномірного збільшення інвестицій у дослідження та розробки в окремих регіонах ЄС².

Спроба гармонізації податкових пільг для НДДКР в ЄС була здійснена в межах визначення наприкінці 2016 р. Загальної консолідованої бази корпоративного податку (Common Consolidated Corporate Tax Base – ССТВ), яка містила деякі елементи, пов'язані з дослідженнями та розробками. Основною метою ССТВ було встановлення єдиного набору правил для розрахунку корпоративної податкової бази в державах-членах ЄС, що мало покращити єдиний ринок для бізнесу шляхом зменшення адміністративного тягаря, витрат на дотримання законодавства та податкових перешкод для компаній, які працюють у кількох державах-членах. Задля підтримки інновацій в економіці та модернізації внутрішнього ринку проєкт директиви ССТВ від 25 жовтня 2016 р. передбачав запровадження “відрахування витрат на дослідження та розробки, включаючи супервирахування, які повинні бути повністю віднесені на витрати в тому році, коли вони здійснені (за винятком нерухомого майна)”³. Передбачалося, що за допомогою такого “супервирахування” платник податків зможе відрахувати більше, ніж витрати, які він поніс. Ці додаткові вирахування можуть співіснувати з національними схемами, якщо держави-члени бажатимуть продовжити використовувати існуючі податкові пільги на R&D.

Пропозиція супервирахування витрат на НДДКР на рівні ЄС ґрунтується на переконанні, що економічне зростання в Європі може базуватися лише на знаннях, і що поточний рівень інвестицій у дослідження та розробки в ЄС є надто

¹ OECD R&D tax incentives database. 2022 edition. P. 18–19. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI\(2023\)2/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/STP/NESTI(2023)2/FINAL/en/pdf).

² Robin S., L. Jacquet. R&D Tax Credits across the European Union: Divergences and convergence. *HAL Open Science. Working Papers*. 2022. URL: <https://hal.science/hal-03681433/document>.

³ Report on the proposal for a Council directive on a Common Corporate Tax Base (COM(2016)0685 – C8-0472/2016 – 2016/0337(CNS)) / Committee on Economic and Monetary Affairs. URL: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0050_EN.pdf

низьким для генерування необхідних знань. Податкові пільги на НДДКР, і зокрема запропоноване супервирахування, розглядаються як очевидне рішення для збільшення інвестицій у НДДКР у всьому ЄС, сподіваючись, що ці збільшені інвестиції принесуть позитивну віддачу з точки зору інновацій і, зрештою, зростання¹.

Наступна спроба гармонізувати податкові пільги на дослідження і розробки відбулася в 2018 р., коли у доповіді Європейського парламенту було запропоновано запровадити замість супервирахування витрат на НДДКР 10% податковий кредит на основі здійснених витрат. Зазначену пільгу запропоновано надавати для витрат на НДДКР менше 20 млн євро, які стосуються персоналу, субпідрядників, працівників агентств і фрілансерів. При цьому Європейський парламент додав важливе твердження, згідно з яким щоб уникнути зловживання відрахуваннями, необхідне чітке визначення справжніх витрат на дослідження та розробки, а також переліку витрат, які не підлягають вирахуванню.

Хоча зазначена пропозиція не була підтримана всіма державами-членами ЄС,² вона свідчить про позитивне ставлення Європейської комісії і Європейського парламенту до заходів, які стимулюють приватні організації інвестувати в дослідження і розробки.

На відміну від країн ОЕСР і ЄС, в Україні спеціальні податкові пільги для НДДКР, аналогічні тим, що запроваджені в багатьох країнах, не застосовуються. Певний час стимулювання інноваційної діяльності здійснювалося шляхом надання податкових пільг для окремих видів економічної діяльності, технопарків, а також СЕЗ і ТПР. Більшість із цих пільг була скасована в 2005 р. Наразі в Україні до податкових пільг, призначених для підтримки НДДКР, можна віднести звільнення від ПДВ:

- до 1 січня 2025 р. операцій із постачання на митній території України результатів НДДКР, котрі проводяться для потреб літакобудівної промисловості;

¹ Robin S., L. Jacquet. R&D Tax Credits across the European Union: Divergences and convergence. *HAL Open Science. Working Papers*. 2022. URL: <https://hal.science/hal-03681433/document>.

²Однією з причин цього може бути те, що 10% ставка податкового кредиту є низькою порівняно з більшістю поширених ставок податкового кредиту в ЄС у чинних режимах, наприклад, в Австрії вона становить 14 %, у Франції – 30 %, в Ірландії – 25 % тощо.

- до 1 січня 2023 р. операцій із постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які виконуються для потреб космічної діяльності.

В Україні існує також практика визначення на законодавчому рівні напрямів використання коштів, вивільнених внаслідок застосування деяких пільг з податку на прибуток підприємств. Окремі з цих напрямів пов'язані з інноваційною діяльністю, зокрема, використання вивільнених коштів на НДДКР, а також на запровадження новітніх технологій. Такі умови встановлені для пільг у вигляді звільнення від оподаткування прибутку:

- підприємств – суб'єктів літакобудування, що здійснюють розробку та/або виготовлення з кінцевим складанням літальних апаратів та двигунів до них;
- суб'єктів господарювання, що провадять виключно діяльність з виробництва електродвигунів, призначених для транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами;
- суб'єктів господарювання, що провадять виключно діяльність з виробництва літій-іонних (літій-полімерних) акумуляторів, призначених для транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами, а також зарядних пристроїв для таких акумуляторів;
- суб'єктів господарювання, що провадять виключно діяльність з виробництва транспортних засобів, оснащених електричними двигунами;
- суб'єктів господарювання, що провадять виключно діяльність з виробництва електричних транспортних засобів, що класифікуються в товарній позиції 8603 та/або в товарній підкатегорії 8605 00 00 00 згідно з УКТ ЗЕД;
- суб'єктів господарювання, що провадять виключно діяльність з виробництва транспортних засобів, оснащених двигунами внутрішнього згоряння з іскровим запалюванням, що працюють виключно на стисненому природному газі метані, зрідженому природному газі метані або біогазі.

Аналіз зазначених пільг дав змогу встановити: 1) відсутність в Україні довгострокової політики щодо їх надання й використання, що перешкоджає формуванню позитивних очікувань інвесторів та є серйозним стримуючим фактором реалізації масштабних інвестиційних проєктів, у т. ч. інноваційного

спрямування; 2) реалізацію в нашій країні політики селективної підтримки НДДКР в окремих видах економічної діяльності на відміну від масштабної політики стимулювання усіх досліджень і розробок, що відповідають встановленим критеріям, у країнах ОЕСР і ЄС; 3) надання податкових пільг у формі звільнення від ПДВ операцій постачання результатів НДДКР, тобто в тій формі, яка не застосовується в країнах ОЕСР і ЄС і має обмежений стимулюючий ефект, оскільки не зменшує витрати на проведення НДДКР; 4) незначний інноваційний ефект від застосування пільг з податку на прибуток підприємств для окремих суб'єктів господарювання, для яких визначаються напрями використання вивільнених внаслідок застосування податкової пільги коштів. З огляду на те, що НДДКР та запровадження інноваційних технологій – не єдині напрями використання таких коштів, доволі високою є ймовірність вибору на користь інших напрямів – створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва. Зазначений висновок підтверджує аналіз використання підприємствами – суб'єктами літакобудування коштів, вивільнених від оподаткування в 2017-2018 рр. Більшу їх частину – 53,7% загальної суми використаних коштів було спрямовано на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, 20,8% – на збільшення обсягів виробництва і 25,5% – на запровадження новітніх технологій. НДДКР за рахунок коштів, вивільнених від оподаткування, підприємства літакобудівної промисловості у 2017–2018 рр. не фінансували¹; 5) відсутність належного контролю за використанням податкових пільг, зокрема, за тим, чи виконуються умови їх надання.

Чи потрібно стимулювати інноваційну діяльність та НДДКР в Україні?

Про стан наукової й дослідно-конструкторської діяльності в Україні красномовно свідчить тенденція до зниження наукоємності ВВП, котра проявилася ще задовго до повномасштабної війни Росії проти України². Без подолання цієї тенденції, без залучення інвестицій у інноваційно-технологічні сектори та дослідження і розробки Україна не зможе розвиватися на паритетній основі співіснування учасників глобалізованого світу. Після війни нам потрібно не просто відбудувати економіку, а здійснити її структурну перебудову на

¹ Звіт про результати аналізу ефективності застосування суб'єктами господарювання податкових пільг та їх вплив на розвиток літакобудування :затв. рішенням Рахункової палати від 28.05.2019 № 12-3. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/12-3_2019/Zvit_12-3_2019.pdf.

² Див.: Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податкові інструменти стимулювання НДДКР у Європі та світі: дизайн і особливості використання. *Фінанси України*. 2017. № 11. С. 65–88. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.11.065>.

інноваційних засадах. Оскільки інвестиції бізнесу в НДДКР та інновації є ризикованими, одним із ключових завдань держави є створення системи підтримки інновацій. Інструментами виконання цього завдання не може бути ні податок на виведений капітал, ні зниження ставок основних податків. Таким інструментом можуть бути саме податкові пільги.

Ще однією причиною їх запровадження є та увага, яка приділяється їм у Європейському Союзі, включно із спробами гармонізації податкових пільг для НДДКР. Це зрозумілий і звичний інструмент стимулювання залучення інвестицій у НДДКР та інновації для іноземних інвесторів. Без його запровадження навряд чи можна сподіватися на відповідні інвестиції в Україні.

Зважаючи на відсутність в Україні досвіду використання відомих у світі стимулів для НДДКР, їх запровадження вимагає відповіді на низку питань. Передусім, який вид пільги доцільно обрати?

Відповідаючи на нього, варто брати до уваги, що вибір виду пільги, котра може принести очікувані результати в нашій країні, та конкретного дизайну її елементів має робитися не лише з урахуванням наявних фіскальних обмежень і пріоритетів соціально-економічного розвитку України, а й фінансових можливостей фірм, а також схильності бізнесу до інновацій, яка значною мірою залежить від рівня конкуренції на ринках, технологічних можливостей, інтенсивності поширення знань і наявності ефектів міжсекторального поширення¹.

Щоб з'ясувати фактори, які впливають на схильність українського бізнесу до інновацій, можна скористатися результатами обстеження інноваційної діяльності неінноваційних підприємств України у 2012–2016 рр., проведеного науковцями ДУ “Інститут економіки та прогнозування НАН України” І.О. Луніною та О.С. Білоусовою, яке показало, що в українських підприємств відсутні вагомі причини здійснювати інновації (на цю причину вказало понад 80% підприємств), у т. ч. через низький попит на інновації та через дуже низьку конкуренцію на ринку. До вагомих чинників, які впливали на рішення підприємств щодо реалізації інноваційних проєктів та розвитку інноваційної діяльності, належали також зависокі витрати на інновації, брак власних коштів

¹ Castellacci F., Lie C. Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis. *MPRA Paper*. 2013. No. 47937. P. 18. URL: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/47937/>.

або приватного капіталу підприємств та відсутність допомоги для здійснення інновацій з боку держави¹.

В умовах післявоєнного відновлення економіки України нестача власних фінансових ресурсів підприємств для здійснення інновацій буде ще відчутнішою. Відтак найбільш прийнятним видом податкових пільг для інвестицій в інновації можуть бути лише пільги на основі витрат, зокрема податковий кредит для НДДКР, здатний зменшити граничні витрати підприємств на інновації.

Для того щоб визначитись із тим, запроваджувати об'ємний чи прирістний податковий кредит на НДДКР, необхідно брати до уваги, що з точки зору впливу на динаміку інноваційних процесів дієвішим є прирістний податковий кредит, оскільки стимулює нарощування витрат на НДДКР. Ця форма податкового кредиту вигідніша компаніям, чиї проєкти перебувають на стадії нарощування дослідницьких витрат, тобто вона найкраще підходить для стимулювання новостворених компаній малого й середнього бізнесу. Якщо ж витрати на НДДКР високі, але стабільні, компанія позбавлена права користуватися такою пільгою. Крупні компанії зі значними обсягами витрат на наукові дослідження віддають перевагу об'ємному податковому кредиту. Проте ця форма є дорожчою для уряду, адже заявки на податковий кредит подають і ті компанії, котрі в будь-якому випадку проводили б наукові дослідження (в цьому разі уряд просто частково компенсує компаніям їхні витрати на НДДКР)².

Питання щодо запровадження в Україні відшкодованого чи невідшкодованого податкового кредиту має вирішуватись з урахуванням як фінансових можливостей держави на момент уведення цієї податкової пільги, так і частки збиткових та новостворених підприємств в Україні. Адже обґрунтуванням політики відшкодування є заохочення стабільних інвестицій в дослідження та розробки серед стартапів та компаній, які зазнають короточасних шоків прибутку. Якщо їх частка буде великою, доцільнішим буде налагодження механізму відшкодування невикористаних податкових пільг для НДДКР, причому не лише шляхом їх перенесення на інші періоди, а й шляхом створення можливостей для їх компенсації, зокрема за рахунок інших

¹ Луніна І. О., Білоусова О. С. Інструментарій прогнозування бюджетних наслідків податкового стимулювання інноваційної діяльності. *Статистика України*. 2018. № 2. С. 54. URL: [https://doi.org/10.31767/su.2\(81\)2018.02.07](https://doi.org/10.31767/su.2(81)2018.02.07)

² Див.: Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Податкові інструменти стимулювання НДДКР у Європі та світі: дизайн і особливості використання. *Фінанси України*. 2017. № 11. С. 73. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2017.11.065>.

обов'язкових платежів підприємства (наприклад, соціальних внесків), а також отримання компенсації непогашених податкових пільг у вигляді виплат із бюджету.

Важливою умовою запровадження податкового кредиту для НДДКР в Україні є коректне визначення НДДКР для цілей оподаткування, а також складу кваліфікованих витрат на НДДКР як бази для розрахунку суми пільги. Лише на цьому підґрунті можна мінімізувати ризики використання податкових пільг для уникнення оподаткування.

В ОЕСР основним методологічним документом, де визначено ключові терміни, є Керівництво Фраскати¹. У законодавстві більшості країн ОЕСР міститься загальне посилання на визначення НДДКР, наведені в Керівництві, або такі визначення є відправною точкою при розробленні національного податкового законодавства в окресленій сфері, котре може включати положення щодо змісту і складу НДДКР, відмінні від тих, що в Керівництві. Проте загалом більшість визначень намагаються бути узгодженими з останнім.

У Керівництві Фраскати також детально розписано, які витрати варто зараховувати до витрат на НДДКР у податкових цілях (так звані *qualified R&D expenditures*). Є країни, котрі з метою визначення кваліфікованих витрат прямо посилаються на цей документ, інші роблять посилання з доповненнями, а деякі запровадили власні правила, обираючи такий перелік кваліфікованих витрат, який відповідає їх інтересам і можливостям розширити базу нарахування податкової пільги.

Україна для початку може визначити перелік кваліфікованих витрат, максимально наближений до наведеного у Керівництві Фраскати. Надалі умови, на основі яких суб'єкти господарювання можуть скористатися пільгою, можуть змінюватися, що дасть можливість уряду вносити певні коригування до норм податкового законодавства відповідно до економічної ситуації і фіскальних обмежень.

Якими можуть бути наслідки запровадження податкових пільг для НДДКР в Україні? По-перше, вони залежатимуть від неподаткових факторів інвестиційного середовища, передусім безпекових. Щодо цього можна погодитися з А. Гайдуцьким, який, проаналізувавши досвід країн, у яких понад

¹ Frascati Manual 2015. Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities. 2015. October 08. URL: <http://www.conicity.cl/wp-content/uploads/2014/07/Manual-Frascati-2015.pdf>.

50 років тривають воєнно-визвольні конфлікти, дійшов висновку, що “має минути багато десятиліть, перш ніж інвестори переконаються в безпеці здійснення своїх інвестицій. Південна Корея почала стабільно отримувати близько 10 млрд дол. на рік лише у 2000-х, а Ізраїль – у 2010-х роках”¹. Крім безпекового фактору інвестиціям в українську економіку сприятимуть ефективна реформа судової системи та реальна, а не декларативна боротьба з корупцією. А на значне зростання обсягів інвестицій в Україну можна розраховувати лише зі вступом країни до Євросоюзу.

По-друге, результативність податкових пільг для НДДКР значною мірою залежатиме від майстерності формування й реалізації преференційної податкової політики, її узгодженості з економічною й інноваційною політикою держави. Як стверджують Джейсон Дж. Фіхтнер та А.Н. Мішель, “Теорія часто передбачає вигоди від субсидій для НДДКР, але політики не в змозі належним чином розробити та запровадити такий податковий кредит. Втрати внаслідок пошуку ренти та невизначеності політики підривають прогнозовані переваги добре структурованої програми стимулювання. Нездатність політиків правильно націлити стимули означає, що програми, які намагаються це зробити, шкодять економіці, спотворюючи ринковий процес”².

По-третє, на результативність наданих податкових пільг на НДДКР безперечно впливає їх дизайн. Реакція бізнесу на податкові стимули буде майже вдвічі більшою, коли збитковим компаніям надаватиметься можливість відшкодування, і втричі вищою, коли податкові стимули враховуватимуться щодо податків на заробітну плату і, таким чином, не пов'язані будуть з наявністю прибутку в компанії³. Втім, можливість відшкодування, безумовно, означає вищі витрати для уряду.

По-четверте, результативність податкових пільг на НДДКР залежить також від предмету стимулювання. Зокрема, встановлено, що вплив податкового стимулювання НДДКР на експериментальні розробки є понад утричі більшим, ніж вплив на фундаментальні та прикладні дослідження. Відносна перевага податкових пільг на НДДКР у стимулюванні експериментальних розробок

¹ Гайдуцький А. Де взяти гроші для економіки України. *Дзеркало тижня*. 2022. 31 жовт. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/mihranti-ta-diaspora-kljuchovi-investori-ukrajini-tak-rozshirte-jikhni-mozhливosti.html>

² Fichtner J. J., Michel A. N. Can a Research and Development Tax Credit Be Properly Designed for Economic Efficiency? *Mercatus Research*. 2015. URL: <https://www.mercatus.org/media/57906/download?attachment>.

³ The impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. OECD report. 2023. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/CIIE/STP\(2022\)3/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/CIIE/STP(2022)3/FINAL/en/pdf).

порівняно з дослідженнями, у свою чергу, має місце щодо всіх підприємств, але є більш вираженою для великих компаній порівняно з компаніями середніми та малими¹.

Нарешті, важливо пам'ятати, що, незважаючи на те, що податкові пільги на НДДКР можуть бути привабливим варіантом для підприємств, які хочуть розпочати або розширити свою діяльність, це не єдиний фактор, який вони беруть до уваги, приймаючи таке рішення. Інші важливі міркування включають: загальну економічну стабільність і потенціал зростання країни, її інфраструктуру та доступ до ресурсів, її ринок праці та вартість життя, її правову систему та правила, а також її культуру та політичне середовище. Усі ці елементи можуть суттєво вплинути на успіх чи поразку бізнесу в певній країні.²

7.2. Преференційна політика у сфері енергозбереження та енергоефективності: світовий досвід та перспективи для України

Енергозбереження та енергоефективність традиційно були та залишаються одним з пріоритетів державної економічної політики. Актуальність енергетичної проблематики в державному регулюванні економіки історично обумовлена такими обставинами, як обмеженість традиційних паливно-енергетичних ресурсів та їх достатньо висока вартість. Разом з тим у сьогоденні умовах значення активної державної політики в енергетичній сфері значно підсилюється внаслідок необхідності мінімізації негативного антропогенного впливу на навколишнє природне середовище в контексті забезпечення цілей сталого розвитку. Крім того, існуюча специфіка державної економічної політики, особливо в країнах – членах ЄС, обумовлена також наслідками війни, розв'язаної російською федерацією проти України, що призвело до радикальної зміни структури поставок енергоресурсів та різкого зростання цін енергоресурсів на світових ринках.

Зважаючи на місце податкової політики в арсеналі важелів державного регулювання економіки, починаючи з середини минулого сторіччя світовою практикою використовується достатньо різноманітний та розгалужений

¹ The impact of R&D tax incentives: Results from the OECD microBeRD+ project. OECD report. 2023. URL: [https://one.oecd.org/document/DSTI/CIIE/STP\(2022\)3/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DSTI/CIIE/STP(2022)3/FINAL/en/pdf).

² R&D tax breaks and incentives for businesses in Europe. 2023. March 6. URL: <https://www.nordichq.com/rd-tax-breaks-and-incentives/>

податковий інструментарій, спрямований на розв'язання існуючих в енергетичній сфері проблем. Проте специфіка структури та енергозабезпеченості національних економік в умовах нових енергетичних викликів змушує уряди по-новому підходити до застосування традиційних інструментів податкового регулювання, модифікації та створення нового інструментарію.

Предметом дослідження є найновіші інструменти податкової політики в енергетичній сфері, що використовуються в світовій, і, насамперед, в європейській практиці 2022-2023 рр. або прийняті до імплементації в найближчій перспективі.

Фіскальні преференції, спрямовані на стимулювання енергоефективності, енергозбереження та використання відновлюваних джерел енергії одночасно забезпечують вирішення найважливішого завдання сучасного етапу розвитку людства – побудови зеленої економіки. Саме цей синергетичний ефект інструментів аналізованої групи інструментів визначає їх важливість та перспективність.

Введення в дію в США Акта про зниження інфляції IRA, а також розробка й прийняття в лютому 2023 р. Європейської зеленої угоди забезпечили передумови для розгортання розгалуженої системи податкового стимулювання в енергетичній сфері.

Промисловий план “зеленої угоди” для “епохи чистого нуля”¹ базується на чотирьох стовпах: передбачуваному та спрощеному регуляторному середовищі; швидший доступ до достатнього фінансування; навички; і відкрита торгівля для стійких ланцюгів поставок.

В рамках принципу більш швидкого доступу до достатнього фінансування Європейська комісія планує надати державам-членам додаткову гнучкість у наданні допомоги, яка повинна бути обмежена певними областями і на тимчасовій основі. Відповідним чином мають бути змінені й європейські правила “State Aid”, що сприятиме поширеному використанню податкових преференцій.

¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Green Deal Industrial Plan for the Net-Zero Age. URL: https://commission.europa.eu/system/files/2023-02/COM_2023_62_2_EN_ACT_A%20Green%20Deal%20Industrial%20Plan%20for%20the%20Net-Zero%20Age.pdf.

Так, спеціальна схема державної допомоги була затверджена *Угорщиною* відповідно до Рамкової програми державної допомоги у тимчасовій кризі та перехідному періоді, прийнятої комісією 9 березня 2023 р. для підтримки заходів у секторах, які є ключовими для прискорення переходу до зеленої економіки та зменшення залежності від палива. Відповідно до цього заходу допомога надаватиметься у формі: (i) прямих грантів; та/або (ii) податкових пільг. Захід буде відкритий для компаній, що виробляють відповідне обладнання, а саме: батареї, сонячні панелі, вітрові турбіни, теплові насоси, електролізери та обладнання для захоплення та зберігання вуглецю, а також ключові компоненти, які розроблені та переважно використовуються як сировина для виробництва такого обладнання або пов'язаної з ним критичної сировини, необхідної для їх виробництва.

Європейська Комісія 28 липня 2023 р. дійшла висновку, що угорська схема необхідна, доречна і пропорційна для прискорення переходу до зеленої економіки та сприяння розвитку певних видів економічної діяльності, які мають важливе значення для реалізації промислового плану “Зелений курс” і схвалила Угорську програму допомоги для прискорених інвестицій у стратегічні сектори, щоб сприяти переходу до економіки з нульовими викидами¹. Це підтверджує перспективність податкових преференцій у сфері енергозбереження, енергоефективності та використання відновлюваних джерел енергії.

Такого ж підходу дотримується і OSCD, яка вважає, що країнам, що розвиваються необхідне економічне зростання для отримання достатніх податкових надходжень. Тим не менш, таким країнам слід уникати “занадто високого” податкового тягаря для помітних великих фірм формального сектору і замість цього розробляти податкові системи, що залучають інвестиції, з особливим акцентом на інвестиції в зелені галузі².

Як свідчить аналіз європейської та світової преференційної податкової політики (табл. 7.1) найбільша увага в 2022-2023 рр. приділялася стимулюванню виробництва й використання електромобілів та інших транспортних засобів з нульовими викидами.

¹ State aid: Commission approves €2.36 billion Hungarian scheme for accelerated investments in strategic sectors to foster the transition to a net-zero economy URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_3851.

² Palkovics M. Tax Administration Reform Is as Crucial as Tax Policy Reform to Reduce Poverty and Inequalities, OECD Says. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-06-15_o2_1.html.

Таблиця 7.1

**Інструментарій податкової політики у сфері енергоефективності,
енергозбереження та використання відновлюваних джерел енергії**

Податки	Інструментарій	Країна
<i>1. Стимулювання імпорту, виробництва й використання електромобілів</i>		
ПДВ, податок з продажів	Зменшена ставка	Індонезія
	Наднизька ставка	Індонезія
	Нульова ставка	Норвегія
	Звільнення від оподаткування операції з: переобладнання автомобілів на газ та електрику; продажу електроавтомобілів місцевої збірки; продажу нових повністю електричних транспортних засобів будь-якої потужності (виключаючи гібриди); Покупки транспортних засобів з новим енергоспоживанням	Танзанія Малайзія Гайана Китай
	Відрахування ПДВ при покупці електромобілів	Литва
Акциз	Звільнення від акцизу електромобілів місцевої збірки	Малайзія
	Застосування від'ємного акцизу	Маврикій
Мито	Звільнення від імпортних мит: на компоненти для електромобілів місцевої збірки; на імпортовані повністю зібрані електромобілі	Малайзія
Транспортні податки	Звільнення електромобілів від податку на придбання та реєстрацію транспортних засобів	Нідерланди, Німеччина, Китай, Швейцарія
	Зниження ставок транспортного податку для компаній	Люксембург
	Перегляд методології визначення ставок транспортного податку з урахування викидів CO ₂ та споживання вуглецевого палива	Словенія
	Підвищення ставок на автомобілі, що використовують бензин та дизель	Швеція, Франція, Ірландія
	Податкова знижка з транспортного податку на інвестиції у вантажівки з нульовими викидами вуглецю та в зарядну інфраструктуру	Бельгія
	Збільшення сфери застосування пільг зі спеціального податку на споживання для електромобілів	Туреччина
Корпоративний прибутковий податок	Податкова знижка для нових комерційних електромобілів, таксі та автобусів	Кіпр
	Податковий кредит на придбання та встановлення систем зарядки електромобілів	Франція
	Податковий кредит до 35% для національних інвестицій у стратегічні технології	Південна Корея
	Прискорена амортизація електромобілів та обладнання для підзарядки витрат на модернізацію транспортних засобів гібридних та електричних комерційних авто	Іспанія Гайана Перу
	Звільнення від оподаткування державних субсидій виробникам електромобілів	Південна Корея

Податки	Інструментарій	Країна
Регіональні прибуткові податки	Інвестиційний податковий кредит для відповідних виробників електромобілів	Іллінойс США
Індивідуальний прибутковий податок	Звільнення від оподаткування вартості допомоги в натуральній формі, що виникає в результаті приватного використання електромобіля компанії	Словенія
	Тимчасовий податковий кредит на придбання нових електромобілів на встановлення систем підзарядки акумуляторних батарей	Іспанія
<i>2. Стимулювання розвитку альтернативної енергетики та використання відновлюваних ресурсів</i>		
ПДВ	Зменшена ставка	Чорногорія, Румунія
	Нульова ставка	Німеччина, Ірландія, Сполучене Королівство
	Звільнення від оподаткування будівельно-монтажних робіт з будівництва електростанцій на альтернативних видах палива	Молдова
Енергетичні податки	Звільнення від оподаткування	Люксембург, Норвегія
Корпоративні прибуткові податки	Звільнення від оподаткування доходів від продажу електроенергії та вид продажу сертифікатів зеленої енергетики	Узбекистан
	Податкова знижка для всіх проектів з відновлюваних джерел енергії	Південно-Африканська Республіка
	Податковий кредит: для застосованих поновлюваних джерел енергії; на чисту енергію для житлових приміщень (раніше податковий кредит на відновлювану енергію для житлових приміщень); на виробництво електроенергії з відновлюваних джерел.	США
	Податковий кредит на R&D для стартапів, що працюють у сфері відновлюваних джерел енергії	Італія
	Інвестиційний об'ємний податковий кредит на чисту електроенергію	Канада
	Авансова або прискорена амортизація	Південно-Африканська Республіка
	Звільнення від оподаткування доходів від продажу електроенергії	Німеччина, Туреччина, Португалія, Узбекистан
Індивідуальний прибутковий податок	Податкові знижки	Німеччина, Південно-Африканська Республіка
	Податковий кредит на купівлю та встановлення сонячних фотоелектричних систем для житлових приміщень	Ямайка
	Податковий кредит на витрати, здійснені при установці фотоелектричних систем (сонячних батарей)	Італія
	Податковий кредит для продавців біодизелю	Небраска (США)
Земельний податок	Звільнення від оподаткування	Узбекистан
	Звільнення від оподаткування	Узбекистан

Податки	Інструментарій	Країна
Податок на майно	Податкові канікули на строк 20 років	Мічиган, США
<i>3. Енергоефективність та енергозбереження</i>		
ПДВ	Знижена ставка на енергоефективні системи опалення з низькими викидами	Румунія
Податок на паливо	Податкові кредити на: біодизельне паливо або відновлювану дизельну суміш; альтернативне паливо; змішування емульсії дизельного палива з водою; експорт пофарбованого палива або сумішей бензину; і стійке авіаційне паливо	США
Корпоративний прибутковий податок	Податкове вирахування з енергоефективних комерційних будівель	США
	Податкова знижка на капітальні витрати щодо енергозбереження та впровадження зелених технологій	Кіпр, Словенія
	Податковий кредит: на інвестиції в енергетику; на розширені інвестиції в енергетику; на енергоефективні нові будинки; на виробництво чистого водню; на виробництво ядерної енергії з нульовим рівнем викидів	США
	Інвестиційний податковий кредит на проекти екологічного переходу	Австрія, Люксембург
Призупинення дії обмежень на перенесення збитків	Німеччина	
Регіональні податки на прибуток	Податковий кредит в зелені технології	Ньюфаундленд і Лабрадор Канада
<i>4. Енергозбереження та енергоефективність в побуті</i>		
Індивідуальний прибутковий податок	Податкова знижка на модернізацію енергетики	Греція
	Податковий кредит на енергоефективне облаштування будинку (раніше податковий кредит на енергоефективність житлових приміщень)	США
	Податковий кредит на витрати, здійснені для підвищення енергоефективності та зниження сейсмічного ризику об'єктів нерухомості	Італія
Корпоративний прибутковий податок	Податковий кредит на виробництво енергії з поновлюваних джерел податковий майновий кредит на заправку автомобіля альтернативним паливом	США

Складено автором.

Відповідно до цілей Європейської зеленої угоди та REPowerEU (спільні європейські дії щодо забезпечення більш доступної, безпечної та стійкої енергетики) *Європейська комісія*¹ запропонувала цільові показники по

¹ Lotito F. S. European Commission Proposes Zero Emission Targets for Road Transport Sector to Support Climate Objectives. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-02-16_e2_1.html.

нульовому рівню викидів для сектору автомобільного транспорту, зокрема для нових важких транспортних засобів (HDV): зробити всі нові міські автобуси з нульовими викидами; зменшити викиди від нових вантажівок.

Використання запропонованих податкових заходів сприятиме скороченню викидів на 45 % з 2030 р., на 65 % з 2035 р., на 90 % з 2040 р.

Тому всі заходи щодо зниження попиту на імпортоване вичопне паливо, поліпшення енергозбереження та підвищення ефективності в транспортному секторі ЄС одночасно мають на меті енергоефективність та формування зеленого середовища, тобто залишаються актуальними на перспективу.

Одним із напрямів реалізації зеленої угоди в країнах ЄС є стимулювання інвестицій в транспортні засоби з нульовим рівнем викидів, зокрема в електричні транспортні засоби, а також в інфраструктуру зарядки і дозаяправки. Аналогічні тенденції існують і в США і в інших країнах світу. Більш детально зупинимося на європейській практиці податкового регулювання в енергетичній сфері;

Традиційним підходом для стимулювання імпорту та виробництва електромобілів в 2023-2024рр. залишаються непрямі податки, але загальною тенденцією стає відмова від широкої підтримки та фокусування податкового стимулювання на вирішенні відносно вузьких завдань.

Норвежська схема податкового стимулювання покупки автомобілів з нульовим рівнем викидів, спочатку введена в 2015 році, з тих пір кілька разів продовжувалася і змінювалася, і тепер передбачає ставку ПДВ 0 % для електромобілів з купівельною ціною до 500 000 NOK (близько 43 тис. євро) і ставку ПДВ 25% на суму перевищення - для тих електроавтомобілів, ціна яких перевищує граничний рівень¹. Таким чином, введена пільга не охоплює сегмент люксових електрокарів і спрямована на мотивування норвежців купувати особисті автомобілі з нульовим рівнем викидів замість автомобілів, що працюють на вичопному паливі.

Литва з 1 січня 2023 р. дозволяє відрахування ПДВ при покупці електромобілів². Вхідний або імпортований ПДВ підлягає вирахуванню з

¹ Zero-emission vehicles: ESA approves prolongation of Norwegian tax incentives and threshold zero VAT rate. URL: <https://www.eftasurv.int/newsroom/updates/zero-emission-vehicles-esa-approves-prolongation-norwegian-tax-incentives-and>.

² Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/3a8bded0464b11edb7269d52b4d4fd38?positionInSearchResults=2&searchModelUUId=c4d9ff32-f72a-47e8-931e-37441ec9ab24>.

електромобіля, який класифікується як транспортний засіб категорії М1 і вартість якого не перевищує 50 000 євро (включаючи ПДВ). До відрахування нині може бути віднесений тільки ПДВ на легкові автомобілі спеціального призначення (з урахуванням реєстраційних документів і класифікації транспортного засобу). Мета закону – стимулювати купівлю електромобілів як екологічно чистих транспортних засобів без субсидій з боку держави.

Здійснювані протягом останніх років реформи у сфері оподаткування транспортних засобів і транспортних податків в найбільш розвинених країнах переважно мали екологічну спрямованість, але одночасно забезпечували й енергозбереження за рахунок стимулювання поширення економічних та екологічних двигунів на традиційному паливі, а також сприяння використанню транспортних засобів, що використовують альтернативні види палива.

Тобто в транспортному оподаткуванні енергозбереження та енергоефективність виступає супутнім ефектом при побудові економіки з нетто-нульовими викидами з метою розширення виробництва екологічно чистих технологій і підготовки до переходу до “чистої енергетики”.

Зазначені реформи практично були зупинені у зв’язку з пандемією COVID-19 в 2020 р., але починаючи з 2021 р. вони знов прискорилися. Загальний напрям цих реформ, як зазначається в звіті ОЕСР, - перенесення податкового навантаження на транспортні засоби, які найбільше забруднюють навколишнє середовище, що обумовлене підвищеним рівнем споживання традиційних видів палива. Приклади стимулювання енергозбереження, енергоефективності та поширення транспортних засобів, які використовують альтернативні види енергії наведені в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Інструменти податкового регулювання енергозбереження та енергоефективності в транспортному оподаткуванні, реалізовані або заявлені в процесі здійснення реформ 2021–2022 рр.

Країна	Інструмент податкового регулювання	Механізм впливу на енергоефективність
Словенія	Перегляд методології визначення ставок транспортного податку з урахуванням не тільки чинних екологічних стандартів ЄС та фактичних викидів CO ₂ , але й рівня споживання традиційного вуглецевого палива	Застосування таких диференційованих ставок дає змогу забезпечити пільговий режим оподаткування для авто з економічними двигунами та двигунами на альтернативних видах палива

Країна	Інструмент податкового регулювання	Механізм впливу на енергоефективність
Швеція	Підвищення податку на транспортні засоби, що використовують бензин або дизель протягом перших трьох років експлуатації	Стимулювання придбання транспортних засобів, що використовують альтернативні види палива
Франція	Збільшення реєстраційного податку для авто, що найбільш забруднюють навколишнє середовище та введення спеціальних штрафів за перевищення граничної маси транспортного засобу (1800 кг)	Стимулювання реєстрації економічних авто з бензиновими двигунами та таких, що використовують альтернативні види палива. Стимулювання реєстрації транспортних засобів з перевищенням граничної ваги, що пов'язано з підвищеними витратами палива.
Ірландія	Посилення диференціації ставок реєстраційного податку, що забезпечує підвищені розміри податку для більш старих та екологічно-небезпечних дизельних авто	Прискорення процесу оновлення автомобільного парку сучасними більш економічними моделями автомобілів зі зменшеними витратами палива, стимулювання заміни дизельних автомобілів, у т. ч. автомобілями, що використовують альтернативні види палива
Бельгія	Податкова знижка на інвестиції у вантажівки з нульовими викидами вуглецю та в зарядну інфраструктуру з поступовим зменшенням ставки податкової пільги (період застосування – 2022-2026 рр.)	Частина інвестицій погашається за рахунок зменшення податкових платежів, що стимулює придбання вантажівок, що використовують альтернативні види палива (насамперед електроенергію) та створення мереж заправних станцій
Нідерланди	Повне звільнення від сплати реєстраційного внеску та податку на транспортні засоби для електромобілів подовжено до 2024 р.	Стимулювання придбання та експлуатації електромобілів
Німеччина	Повне звільнення від сплати реєстраційного внеску для електромобілів подовжено до 2025 р.	

Складено за: Tax Policy Reforms 2022 OECD and Selected Partner Economies. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2022_067c593d-en#page110.

Аналіз співвідношення фіскальних та ліберальних змін податкової політики різних країн у сфері оподаткування транспортних засобів не виявив однозначних тенденцій за такими податками, як акцизний податок, ПДВ або податок з продажів, податок з власників транспортних засобів. Так, за 2020-2021 рр. збільшення ставок або розширення податкової бази акцизного податку, ПДВ або податку з продажів здійснювали або планували такі країни, як Ісландія та Сейшельські острови, а пільги за цими податками були введені в Мавританії. Японії, Південній та Кореї. В Туреччині одночасно мали місце зміни і фіскального і ліберального характеру. Цілком логічно, що пільги вводилися для

найбільш енергоефективних транспортних засобів та скасовувалися в міру насичення ринку певними видами авто.

Аналогічна ситуація щодо податку з власників транспортних засобів – фіскальні зміни з цього податку були реалізовані в *Нідерландах* і *Швеції*, а ліберальні – в *Португалії* та *Словенії*.

Єдиний податок у сфері транспортних засобів, який не використовувався в податковому стимулюванні – це реєстраційний внесок, ставки якого були підвищені а податкова база – розширена в таких країнах, як Ірландія, Литва, Німеччина та Норвегія, причому жодна з країн протягом 200-2001рр. не вводила за цим податком будь-яких преференцій.

У країнах ОЕСР після 2021 р. спостерігалось зменшення ставок та звуження бази оподаткування транспортних засобів, що використовують альтернативні види палива, за транспортними податками в *Бельгії* та *Нідерландах*, а протилежна тенденція спостерігалася тільки в *Швеції*¹.

У *Люксембурзі* збільшені податкові преференції у сфері оподаткування службових автомобілів, насамперед електромобілів. Чинне законодавство передбачає діапазон ставок транспортного податку для компаній 0.8-1.8% від вартості автомобіля з ПДВ та додатковим обладнанням залежно від викидів CO₂ і типу палива. Новий пільговий режим² для електромобілів передбачає застосування таких зменшених ставок:

1) для електромобілів компанії, зареєстрованих в період з 1 січня 2023 р. по 31 грудня 2024 р., а також для електромобілів з контрактом, підписаним до 31 грудня 2024 р. і зареєстрованим до 31 грудня 2025 р.:

– 0,5% для чисто електромобілів, споживання електроенергії якими не перевищує 200 ват-год / кілометр, а максимальна корисна потужність силової установки менше або дорівнює 150 кВт; і

– 0,6% для службових автомобілів, які не відповідають вищевказаним вимогам;

2) Для службових автомобілів з контрактом, підписаним після 31 грудня 2024 р. і зареєстрованим після 2025 р.:

¹ Tax Policy Reforms 2022 OECD and Selected Partner Economies. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2022_067c593d-en#page111.

² Règlement grand-ducal du 8 mai 2023 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 23 décembre 2016 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. URL: <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/rgd/2023/05/08/a236/jo>.

– 1% для чисто електричних автомобілів зі споживанням електроенергії не більше 200 ват-годин на кілометр і з максимальною корисною потужністю силової установки менше або дорівнює 150 кВт; і

– 1,2% для службових автомобілів, які не відповідають вищевказаним вимогам.

Наведені пільги, по-перше, створюють зацікавленість компаній в комерційному використанні саме електромобілів без зайвої надпотужності; а по друге, - в прискореному оновленні та збільшенні транспортного парку електромобілів.

Швейцарія планує з 2024 р. скасувати звільнення від автомобільного податку для електронних транспортних засобів власного виробництва¹. Автомобільний податок застосовується до імпорту автомобілів до Швейцарії, а також до постачання та власного споживання автомобілів вітчизняного виробництва. Оскільки за останні кілька років частка імпорту електромобілів різко зросла, а ціни наблизилися до цін традиційного автотранспорту, чинне нині звільнення від податків на електричні транспортні засоби для імпорту більше не видається необхідним як стимулюючий захід. Тому пропонується обкладати електромобілі автомобільним податком (4% від вартості транспортного засобу) тільки при імпорті.

Активну роль в стимулюванні розвитку електроавтомобілів відіграє інструментарій корпоративного та індивідуального прибуткового оподаткування.

Податковий кредит на придбання та встановлення систем зарядки електромобілів застосовується у *Франції* з 2021 р, та діє до 31 грудня 2025 р.². Податковий кредит надається за наявності таких умов: відповідність одержувачів податкового кредиту критеріям реципієнтів податкової пільги; відповідність характеристик приміщень, в яких розміщуються зарядні станції, встановленим вимогам; відповідність вимогам витрат на обладнання зарядних станцій; обмеження розміру кредиту.

29 червня 2023 р. *Іспанія* затвердила такі податкові заходи з метою стимулювання придбання електромобілів та їх експлуатації³.

¹ Perdelwitz A. Switzerland Plans to Abolish Automobile Tax Exemption for Electronic Vehicles. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-01-26_ch_1.html.

² IR - Crédit d'impôt pour l'acquisition et la pose d'un système de charge pour véhicule électrique (CIBRE). URL: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12922-PGP.html/identifiant=BOI-IR-RICI-285-20230627>.

³ Ledesma A. de J. Spain Approves Beneficial Tax Measures for Electric Vehicles, Extends Reduced VAT Rates for Certain Foods. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-06-30_es_1.html.

Корпоративний прибутковий податок – вводиться прискорена амортизація нових електромобілів FCV, FCHV, BEV, REEV або PHEV і засобів підзарядки для електромобілів (як для приватного, так і для громадського користування) за умови, що транспортні засоби/споруди будуть введені в експлуатацію в 2023, 2024 і 2025 роках. Інвестиції можуть бути амортизовані з підвищувальним коефіцієнтом 2.

Індивідуальний прибутковий податок:

- запроваджується тимчасовий (до 31 грудня 2024 р.) 15-відсотковий податковий кредит на придбання нових електромобілів, що відповідають встановленим вимогам. Залік буде застосовуватися в тому податковому періоді, в якому зареєстровано транспортний засіб. Як альтернатива такий кредит буде застосовуватися, якщо авансовий платіж, що становить не менше 25 % вартості придбання електромобіля, буде проведений до 31 грудня 2024 р. У цьому випадку залік застосовуватиметься в тому податковому періоді, в якому була виплачена така сума, за умови, що залишок виплачено і транспортний засіб придбано до закінчення другого податкового періоду, безпосередньо наступного за тим, в якому була проведена виплата такого авансового платежу. В обох випадках кредит обмежений максимальною сумою 20 000 євро і поширюється лише на прямо перелічені відповідні транспортні засоби. Підставою для вирахування буде вартість придбання транспортного засобу, включаючи витрати і податки, пов'язані з придбанням, зменшена на будь-яку субсидію, отриману в рамках програми допомоги;
- тимчасовий податковий кредит на встановлення систем підзарядки акумуляторних батарей – діє до 31 грудня 2024 р. у розмірі 15 % від суми, сплаченої за встановлення систем підзарядки акумуляторних батарей для електромобілів у власності платника податків. Максимальна річна база для цього відрахування становитиме 4000 євро із сум, виплачених фізичній або юридичній особі, яка здійснює встановлення (за винятком готівкових платежів як законного платіжного засобу).

На *Kinpi*¹ збільшується податкова знижка з податку на прибуток підприємств для нових комерційних електромобілів, таксі та автобусів (з 20 до

¹ Argyropoulou V. Cyprus Introduces Bill Granting Tax Incentives For Energy Saving Measures. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-03-06_cy_1.html.

25% від суми витрат на їх придбання), що відповідає європейській тенденції згортання пільг для приватних електромобілів та перенесення акцентів на використання електричного транспорту для перевезення вантажів та пасажирів. Ця пільга буде діяти стосовно до капітальних витрат, здійснених протягом 2023, 2024 і 2025 податкових років.

У *Словенії* вартість допомоги в натуральній формі, що виникає в результаті приватного використання електромобіля компанії вважаться такою, що дорівнює нулю¹. Ця допомога не збільшує оподатковувану базу для цілей індивідуального прибуткового податку. Проте для роботодавців витрати, пов'язані з такою пільгою, розглядаються як такі, що підлягають вирахуванню для цілей податку на прибуток підприємств.

Аналіз преференційної податкової політики у сфері транспортних податків свідчить про те, що ті країни, які вже досягли значного рівня використання електромобілів, вже починають поступово згортати податкові преференції задля недопущення розмивання податкових баз. Так, наприклад, *Норвегія*, де в 2020 р. частка таких транспортних засобів, включаючи гібридні автомобілі, сягає 35%, а в 2025 р. поставила амбітну ціль повного скасування продажу авто на традиційному паливі, поступово скорочує та скасовує податкові пільги для електроавтомобілів, як такі, що виконали своє призначення. Аналогічна ситуація з пільгами для дорогих електромобілів спостерігається в Ірландії.

Ісландія скоротила податкову підтримку екологічно чистих автомобілів²: по-перше, термін дії пільги з ПДВ для гібридних автомобілів, що підключаються, закінчився в травні 2022 р.; і, по-друге, сума пільги з ПДВ для 100% екологічно чистих автомобілів на кінець 2022 р. була знижена з 1 560 000 до 1 320 000 Ісландських крон за транспортний засіб. Очікується, що загальна сума пільг з ПДВ для електромобілів буде поступово скорочуватися протягом наступних кількох років до 2026 р.

Що стосується *України* – податок з власників транспортних засобів в нашій країні відсутній, тому без його введення відповідний інструментарій податкового регулювання залишається поза зоною досяжності.

¹ Ovcar N. Slovenia Clarifies Tax Treatment of Employee Benefit In Kind Arising from Private Use of Electric Company Car. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-03-08_si_1.html.

² Medium-term Fiscal Strategy Plan 2024-2028: to counter inflation, safeguard living standards and support growth. URL: <https://www.government.is/news/article/2023/03/29/Medium-term-Fiscal-Strategy-Plan-2024-2028-to-counter-inflation-safeguard-living-standards-and-support-growth/>.

Податкові пільги з акцизу, ПДВ та мита, що застосовувалися протягом трьох місяців 2022 р. при ввезенні на митну територію України автомобілів, мали декларативно-соціальний характер та не були спрямовані на досягнення будь-яких результатів у сфері енергетичної політики. В результаті численних зловживань вони були скасовані. Разом з тим модифікація цих пільг для цілей енергозбереження та енергоефективності уявляється можливою, але потребує чіткої регламентації цільового спрямування пільги та організації дієвого моніторингу та контролю за її застосуванням.

Україна, незважаючи на прискорення продажів, явно відстає у сфері податкового стимулювання придбання та експлуатації транспортних засобів, що використовують альтернативні види палива. Тому перспективним уявляється введення преференцій зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу на альтернативних видах палива або введення показника витрат палива як одного з критеріїв диференціації ставок цього збору.

Серед заходів енергетичної спрямованості особливе місце займає податкове стимулювання розвитку альтернативної енергетики та використання відновлюваних ресурсів. В цій підгрупі переважна більшість податкових стимулів зв'язана із поширенням використання сонячної енергії, хоча такого роду преференції використовувалися починаючи з 90-х рр. ХХ ст. На сучасному етапі актуальність інтенсифікації використання сонячної енергії підсилюється, оскільки цей напрям повністю відповідає концепції “зеленого переходу”.

Одним із завдань цього напрямку є забезпечення доступності необхідного для генерації устаткування, що забезпечується за допомогою інструментарію непрямого оподаткування, і насамперед податку на додану вартість.

Першим, найбільш консервативним шагом податкового регулювання для вирішення поставленого завдання є застосування зменшеної ставки ПДВ. Цей варіант є поширеним серед країн-нових членів ЄС

Так, у *Чорногорії* в 2003 р. знижену ставку ПДВ у розмірі 7 % введено при постачанні сонячних панелей, що спрямовано на збільшення попиту на це обладнання.

З 16 січня 2023 р. *Румунія* запровадила знижену 5-відсоткову ставку ПДВ на постачання та встановлення фотоелектричних панелей, сонячних теплових панелей та високоефективних систем опалення з низьким рівнем викидів,

замінивши попередню ставку ПДВ у розмірі 19 %¹. Знижена ставка також поширюється на комплекти відповідного обладнання, а також на комплексні рішення щодо їх установки. Поправки відповідають встановленим вимогам щодо викидів згідно з додатком V до Регламенту ЄС № 2015/1189 та додатком V до Регламенту ЄС № 2015/1185, призначеним для житлових приміщень, будівель державних органів та будівель, що належать організаціям, що перебувають у координації/підпорядкуванні державних органів (за винятком комерційних компаній).

Найбільш радикальним варіантом пільг з ПДВ є застосування нульової ставки, причому в Європі таку преференцію використовують саме промислово розвинені країни

У Німеччині з 2023 р. вводиться нульова ставка ПДВ для операцій постачання, імпорту і придбання всередині ЄС, а також установка фотоелектричних систем, включаючи системи зберігання електроенергії².

Ірландія з 1 травня 2003 р. вводить нульову ставку ПДВ на поставку і установку сонячних панелей для приватного житла³ замість базової ставки, що дорівнює 23%. Це зниження ставки ПДВ, що уявляється дуже важливим, не носить тимчасового характеру і є постійним, хоча сфера застосування преференції обмежена виключно домогосподарствами.

Уряд Великої Британії обговорює питання про включення акумуляторних батарей на сонячних панелях (що встановлюються як самостійний продукт) в список матеріалів, що підпадають під дію нульової ставки ПДВ⁴. Починаючи з квітня 2022 р. установка побутових акумуляторних батарей одночасно з сонячними панелями означатиме, що вся установка обкладається нульовою ставкою ПДВ, і ця пільга буде діяти до 31 березня 2027 р. Нульова ставка замінила попередню знижену на 5% ставку для таких робіт з податку на додану вартість (встановлення енергозберігаючих матеріалів). Однак акумуляторні батареї не включені до списку матеріалів, на які поширюється нульова ставка,

¹ Rusu R. Romania Introduces 5% Reduced VAT Rate on High-Efficiency Low-Emission Heating Systems, Photovoltaic and Solar Thermal Panels. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-01-17_ro_1.html.

² Perdelwitz A. Parliament Approves Annual Tax Act 2022, as Amended, Partially Abolishing Limited Tax Liability for Income Derived from Domestic Registered Rights, Introducing Windfall Profits Tax on Energy Companies. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2022-12-05_de_1.html.

³ Ministers McGrath and Ryan announce a zero rate of VAT for the supply and installation of solar panels for private dwellings from 1 May 2023. URL: <https://www.gov.ie/en/press-release/977ed-ministers-mcgrath-ryan-announce-a-zero-rate-of-vat-for-the-supply-and-installation-of-solar-panels-for-private-dwellings-from-may-1st-2023/>.

⁴ Technological innovations and climate change: onshore solar power. Department for Energy Security & Net Zero. URL: <https://committees.parliament.uk/publications/40157/documents/195787/default/>.

тому вони оподатковуються ПДВ на загальних засадах, якщо встановлюються як самостійний виріб; наприклад, пізніше, після установки сонячних панелей.

Молдова планує застосування протягом 2024-2026 рр. звільнення від сплати ПДВ без права відрахування до будівельно-монтажних робіт для відповідних вимогам електростанцій, що виробляють енергію з відновлюваних джерел¹. Ця пільга не обмежується виключно сонячною енергією та має більш широку сферу застосування.

Пільги аналізованої спрямованості можуть передбачатися в конструкції енергетичних податків, та перш з все – податку на електроенергію.

У складі третього, додаткового пакету енергетичної допомоги від 7 березня 2023 р. (*Solidaritétspak 3.0*)² *Люксембург* збільшує поріг неоподаткованої потужності сонячних батарей з 10 до 30 МВт·год для звільнення від сплати податків на електроенергію, яка виробляється домогосподарствами, що використовують фотоелектричні панелі.

Уряд *Норвегії* розпочав консультації щодо звільнення від податку на електроенергію енергії, отриманої з поновлюваних джерел³. Звільнення буде застосовуватися до виробництва на установках із загальною встановленою потужністю до 500 кВт на об'єкт нерухомості, тобто об'єктом регулювання є енергоспоживання домогосподарств та суб'єктів малого бізнесу. Цей інструмент є технологічно нейтральним - він не робить різниці між різними альтернативними джерелами енергії, такими як сонячна енергія, вода або вітер, і є доповненням до поточного звільнення від сонячної енергії. Надлишкова потужність оподатковується на загальних засадах.

Податкові пільги у сфері використання сонячної енергії достатньо широко представлені в індивідуальному прибутковому оподаткуванні.

З 2023 р. в *Німеччині* передбачене звільнення від індивідуального прибуткового податку доходів та компенсація витрат через механізм податкової

¹ Foltea V. Government Approves Proposal to Exempt from VAT Supplies of Works for Eligible Power Plants. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-07-28_md_3.html.

² Accord entrele Gouvernement et l'Union des Entreprises Luxembourgeoises (UEL) et les organisations syndicales OGBL, LCGB et CGFPà l'issue de la réunion du Comité de coordination tripartite du 3 mars 2023 Solidaritétspak 3.0. URL: <https://gouvernement.lu/dam-assets/documents/actualites/2023/03-mars/07-tripartite/accord-entre-le-gouvernement-et-luel-et-ogbl-lcgb-et-cgfp-comit-de-coordination-tripartite-du-3-mars-2023.pdf>.

³ Høring – fritak i elavgiften for strøm fra fornybare energikilder. URL: https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/horing-fritak-i-elavgiften-for-strom-fra-fornybare-energikilder/id2922191/?utm_source=regjeringen.no&utm_medium=email&utm_campaign=nyhetsvarsel20220705.

знижки у зв'язку з експлуатацією невеликих фотоелектричних систем (до 30 кВт), які виробляються або встановлюються після 31 грудня 2021 р.¹.

Відповідно до поправок, внесених в законодавство *Італії* в травні 2023 р., кваліфіковані інноваційні стартап-компанії, створені після 1 січня 2020 р. і працюючі в секторах охорони навколишнього середовища, відновлюваних джерел енергії та охорони здоров'я, можуть скористатися податковим кредитом² у розмірі 20 % від витрат, здійснених на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (R&D), спрямовані на створення інноваційних рішень для передових технологічних інструментів і послуг, що гарантують екологічну стійкість і зниження енергоспоживання на суму до 200 000 євро.

Близька за змістом пільга запроваджена Бюджетом *Португалії* на 2023 р. Вона передбачає вирахування з індивідуального прибуткового податку щорічних доходів від продажу надлишкової енергії, що була вироблена для власного споживання в сумі, що не перевищує 1000 євро на рік. При цьому будь-які обмеження щодо потужності сонячних батарей відсутні.

Важливим завданням податкового стимулювання останніх років становиться вже не придбання або імпорт сонячних батарей, але й створення належної інфраструктури для використання, зберігання та передачі сонячної енергії

Традиційним фокусом податкового стимулювання в енергетичній сфері були й залишаються енергозбереження та енергоефективність.

Передбачена законодавством *Словенії* податкова пільга у вигляді податкової знижки для переходу до зелених і цифрових технологій³ є спеціальною пільгою для заохочення соціально відповідальної поведінки і стійких, кліматично нейтральних бізнес-моделей. Юридичні особи та індивідуальні підприємці мають право на пільгу з 1 січня 2022 р. Вони можуть зменшити базу оподаткування на 40 % фактичних витрат на кваліфіковані інвестиції у відповідне обладнання або нематеріальні активи.

¹ Perdelwitz A. Parliament Approves Annual Tax Act 2022, as Amended, Partially Abolishing Limited Tax Liability for Income Derived from Domestic Registered Rights, Introducing Windfall Profits Tax on Energy Companies. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2022-12-05_de_1.html.

² Gallo G. Parliament Enacts Urgent Measures to Support Taxpayers for Electricity and Natural Gas Costs. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-05-31_it_1.html.

³ 1367. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v digitalni in zeleni prehod, stran 4610. URL: <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2022-01-1367?sop=2022-01-1367>.

До пільгових належать інвестиції в хмарні обчислення, штучний інтелект, великі дані, екологічно чисті технології, чистіший, дешевший і здоровіший громадський і приватний транспорт, декарбонізацію енергетичного сектору, енергоефективність будівель і впровадження інших стандартів кліматичної нейтральності. При цьому до видів палива з нульовим рівнем викидів відносять електроенергію і водень. Платники податків, які інвестують в активи, придатні для інвестицій у цифровий та екологічний перехід, можуть претендувати на пільгу незалежно від того, чи є вони власниками бізнес-приміщень.

Австрія розширює в 2023 р. сферу інвестиційних пільг, включивши в неї кліматично безпечні системи опалення¹, що передбачає встановлення екологічно чистих систем опалення разом із переходом на екологічно чисті системи опалення, такі як теплові насоси або централізоване теплопостачання, а також централізоване охолодження. Згідно з чинними правилами, компанії мають право претендувати на інвестиційний кредит в розмірі 10 % (15 % у разі певних екологічно чистих активів) від витрат на придбання або виробництво основного засобу, який підлягає амортизації (не більше 1 млн євро витрат на придбання або виробництво на рік без урахування компонентів будівлі, включаючи системи опалення), за умови, що звичайний термін корисного використання активу становить не менше 4 років.

7 липня 2023 р. Рада міністрів *Люксембургу* оголосила про план розширення сфери дії інвестиційного податкового кредиту (базова ставка збільшується з 8 до 12 %) ², включивши в нього проекти екологічного переходу, а також інвестиції в енергетику (за ставкою 18%). Податковий кредит на екологічний та енергетичний перехід надається, якщо реалізація відповідних інвестицій значно підвищує енергоефективність виробничого процесу компанії (забезпечує економію не менш 20% від середньої кількості енергії, що споживається протягом 5 років експлуатації) спрямовано на декарбонізацію виробничого процесу компанії або на виробництво чи збереження енергії, отриманої з відновлюваних джерел, для задоволення енергетичних потреб компанії. Введення цих змін передбачається з 2024 р.

¹ Perdelwitz A. Austria Extends Scope of Investment Allowance to Include Climate-Friendly Heating Systems. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-03-31_at_1.html.

² Offermanns R. Luxembourg Proposes to Expand Scope of Investment Tax Credit to Include Digital Transformation and Ecological Transition Projects, Energy Investments. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-07-11_lu_1.html.

Новим інструментом податкового регулювання в *Німеччині* виступає запропонований в 2023 р. механізм призупинення дії обмежень на перенесення збитків (тобто на 60% понад 1 млн євро) в період з 2024 по 2027 рік від інвестиційних проєктів в нові амортизовані рухомі основні засоби та в існуючі рухомі основні засоби та продовження періоду відшкодування збитків з 2 до 3 років, якщо ці інвестиції включені в концепцію енергозбереження або систему енергоменеджменту компанії¹.

В лютому 2023 р. *Італія* ввела обмеження щодо деяких податкових пільг на витрати, спрямовані на поліпшення нерухомого майна, шляхом усунення можливості передачі їх третім особам². Нові обмеження стосуються двох пільг “енергетичного” характеру:

- (розширеного) податкового кредиту на витрати, здійснені для підвищення енергоефективності та зниження сейсмічного ризику об'єктів нерухомості;
- (розширеного) податкового кредиту на витрати, здійснені при установці фотоелектричних систем (сонячних батарей).

Тобто сфера застосування цих пільг обмежується виключно їх набувачами.

Греція продовжує податкову знижку з індивідуального прибуткового податку на “модернізацію енергетики”³ в розмірі 40 % від витрат, здійснених фізичними особами на модернізацію енергоспоживання своїх будівель, до 31 грудня 2024 р. Гранична сума такої податкової знижки за п'ять календарних років (з 1 січня 2020 р. по 31 грудня 2024 р.) дорівнює 16 000 євро, причому знижка надається рівними частинами протягом 4 років після реалізації витрат на модернізацію. Відповідно до грецького законодавства приватні особи повинні нести витрати на енергетичну, функціональну та естетичну модернізацію своїх будівель.

Окремим напрямом податкового регулювання в досліджуваній сфері є стимулювання енергозбереження в побуті. Наявні дослідження свідчать, що зменшення споживання енергії в житлових будинках є ключовою проблемою для багатьох країн світу. У Європейському Союзі будівлі споживають до 40% енергії

¹Perdelwitz A. Ministry of Finance Circulates Draft Bill on Corporate Tax Reform. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-07-17_de_2.html.

²Gallo G. Italy Restricts Transferability of Tax Credits for Expenses to Improve Immovable Properties. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-02-23_it_1.html.

³Dafnomilis V. Greece Extends Individual 40% Tax Rebate on Energy Upgrade Expenses Through 2024. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2022-12-12_gr_1.html.

та є джерелом близько 36% викидів парникових газів¹. З метою зменшення обсягів споживання енергії в країнах ЄС були розроблені відповідні стратегічні документи та вжиті заходи з підтримки та стимулювання домогосподарств до здійснення реконструкції будівель з використанням енергоефективних технологій, які охоплювали різні часові періоди. Плани країн щодо енергозбереження та ефективності, розроблені на періоди 2004–2012 та 2014–2020 рр., були спрямовані на підвищення енергоефективності в будівлях і сприяння використанню відновлюваної енергії відповідно до Директив 2006/32/ЄС та 2012/27/ЄС. Важливою складовою вирішення проблем енергоефективності будівель є запровадження енергетичних норм. Енергетичні кодекси встановлюють мінімальні енергетичні стандарти для нових будівель, а також вимоги до робіт з ремонту та реконструкції.

Висновки, отримані в результаті оцінки результативності заходів попередніх періодів з підвищення енергоефективності будівель за окремими країнами дають можливість говорити про наявність позитивного досвіду використання фіскальних стимулів, зокрема, податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб та податку на нерухоме майно, податкових кредитів.

Значною мірою використання енергії в житловому секторі визначається характеристиками будівлі, у той час як характеристики та поведінка мешканців мають незначний вплив на споживання енергії².

У роботі на основі даних по Франції із застосуванням економетричних моделей, автори дійшли висновку, що податковий кредит на енергію спонукає ті домогосподарства, які вже мають намір проводити реконструкцію житла, здійснювати більш суттєві енергозберігаючі заходи³. Безпосередньо на прийняття рішення щодо реконструкції податковий кредит мало впливає.

Автори на основі аналізу публікацій пропонують схему детермінант впливу на вибір системи опалення житлових будинків⁴ (рис. 7.1).

¹ Villca-Pozo M., Gonzales-Bustos J. P. Tax incentives to modernize the energy efficiency of the housing in Spain. *Energy Policy*. Vol. 128 (153). P. 530-538. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.enpol.2019.01.031>.

² Risch A., Salmon C. What matters in Residential Energy Consumption? Evidence from France. 2013. URL: https://www.researchgate.net/publication/268253147_What_matters_in_Residential_Energy_Consumption_Evidence_from_France.

³ Risch A. Are environmental fiscal incentives effective in inducing energy-saving renovations? An econometric evaluation of the French energy tax credit. *Energy Economics*. Vol. 90 (1):104831. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.eneco.2020.104831>.

⁴ Risch A., Salmon C. What matters in Residential Energy Consumption? Evidence from France. 2013. URL: https://www.researchgate.net/publication/268253147_What_matters_in_Residential_Energy_Consumption_Evidence_from_France.

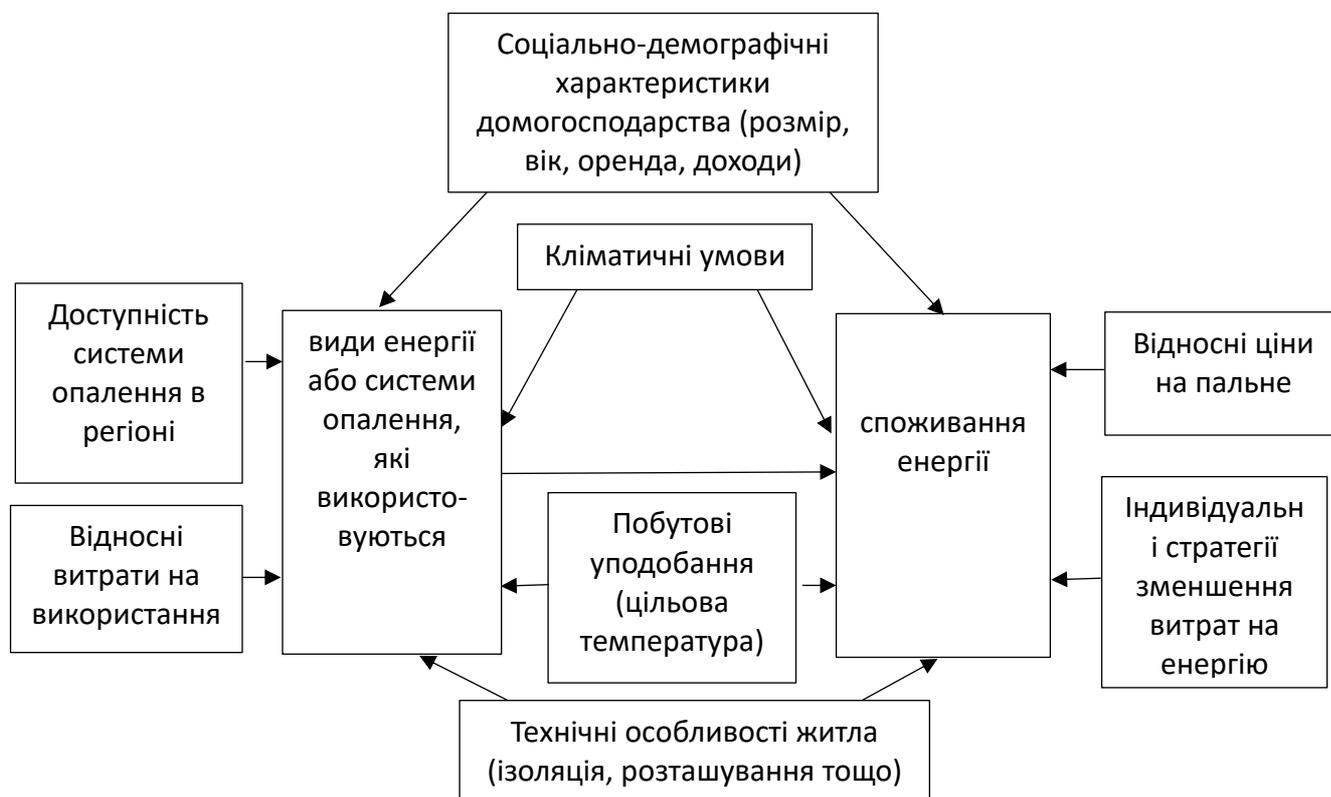


Рис. 7.1. Основні детермінанти вибору системи опалення та споживання енергії, знайдені в літературі

Побудовано за: Risch A., Salmon C. What matters in Residential Energy Consumption? Evidence from France. 2013. URL: https://www.researchgate.net/publication/268253147_What_matters_in_Residential_Energy_Consumption_Evidence_from_France.

Аналіз інформації Міжнародного енергетичного агентства демонструє помітний сплеск активності урядів країн щодо стимулювання впровадження домогосподарствами енергоефективних технологій протягом останніх років, що обумовлено боротьбою з наслідками пандемії COVID-19 та глобальною енергетичною кризою, спричиненою вторгненням росії в Україну¹.

Актуальним для розробки дієвих інструментів стимулювання застосування енергоефективних технологій домогосподарствами України в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення економіки, є дослідження досвіду інших країн щодо діючих на поточний момент ініціатив у цій сфері. Приклади за окремими країнами наведені нижче.

Для підтримки енергоефективної та низьковуглецевої модернізації будинків Уряд Франції запровадив у 2021 р. звільнення від 50% до 100% податку

¹ Policies database / International Energy Agency URL: <https://www.iea.org/policies>.

на нерухомість для робіт, пов'язаних з енергоефективністю житла в окремих містах протягом трьох років¹. Зазначені роботи можуть включати теплоізоляцію, обладнання для відновлюваних джерел енергії та теплові насоси, підключення до централізованого теплопостачання, якщо централізована мережа живиться за рахунок відновлюваних джерел енергії або комбінованого виробництва тепла та електроенергії, обладнання для регулювання тепла. При цьому витрати на відповідні категорії робіт мають перевищувати 10000 євро за попередній рік або перевищувати 15 000 євро за три попередні роки. У рамках Плану економічної та соціальної стійкості з середини квітня 2022 р. до кінця року розширено програму субсидій, спрямовану на посилення модернізації будинків. Згодом схему було продовжено у 2023 р. Домогосподарства, які бажають перейти від систем опалення, що використовують викопне паливо, до систем опалення, що використовують відновлювані джерела енергії, мають право на додаткову підтримку в розмірі 1000 євро. З 1 січня 2023 р. припиняється підтримка встановлення високоефективних газових систем опалення².

З метою відновлення економіки Італії після пандемії COVI-19 частина загального бюджету Італії була спрямована на підвищення енергоефективності та встановлення відновлюваних джерел енергії. Одним із ключових елементів відповідного пакету є податкова знижка на ремонт теплоізоляції, а також інші заходи з енергоефективності. Субсидія також включає фотоелектричні установки та колонки для зарядки електромобілів. Зазначені заходи мали діяти до кінця 2021 р., після чого були продовжені до 2023 р. включно в рамках фінансування ЄС з національного відновлення та стійкості. У 2023 р. Уряд розглядає можливість продовження і здійснюється узгодження національного бюджету, який становить приблизно 18 млрд євро³.

З початку 2020 р. у Німеччині власникам будинків надаються податкові пільги для енергоефективного ремонту, які дають змогу вираховувати 20 % витрат на ремонт у розмірі до 40 тис. євро зі своїх податків. Підтримуються теплоізоляційні заходи, заміна вікон та зовнішніх дверей, заміна або оновлення старих систем опалення та вентиляції, встановлення цифрових систем керування енергією. Заходи стосуються лише будинків, які займають власники, тобто

¹ Property tax exemption / International Energy Agency URL: <https://www.iea.org/policies/8729-property-tax-exemption>.

² Home retrofit subsidy / International Energy Agency. URL: <https://www.iea.org/policies/16421-home-retrofit-subsidy>.

³ Energy Efficiency and Renewable Energy Refurbishment tax reduction - Decreto Rilancio / International Energy Agency. URL: <https://www.iea.org/policies/12646-energy-efficiency-and-renewable-energy-refurbishment-tax-reduction-decreto-rilancio>.

виключається їх застосування для орендованого житла. Таким чином, як мінімум половина будинків з приблизно 42 млн у Німеччині мають право на зазначену підтримку¹.

У Латвії також запроваджено нову програму енергоефективності для багатоквартирних будинків в кінці 2022 р., в межах якої передбачено надання грантів і позик на теплоізоляцію та підвищення енергоефективності будівель, підтримка переходу на відновлювальні ресурси на загальну суму 57,2 млн євро².

У 2023 р. в Естонії запроваджено можливість отримання грантів для невеликих будинків, спрямованих на підвищення енергоефективності, зменшення витрат на електроенергію, покращення клімату в приміщенні. Грант також можна використати для встановлення сонячних панелей. Для окремих робіт розмір гранту становить 20% прийнятних витрат, а найбільша сума гранту становить 20 000 євро на невеликий житловий будинок³.

Отже, застосування фіскальних стимулів має певні обмеження та критерії щодо житла, для якого можуть бути використані ці інструменти. Обмеження і критерії часто включають вік будівель, площу, максимально можливі обсяги підтримки у грошовому та відсотковому виразі відносно загальних витрат на впровадження енергоефективних рішень, а також види робіт, спрямовані на забезпечення енергоефективності.

Первинний огляд застосовуваних країнами в різні періоди часу інструментів та наявні наукових публікацій щодо аналізу їх результативності як з точки зору скорочення обсягів використання енергетичних ресурсів, так і сприйняття суспільством, свідчить про необхідність врахування багатьох факторів, проведення більш глибоких досліджень для імплементації при здійсненні масштабного відновлення житла в Україні.

Таким чином для стимулювання енергозбереження, енергоефективності та використання альтернативних джерел енергії використовується різноманітний інструментарій податкового регулювання. Основний акцент робиться не на непрямі (ПДВ та акциз), а на прибуткові, майнові та екологічні податки. Враховуючи актуальність та важливість зеленого переходу як для Європи, так і

¹ Tax deductions for building renovations / International Energy Agency URL: <https://www.iea.org/policies/11633-tax-deductions-for-building-renovations>.

² Energy efficiency of apartment buildings 2022-2026 / International Energy Agency URL: <https://www.iea.org/policies/17351-energy-efficiency-of-apartment-buildings-2022-2026>.

³ EUR 8 million for small houses' energy efficiency / International Energy Agency URL: <https://www.iea.org/policies/15108-eur-8-million-for-small-houses-energy-efficiency>.

для світової спільноти, в перспективі слід очікувати підвищення значення інструментарію податкового стимулювання енергозбереження, енергоефективності та розвитку альтернативної енергетики.

7.3. Перспективи реформування преференцій за окремими видами податків

7.3.1. Податок на додану вартість

Основними завданнями розроблення й реалізації Національної стратегії доходів на 2024-2030 рр. є забезпечення цілісності податкової бази та її поступове розширення у період після припинення чи скасування воєнного стану, а також адаптація законодавства України до законодавства ЄС. Одночасного вирішення цих двох завдань можна досягти шляхом зменшення втрат бюджету від використання податкових пільг. Упродовж 2018-2022 рр. вони виросли більш ніж у два рази. Навіть у 2022 р. – році початку повномасштабної війни Росії проти України – податкові витрати збільшилися на 49,6% порівняно з попереднім, довоєнним роком (табл. 7.3), або з 0,93 до 1,47% від ВВП і з 3,51 до 5,68% податкових надходжень до зведеного бюджету (табл. 7.4).

Таблиця 7.3

Темпи зростання податкових витрат, %

Рік	Всього	Податок на прибуток	ПДВ	Акцизний податок	Податок на майно	Інші податки
2019	119,54	91,06	125,88	454,8 р.	100,68	48,27
2020	99,30	120,49	87,07	12,58%	144,26	20,64
2021	120,26	85,57	133,00	Н.д.	100,85	534,96
2022	149,60	90,49	164,50	-	117,75	20,09

Розраховано за даними ДПС.

Таблиця 7.4

Частка податкових витрат у ВВП і в податкових надходженнях до зведеного бюджету, %.

Рік	Всього		Податок на прибуток		ПДВ		Податок на майно	
	Частка у ВВП	Частка у ПН	Частка у ВВП	Частка у ПН	Частка у ВВП	Частка у ПН	Частка у ВВП	Частка у ПН
2018	1,00	3,62	0,05	0,19	0,69	2,49	0,26	0,93
2019	1,08	3,99	0,04	0,16	0,78	2,89	0,23	0,86
2020	1,01	3,73	0,05	0,18	0,64	2,37	0,32	1,17
2021	0,93	3,51	0,03	0,12	0,66	2,46	0,25	0,92
2022	1,47	5,68	0,03	0,12	1,13	4,39	0,30	1,18

Розраховано за даними ДПС і Державної служби статистики України.

Проте насправді обсяг податкових витрат є ще більшим, ніж за інформацією ДПС, оскільки у їх складі не враховуються:

- втрати від використання спрощеної системи оподаткування, між тим саме в 2022 р. був запроваджений єдиний податок для підприємців і компаній з оборотом до 10 млрд грн за правилами, що діють для ФОП третьої групи, за ставкою 2 %, який не міг не спричинити значне зростання бюджетних витрат;
- частина витрат від використання пільгової ставки ПДВ (у звіті ДПС про податкові пільги, що є втратою доходів бюджету, за 2022 р. враховані лише втрати від оподаткування за ставкою 7% лікарських засобів та медичних виробів, між тим за пільговими ставками 7 і 14% в Україні оподатковується значно ширший перелік товарів і послуг);
- втрати від використання податкових пільг з ПДФО і мита.

Зростання податкових витрат у 2022 р. відбулося за рахунок податкових витрат з ПДВ (вони збільшилися на 64,5 %) і податку на майно (на 17,75 %).

Розширення перших стало наслідком запровадження таких податкових пільг:

- звільнення від оподаткування операцій з постачання резидентами Дія Сіті шляхом доступу до публічних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет (втрати 13,1 млн грн);
- звільнення від оподаткування операцій з постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни (втрати 7 697,8 млн грн);
- звільнення від оподаткування операцій з постачання, підготовки (літературне, наукове і технічне редагування, коригування тощо), виготовлення, розповсюдження аудіокниг, озвучених українською мовою, крім видань еротичного характеру, а також поширення норм цього підпункту на електронні послуги із постачання електронних примірників (електронно-цифрової інформації) та/або надання доступу до аудіокниг, озвучених українською мовою, крім видань еротичного характеру (втрати 1,98 млн грн);
- звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, визначених пунктом 21 частини першої статті 282 Митного кодексу України, що ввозяться

державними науковими установами, державними закладами вищої освіти для забезпечення власної освітньої, наукової та науково-технічної діяльності (н. д.);

- звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту нового устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, визначених частиною шостою статті 287 Митного кодексу України, що ввозяться учасниками індустріальних парків, включених до Реєстру індустріальних парків (н. д.);
- тимчасове (до 31 грудня 2022 р.) звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України Національною акціонерною компанією “Нафтогаз України” природного газу, ввезеного на митну територію України протягом 2014-2015 років трубопровідним транспортом під зобов’язання про подання додаткової декларації, щодо якого на дату набрання чинності Законом України “Про внесення змін до розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо забезпечення стабільного функціонування ринку природного газу протягом дії воєнного стану та подальшого відновлення” митними органами не було оформлено додаткових декларацій (н. д.);
- тимчасове, на період дії правового режиму воєнного стану на території України, але не довше ніж до 1 липня 2023 року, оподаткування за ставкою 7% операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України бензинів моторних, важких дистилатів, скрапленого газу, біодизелю, палива моторного альтернативного, яким встановлено ставки акцизного податку на такі товари, а також нафти або нафтопродуктів сирих, одержаних з бітумінозних порід (мінералів) (н. д.).

Зважаючи на те, що втрати від пільг з ПДВ становлять левову частку (77,18% в 2022 р.) в загальній сумі пільг, що є втратами доходів бюджету, саме з їх перегляду має починатися реформування системи податкових пільг. При цьому слід зважати на те, що в 2022 р. порівняно з 2021 р. виросла не лише сума втрат бюджету від пільг з ПДВ (що частково може бути спричинене й інфляцією), а й їх частка в надходженнях податку до зведеного бюджету (майже у 2 рази) та у ВВП (з 0,66 до 1,13%).

Зважаючи на набуття Україною статусу кандидата у члени ЄС, її преференційна податкова політика має будуватися з урахуванням: 1)

необхідності перегляду існуючих пільг з ПДВ в напрямі їх наближення до вимог 112 Директиви Ради ЄС (далі – Директива); 2) врахування вимог цієї Директиви в процесі запровадження нових податкових пільг (супровід цього процесу підготовкою і обов'язковим урахуванням висновку комітету Верховної Ради України з питань євроінтеграції щодо відповідності пропонованих пільг з ПДВ вимогам Директиви). При цьому необхідно виходити з того, що незважаючи на виконання Україною зобов'язань в рамках Угоди про асоціацію з Європейським Союзом та його державами-членами щодо наближення законодавчих норм, якими регулюється справляння ПДВ, до вимог 112 Директиви Ради ЄС (і певного прогресу, досягнутого Україною в процесі виконання своїх зобов'язань), вимоги щодо такого наближення і його ступінь в рамках Угоди про асоціацію і підготовки до вступу до ЄС є різними. Якщо в процесі виконання зобов'язань в рамках Угоди про асоціацію Україна отримувала позитивні оцінки наближення законодавства з ПДВ до вимог Директиви, маючи низку звільнень від податку, що йшли в розріз з Директивою, то вступ до ЄС вимагатиме усунення існуючих невідповідностей, про що свідчать проаналізовані нами закони про ПДВ окремих держав – нових членів ЄС.

Пільги з ПДВ в Україні надаються у двох формах – звільнень від сплати податку (ст. 197 ПКУ, а також звільнення, передбачені підрозділом 2 “Особливості справляння податку на додану вартість” Перехідних положень ПКУ) і використання пільгових ставок (ст. 193 ПКУ). Відповідні пільги передбачені й у Директиві Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість: звільнення від оподаткування деяких видів діяльності в суспільних інтересах (ст. 132), звільнення від оподаткування інших видів діяльності (ст. 135-137), знижені ставки (списки постачання товарів і послуг, до яких їх можна застосовувати, наведені в Додатку III до Директиви).

У процесі адаптації податкового законодавства України до 112 Директиви Ради ЄС у відповідність з Директивою мають бути приведені як звільнення від сплати податку, надані ПКУ, так і пільгові ставки. Проте, якщо приведення у відповідність перших означає, що звільнення, передбачені Директивою, оскільки вони є обов'язковими для держав-членів ЄС (як зазначається у ст. 132, “держави-члени повинні (виділено нами. – А.С.) звільняти від оподаткування такі операції...”), мають надаватися (бути запроваджені) і в Україні. Ті ж звільнення в Україні, які не передбачені в Директиві, у процесі наближення нашої країни до

ЄС мають бути скасовані. Щодо знижених ставок, то Україна їх може використовувати (не більше двох і не нижче 5 %), проте лише до оподаткування операцій постачання товарів та послуг, наведених у Додатку III до Директиви. Водночас, через факультативний характер цієї пільги, всі чи лише певні товари та послуги, наведені в Додатку, в Україні можуть оподатковуватися за стандартною ставкою.

Проте розпочнемо дослідження з аналізу операцій, що не є об'єктом оподаткування. Хоча такі операції не можуть бути кваліфіковані як податкові пільги, бо виходять за межі сфери дії ПДВ, вони будуть предметом аналізу, оскільки згідно з нашою гіпотезою, не всі операції, визначені у ст. 196 ПКУ, насправді є такими, в яких відсутній об'єкт оподаткування. Приводом для такої гіпотези стало широке визначення в ПКУ об'єкта оподаткування ПДВ: на відміну від Директиви, згідно з якою оподаткуванню ПДВ підлягають операції постачання товарів та послуг за винагороду, в ПКУ об'єктом оподаткування визначено також операції з безоплатної передачі. Широке визначення об'єкта оподаткування ПДВ обмежує перелік операцій, які не входять до цього об'єкта, між тим у ПКУ він включає 15 пунктів, що й вимагає більш уважного аналізу цих операцій. Перевірку гіпотези розпочнемо з відповіді на питання, чи визначаються такі операції у Директиві ЄС.

Аналіз 112 Директиви ЄС і рішень Європейського Суду дає змогу виокремити в податковому праві ЄС операції, які належать до оподатковуваних, проте звільняються від ПДВ, і операції, які не підлягають оподаткуванню, тобто знаходяться поза сферою дії законодавства з ПДВ¹. Згідно з твердженням Р. де ла Ферія та К.Р. Ендінг, до них належать два види операцій: неоподатковувані поставки, які здійснюються зареєстрованими постачальниками, і операції, що здійснюються неоподатковуваними постачальниками (постачальниками, які не є платниками ПДВ). Неоподатковувані поставки – це операції, які не входять у сферу застосування законодавства з ПДВ “або з технічних причин, пов'язаних з його дизайном, або внаслідок вузького судового тлумачення положень закону про ПДВ”².

¹ VAT in the public sector and exemptions in the public interest. Final report. 2011. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b42f258c-9ab7-11e6-868c-01aa75ed71a1>; De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

² De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

Прикладами неоподатковуваних поставок є поставки, в яких не простежується зв'язок між поставкою та оплатою (компенсацією), отриманою за неї, необхідність якого пояснюється доктриною “прямого та безпосереднього зв'язку”, розробленою у Європейському Суді у 1980-х роках ХХ ст.¹

Іншим джерелом неоподатковуваних поставок є вузьке розуміння поняття “постачання”, яке виключає, наприклад, поставки “бездіяльності” та примусові поставки. Прикладом перших є виконання угоди (домовленості) про відмову від конкуренції або угоди про припинення діяльності після отримання компенсації за невиконання зобов'язань. Прикладом других є експропріація майна, де поставка є результатом примусового придбання покупцем, а не добровільного розпорядження постачальником².

У ст. 3 і 4 Директиви безпосередньо визначаються операції, які не підлягають оподаткуванню ПДВ. Їх перелік обмежується декількома пунктами і включає операції, які виходять за межі операцій, що підлягають оподаткуванню ПДВ, визначених у п.1 ст. 2: придбання товарів у межах Співтовариства оподаткованою особою або неоподаткованою юридичною особою, якби постачання таких товарів у межах території держави-члена придбання звільнялося від оподаткування; придбання товарів у межах Співтовариства, інших, ніж зазначені у пункті (а) та статті 4, та інших, ніж нові транспортні засоби або підакцизні продукти, оподаткованою особою для цілей її сільськогосподарської, лісогосподарської або рибогосподарської діяльності згідно зі спільною схемою з фіксованою ставкою для фермерів, або оподаткованою особою, що здійснює лише постачання товарів або надання послуг, з яких ПДВ не відраховують, або неоподаткованою юридичною особою; придбання в межах Співтовариства вживаних товарів, витворів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату за певних умов; придбання в межах Співтовариства вживаних транспортних засобів, якщо продавець є оподатковуваним дилером та діє як такий, а ПДВ було стягнуто з транспортних засобів у державі-члені, в якій розпочалося їх відправлення чи

¹ У рішенні Європейського Суду у справі *Hong Kong Trade* зазначається: “Якщо діяльність особи складається виключно з надання послуг без прямої винагороди, база оподаткування відсутня, і такі безоплатні послуги тому не підпадають під податок на додану вартість”. І далі: “...безоплатні послуги за своїм характером є відмінними від операцій, що підлягають оподаткуванню, які в рамках системи податку на додану вартість передбачають зазначення ціни або винагороди”. Цит. за: Вовк Т., Водянніков О., Коноваленко І. Податкові аспекти права *COT* та *acquis EC*. Орієнтири податкової реформи в Україні. Харків: Консум, 2004. С. 351.

²De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

перевезення, згідно з перехідними положеннями для вживаних транспортних засобів¹.

Щодо “неоподатковуваних постачальників”, то Р. де ла Ферія та К.Р. Ендінг розрізняють три їх групи². До першої належать підприємства, які в іншому випадку були б платниками ПДВ, проте вони мають оборот нижче обов’язкового порогу реєстрації; до другої групи – юридичні особи, які не підпадають під сферу дії податку через судове тлумачення законодавчих положень про стягнення податку (до них належать суб’єкти, які здійснюють діяльність, що не вважається економічною³ – спільні бізнес-організації, холдингові та інвестиційні компанії); треті – юридичні особи, яким заборонено реєструватись платниками ПДВ згідно передбачених законодавством винятків (органи, що регулюються публічним правом⁴).

Отже, аналогом операцій, які в ПКУ визначаються такими, що не є об’єктом оподаткування, є операції, які в Директиві належать до операцій, що не входять у сферу дії податку на додану вартість, тобто неоподатковувані операції. Наше завдання полягає лише в тому, щоб, по-перше, встановити, чи справді операції, наведені у статті 196 ПКУ, є такими, в котрих відсутній об’єкт оподаткування; по-друге, визначити, як має кваліфікуватися та чи інша операція, викладена в ній, згідно з Директивою.

Кваліфікація операції як неоподаткованої або оподаткованої, але звільненої від оподаткування може мати важливе значення в тому випадку, коли йдеться про обов’язкові звільнення, щодо яких держави-члени, згідно з Директивою (ст. 137), можуть надавати оподатковуваним особам право обирати спосіб оподаткування (замість звільнення) й відтак вираховувати вхідний ПДВ. Йдеться про фінансові операції; постачання будівлі або її частин; постачання

¹Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n586.

² De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

³ Згідно з Директивою (с. 9), основною ознакою платника ПДВ є самостійне ведення економічної діяльності, якими б не були її мета чи результати. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#n586.

⁴ Директивою (п. 1 ст. 13) передбачено, що “держави, регіональні та місцеві органи влади та інші органи, що регулюються публічним правом, не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади...” Зазначені органи можуть бути платниками ПДВ, якщо їх звільнення від сплати податку призвело би до суттєвих викривлень конкуренції. Крім того, в будь-якому разі органи, що регулюються публічним правом, вважаються платниками податку у зв’язку з діяльністю, зазначеною в Додатку I (йдеться про діяльність із надання телекомунікаційних послуг, постачання води, газу, електроенергії тощо), якщо така діяльність не здійснюється в настільки малому обсязі, що нею можна знехтувати.

незабудованої землі, інше ніж постачання землі під забудову; надання нерухомого майна в лізинг або в оренду. Крім того, що кваліфікація таких операцій як оподатковуваних дає можливість у визначених законодавством випадках обирати замість звільнення спосіб оподаткування, вона ще й свідчить про те, що звільнення від ПДВ операцій може бути тимчасовим явищем, пов'язаним із складністю адміністрування їх оподаткування на певному етапі. Прикладом таких операцій є звільнення від ПДВ фінансових послуг, щодо яких Європейська комісія, враховуючи особливості сучасних фінансових послуг та досягнення у сфері цифрових технологій, ініціювала консультації про зміну правил їх оподаткування¹. Для України кваліфікація операції як такої, що не є об'єктом оподаткування, або звільняється від оподаткування й при цьому належить не до базової структури податку, а до спеціальних пільг, може мати значення, оскільки потребує аналізу на предмет того, чи призводить вона до втрат бюджету, чи ні.

Результати проведеного аналізу операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з ПКУ, свідчать, що частина операцій, перерахованих у підпунктах 196.1.1, 196.1.2, 196.1.4, 196.1.6, а також операції, визначені в підпунктах 196.1.3, 196.1.5, 196.1.8, 196.1.9, 196.1.11, 196.1.16-198.1.18 ст. 196 ПКУ не обґрунтовано кваліфіковані як такі, в яких немає об'єкта оподаткування². Більшість із них може бути віднесена до операцій, що звільняються від оподаткування; окремі операції (визначені в пп. 196.1.9, крім операцій управління фондами фінансування будівництва) можуть, на нашу думку, оподатковуватися на загальних засадах, а операції, зазначені в пп. 196.1.11, мають оподатковуватися за нульовою ставкою. При цьому варто враховувати, що правові наслідки для платників, які провадять операції, що не є об'єктом оподаткування, і звільняються від оподаткування, однакові: зазначені операції не оподатковуються ПДВ і не дають права на податковий кредит. Відтак віднесення тих операцій зі ст. 196 ПКУ, що необґрунтовано визначені як такі, котрі не є об'єктом оподаткування, до операцій, звільнених від податку, є нейтральним як для платників, так і для бюджету (в правовому сенсі). Проте зміна класифікації операцій, представлених у ст. 196 ПКУ, як вже зазначалося, має значення для

¹ Lomas U. EU Kick-starts Review Of Financial Services VAT Rules. Tax-News.com, Brussels. 2021. 15 February. URL: https://www.tax-news.com/news/EU_Kickstarts_Review_Of_Financial_Services_VAT_Rules____97915.html.

² Детальніше про це див. у статті Соколовська А.М. Напрями перегляду системи пільг з ПДВ в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 9. С. 7–35. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.09.007>.

визначення втрат бюджету від пільг з ПДВ, оскільки наразі вони не враховуються при їх обрахуванні. Аналіз зазначених операцій у цьому контексті показав, що лише незначна їх частина призводитиме до таких втрат. Це операції, визначені у пп. 196.1.2 (частково), 196.1.8 і 196.1.9 (частково). Операції постачання фінансових послуг і операції, що стосуються міжнародних перевезень, належать не до податкових витрат, а до базової структури ПДВ.

Інші операції статті 196 ПКУ (з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб; виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування; виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом; оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону; нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу тощо) не є операціями постачання товарів або послуг, а відтак і об'єктом оподаткування ПДВ.

Операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ).

Аналогом операцій, звільнених від ПДВ у ПКУ, є операції, звільнені від оподаткування без права на віднесення на зменшення податкового зобов'язання (на вирахування податку) 112 Директиви. Проте в ПКУ цей перелік є значно ширшим, ніж у Директиві. Крім звільнень, аналогічних передбаченим у Директиві (ст. 132), він включає звільнення операцій, які Директивою дозволяється оподатковувати за зниженими ставками, а також звільнення, не передбачені Директивою. Крім того, у Кодексі ряд звільнень прописано значно ширше, ніж у Директиві, а ряд звільнень, які, згідно з Директивою, є обов'язковими, в Україні не передбачені.

До операцій, які повинні звільнятися від ПДВ згідно з Директивою (їдеться про обов'язкові звільнення), проте наразі не звільняються в Україні, належать:

- постачання людських органів, крові та її компонентів і молока;
- постачання послуг зубних техніків у рамках їхньої професійної діяльності та постачання зубних протезів стоматологами й зубними техніками;

- надання медичної допомоги під час здійснення професійної медичної та парамедичної діяльності;
- надання послуг незалежними групами осіб, що провадять діяльність, звільнену від ПДВ, або діяльність, стосовно якої вони не є оподатковуваними особами, для надання їхнім членам послуг, безпосередньо необхідних для проведення такої діяльності, якщо такі групи вимагають від своїх членів лише відшкодування їхньої частки спільних витрат, та за умови, що таке звільнення від оподаткування навряд чи призведе до спотворення конкуренції;
- надання послуг та постачання тісно пов'язаних з ними товарів неприбутковими організаціями для цілей політичного, профспілкового, релігійного, патріотичного, філософського, філантропічного або громадянського характеру їхнім членам у їх спільних інтересах в обмін на передплату, встановлену відповідно до їх правил, за умови, що таке звільнення від оподаткування навряд чи призведе до спотворення конкуренції;
- надання транспортних послуг хворим або пораненим у спеціально призначених для цього транспортних засобах уповноваженими органами;
- діяльність суспільних організацій радіомовлення та телевізійного мовлення, що не має комерційного характеру.

При цьому слід враховувати, що згідно з Додатком X до Директиви (частина “А”) держави-члени можуть продовжувати оподатковувати (а не звільняти від оподаткування): (1) операції постачання послуг зубними техніками в рамках їхньої професійної діяльності, а також постачання зубних протезів стоматологами та зубними техніками; (2) діяльність суспільних органів радіомовлення та телевізійного мовлення, інша ніж та, що має комерційний характер.

Зважаючи на те, що звільнення від оподаткування, передбачені ст. 132 Директиви, є обов'язковими для запровадження всіма державами-членами ЄС, їх повинна буде надавати й Україна. Проте оскільки запровадження тих звільнень, які поки що не надаються, пов'язано з бюджетними втратами, їх можна буде вводити в останню чергу, безпосередньо перед вступом країни в ЄС (можливо, крім постачання людських органів, крові та її компонентів і молока, звільнення від оподаткування яких представляється актуальним вже зараз).

У процесі наближення звільнень від ПДВ, передбачених у ст. 197, до вимог Директиви, з неї мають бути вилучені операції, звільнення яких від оподаткування Директивою не передбачене. Частина цих операцій може бути віднесена до оподатковуваних за зниженою ставкою, інша частина – до операцій, що оподатковуються за стандартною ставкою, окремі операції – до таких, котрі не є об'єктом оподаткування.

До операцій, котрі наразі звільняються від оподаткування, проте згідно з Додатком III до Директиви можуть оподатковуватися за зниженою ставкою, належать операції:

- постачання продуктів дитячого харчування (пп. 197.1.1 ст. 197 ПКУ).

Директивою дозволено (факультативна норма) оподатковувати за зниженою ставкою постачання харчових продуктів (включаючи напої, але за винятком алкогольних напоїв), призначені для споживання людиною (п.1 Додатку III). В окремих країнах ЄС в межах цієї категорії товарів виокремлюється дитяче харчування та/або продукти для немовлят, що оподатковуються за зниженою ставкою (Хорватія – 13%, Латвія – 12%, Чехія – 10%)¹.

Зазначеним підпунктом ПКУ також звільнено від оподаткування товари дитячого асортименту для немовлят. Проте оскільки не зрозуміло, про які саме товари йде мова, в такому формулюванні операції їх постачання, швидше за все, мають оподатковуватися за стандартною ставкою. Винятком можуть бути дитячий одяг і взуття, а також постачання дитячих автомобільних крісел, які, згідно з Додатком III до 112 Директиви (п. 24), можуть оподатковуватися за пільговою ставкою;

- постачання послуг із перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (окрім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку (пп. 197.1.8).

Згідно з Додатком III до Директиви пасажирські перевезення та перевезення супровідних товарів на кшталт багажу можуть оподатковуватися за пільговою ставкою. Проте Додатком X до Директиви (частина B) державам-членам надано право продовжувати звільняти від оподаткування пасажирські перевезення та, якщо пасажирські перевезення звільнено від оподаткування –

¹ Tables on VAT rates in individual EU Member States including special rates. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-rates_en.

перевезення супровідних товарів на кшталт багажу або моторних транспортних засобів, або постачання послуг, пов'язаних із пасажирськими перевезеннями;

- постачання: а) технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів) та послуг із їх ремонту та доставки; товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для осіб з інвалідністю та інших пільгових категорій населення; б) комплектуючих і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для осіб з інвалідністю та інших пільгових категорій населення (частина пп. 197.1.3 ст. 197 ПКУ).

У Додатку III до Директиви передбачено, що “медичне обладнання, прилади, вироби, предмети, допоміжні та захисні пристрої, включаючи захисні медичні маски, призначені зазвичай для використання у сфері охорони здоров'я або для використання особами з інвалідністю; товари, необхідні для компенсації або подолання інвалідності, а також адаптування, ремонт, оренда та лізинг таких товарів” можуть оподатковуватися за пільговою ставкою. Відтак операції постачання товарів та пов'язаних з ними послуг, визначені в пп. “а” ПКУ можуть оподатковуватися за пільговою ставкою. Оподаткування за пільговою ставкою або звільнення від оподаткування комплектуючих і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (пп. “б”) Директивою не передбачене, оскільки пільга надається кінцевим споживачам, а не виробникам;

- постачання послуг із поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами (пп. 197.1.10 ст. 197 ПКУ).

Додатком III до Директиви державам-членам ЄС надано можливість оподатковувати надання послуг похоронними бюро та крематоріями, та постачання товарів, пов'язаних із ними, за пільговою ставкою. Водночас у Додатку X до Директиви зазначено, що постачання послуг похоронними бюро та крематоріями та постачання пов'язаних з ними товарів держави-члени можуть продовжувати звільняти від оподаткування;

- з першого постачання доступного житла та житла, що будується із залученням державних коштів (пп. 197.1.14 ст. 197 ПКУ). Згідно з Директивою операції з надання, будівництва, ремонту та перебудови

житла в межах соціальної політики можуть оподатковуватися за зниженою ставкою;

- постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва, розповсюдження книжок, у тому числі електронного контенту (крім видань еротичного характеру) та дитячих книжкових видань, вітчизняного виробництва (пп. 197.1.25).

До 2018 р. відповідно до 112 Директиви неможливо було застосувати пільгову ставку ПДВ до оподаткування книг, газет та журналів, які постачаються в електронній формі (що було підтверджено Судом ЄС), незважаючи на те, що вона надає право державам-членам оподатковувати за зниженою ставкою книги на всіх фізичних носіях інформації. У 2018 р. внесено зміни до 112 Директиви, якими надано можливість оподатковувати постачання, в тому числі позичання бібліотеками, книг, газет і періодичних видань або на фізичних носіях, або електронними засобами, або обома способами (включаючи брошури, листівки та подібні друковані матеріали, дитячі книги з ілюстраціями, альбоми для малювання або розфарбовування, музичні ноти в друкованій або рукописній формі, мапи та гідрографічні чи подібні схеми), газет та періодичних видань, інших ніж матеріали, які повністю або переважно присвячені рекламі, та за винятком публікацій, які повністю або переважно складаються з відеоконтенту чи звукової музики, за зниженою ставкою .

Щодо інших операцій, передбачених пп. 197.1.25 ст. 197 ПКУ, зокрема, “підготовлення (літературне, наукове і технічне редагування, коригування, дизайн та верстка), виготовлення (друк на папері чи запис на електронному носієві)” книжок, у тому числі електронного контенту, то ні їх звільнення від оподаткування, ні оподаткування за зниженою ставкою Директивою не передбачене.

Щодо постачання учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови вітчизняного виробництва на митній території України, то вони можуть звільнитися від оподаткування як операції постачання товарів, тісно пов’язаних із постачанням освітніх послуг, можливість звільнення яких Директивою передбачена (п.1 (і) ст. 132). Проте для цього їх звільнення має бути перенесене в пп. 197.1.2 ст. 197 ПКУ;

- постачання освітніх послуг шляхом доступу до публічних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет з галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти, проведення та надання яких не потребує участі людини, у тому числі шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, у яких учні (слухачі) виконують завдання онлайн, а оцінки виставляються автоматично, без участі людини (пп. 197.1.32 ст. 197)., а також постачання резидентами Дія Сіті шляхом доступу до публічних освітніх, наукових та інформаційних ресурсів у мережі Інтернет, у тому числі шляхом надання доступу до віртуальних класів, освітніх ресурсів, освітніх послуг у галузі інформаційних технологій, у тому числі послуг з надання вищої, фахової передвищої та професійно-технічної освіти (пп. 197.1.33 ст. 197).

Послуги доступу до мережі Інтернет, що надаються в межах політики поширення цифрових технологій, визначеної державою-членом, згідно з Додатком III до 112 Директиви (п. 8), можуть оподатковуватися за зниженою ставкою;

- операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти (п. 197.15).

Згідно з Додатком III до Директиви постачання та будівництво житлового фонду як частина соціальної політики, як визначено державами-членами; реконструкція та перебудова, у тому числі демонтаж та відбудова, а також ремонт житлового фонду і приватних помешкань; надання нерухомості в оренду для житлових цілей можуть оподатковуватися за пільговою ставкою.

Говорячи про розширення в Україні переліку товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за зниженою ставкою, необхідно акцентувати увагу на двох моментах. По-перше, наразі цей перелік є порівняно не великим і розширювати його чи ні – це вибір кожної окремої країни. Як ми вже писали¹, не всі країни ЄС скористалися правом використання знижених ставок ПДВ. Не користується цією пільгою, наприклад, Данія; всього один вид послуг оподатковує за зниженою ставкою Болгарія. Низка країн – нових членів ЄС оподатковують за зниженими ставками 4-7 категорій товарів та послуг із 21, включеної до додатку III Директиви. По-друге, згідно з Директивою, може застосовуватися лише дві

¹ Соколовська А. М. Суперечності та проблеми гармонізації ставок податку на додану вартість у ЄС. *Фінанси України*. 2021. № 3. С. 23–45. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.03.023>.

пільгові ставки. В Україні вони вже визначені – 7 і 14%. Отже, в разі розширення переліку товарів, які будуть оподатковуватися за зниженими ставками, до них може застосовуватися одна із цих ставок.

Визначення переліку операцій, які наразі звільняються від оподаткування, проте можуть бути віднесені до таких, які оподатковуються за стандартною ставкою, є, на нашу думку, дискусійним питанням, пов'язаним із тим чи іншим тлумаченням положень ст. 132 Директиви, тобто наслідком оціночних суджень. Зокрема, на нашу думку, деякими нормами ст. 197 ПКУ від ПДВ звільняється ширший перелік послуг, ніж передбачено ст. 132 Директиви. Це стосується, зокрема, освітніх послуг, до яких в Україні включено постачання послуг з: е) повторного вивчення відратованими студентами (курсантами) окремих дисциплін і курсів з подальшим складенням іспитів; з) надання наукових консультацій для осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно; і) проведення лекцій з питань науки і техніки, культури та мистецтва, фізичної культури і спорту, правових знань, туризму і краєзнавства; ї) надання консультацій для учнів, вихованців, студентів, курсантів понад обсяги, встановлені навчальними планами і програмами; й) організації літніх мовних курсів, шкіл, семінарів¹ (пп. 197.1.2 ст. 197 ПКУ).

Зазначені послуги, на наш погляд, виходять за межі переліку освітніх послуг, звільнених від ПДВ Директивою, що включає: (і) надання освітніх послуг для дітей або молоді, освітніх послуг у школах або університетах, професійного навчання або професійної перепідготовки, включаючи надання послуг і постачання товарів, тісно з ними пов'язаних, органами, що регулюються публічним правом, метою яких є надання таких послуг, або іншими організаціями, визнаними відповідною державою-членом такими, що мають подібні цілі; (j) приватної навчальної діяльності учителів, що охоплює програму шкільної або вищої освіти.

ПКУ надається низка звільнень від ПДВ, не передбачених ст. 132 Директиви:

- постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, осіб з інвалідністю, дітей з інвалідністю (пп. 197.1.6 ст. 197);

¹ На відміну від України в Чехії звільняються від оподаткування послуги навчання іноземним мовам, що надаються юридичними і фізичними особами, які працюють у сфері мовної освіти в межах підготовчих курсів з метою складання стандартизованих мовних іспитів, визнаних Міністерством освіти, молоді і фізичної культури.

- постачання послуг із харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я (пп. 197.1.7 ст. 197);
- постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг із ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я (пп. 197.1.24 ст. 197);
- постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни (п. 197.27);
- операції із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, визначених пунктом 21 частини першої статті 282 Митного кодексу України, що ввозяться державними науковими установами, державними закладами вищої освіти для забезпечення власної освітньої, наукової та науково-технічної діяльності (п.197.28);
- операції із ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту нового устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, визначені частиною шостою статті 287 Митного кодексу України, що ввозяться учасниками індустріальних парків (п. 197.28-1);
- низка тимчасових звільнень, передбачених Підрозділом 2 “Особливості справляння податку на додану вартість” Перехідних положень ПКУ.

Частина цих звільнень, зокрема, передбачених у пп. 197.1.6 (за винятком постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років) та у пп. 197.1.24 ст. 197 ПКУ, на нашу думку, має бути збережена, тоді як інші звільнення, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років, можуть бути скасовані. Способом вирішення проблеми може бути звільнення від оподаткування (згідно з досвідом Словаччини) не постачання путівок, а постачання послуг санаторно-курортної допомоги. Відповідне звільнення можна сформулювати так: “постачання реабілітаційних послуг, а також постачання послуг санаторно-курортної допомоги особам з інвалідністю та дітям з інвалідністю”.

Не відповідає, на нашу думку, вимогам Директиви звільнення від оподаткування постачання бібліотеками, які перебувають у державній або комунальній власності або у власності всеукраїнських громадських об'єднань осіб з інвалідністю, платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів (квитків, формулярів), користування рідкісними, цінними довідниками, книгами (у тому числі нічним абонементом), тематичного добору літератури за запитом споживача та надання тематичних, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок (пп. 197.1.20 ст. 197).

Ні звільнення від оподаткування, ні оподаткування за зниженими ставками постачання бібліотеками зазначених послуг Директивою не передбачене. За зниженою ставкою можуть оподатковуватися лише операції позичання бібліотеками книг, газет і періодичних видань або на фізичних носіях, або електронними засобами, або обома способами.

Дискусійним є відповідність вимогам Директиви звільнення від оподаткування постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення (пп. 197.1.9 ст. 197 ПКУ), оскільки статтею 132 (п. к) Директиви надається право звільняти від ПДВ *постачання персоналу* (виділено нами) релігійними або філософськими установами для цілей видів діяльності, зазначених у пунктах (b), (g), (h) та (i), а також для цілей духовного добробуту. Водночас у деяких країнах ЄС, законодавство яких ми вивчали, культові послуги та предмети культового призначення звільнюються від оподаткування (у Польщі, Болгарії).

У ПКУ (п. 197.19 ст. 197) передбачено звільнення від оподаткування операцій постачання Національному банку України дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України, а також послуг, пов'язаних із розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів та виготовлення банківських металів. З усіх цих операцій Директивою звільнюються від оподаткування лише операції із ввезення золота центральними банками (п. "k" ст. 143) і постачання золота центральним банком (ст. 152). Отже, згідно з Директивою постачання послуг, визначених абзацом другим п. 197.19 ст. 197 ПКУ, має оподатковуватися за стандартною ставкою.

Пунктом 197.25 ст. 197 ПКУ передбачено звільнення від оподаткування операції з ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту товарів, що входять до складу національної кінематографічної спадщини. А

відповідно до п. 12 підрозділу 2 розділу XX ПКУ тимчасово, до 1 січня 2023 р., від оподаткування звільнено й операції постачання робіт та послуг із її збереження, відновлення та реставрації.

Щодо цього звільнення можна зробити кілька зауважень. По-перше, ні в ПКУ, ні в спеціальному законодавстві немає визначення терміна “національна кінематографічна спадщина”, що ускладнює застосування норм ПКУ. Натомість ч. 3 ст. 17 Закону України “Про кінематографію” визнано, що всі фільми та фільмові матеріали українського виробництва та копродукції, що зберігаються в Державному фонді фільмів України, є загальнодержавною власністю України – національною культурною спадщиною. І саме цей фонд здійснює відновлення, реставрування і збереження творів національної та світової кінематографічної спадщини (ст.3 Закону).

По-друге, не зрозуміло, чому звільнення операцій постачання робіт та послуг із збереження, відновлення та реставрації національної кінематографічної спадщини надається на тимчасовій основі, а звільнення операцій із ввезення творів (товарів), що входять до її складу, – на постійній основі.

По-третє, ні одне, ні інше звільнення не відповідає вимогам Директиви і після 2023 р. їх, на нашу думку, не доцільно застосовувати.

Пунктом 197.1.31 ст. 197 від оподаткування також звільнено створення, постачання, просування, реставрацію й розповсюдження національного культурного продукту в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України¹. Щоб зрозуміти доцільність цього звільнення, необхідно розглянути визначення національного культурного продукту.

Згідно із Законом України “Про культуру” “вітчизняний (національний) культурний продукт – культурні блага і культурні цінності, створені (надані) вітчизняним виробником”, де “культурні блага – товари та послуги, що виробляються в процесі провадження діяльності у сфері культури для задоволення культурних потреб громадян (книги, художні альбоми, аудіовізуальні твори та їх демонстрування, аудіопродукція (музичні

¹ Варто зазначити, що пільгове оподаткування культурних цінностей в Україні було запроваджене ще в 2004 р. Воно надавалося у формі звільнення від ПДВ операцій з імпорту культурних цінностей згідно з кодами УКТ ЗЕД (2371г-14) 9701 10 00 00, 9701 90 00 00, 9702 00 00 00, 9703 00 00 00, 9704 00 00 00, 9705 00 00 00, 9706 00 00 00, виготовлених п'ятдесят і більше років тому, які ввозяться з метою їх подальшої передачі музеям, галереям, виставковим центрам, архівам, установам культури або освіти, що знаходяться у державній або комунальній власності. Операції з подальшого продажу зазначених культурних цінностей юридичними та фізичними особами оподатковувались на загальних засадах. Див.: Про податок на додану вартість : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (2755-17). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80#Text>.

звукозаписи), твори та документи на новітніх носіях інформації, вироби художніх промислів, театральні та циркові вистави, концерти, культурно-освітні послуги тощо)¹.

Зазначене дає змогу зробити такі висновки. По-перше, операції постачання частини культурних благ – складових національного культурного продукту – звільняються від ПДВ або оподатковуються за зниженою ставкою 7% згідно з іншими підпунктами ст. 197 або іншими статтями ПКУ, що ставить під сумнів доцільність звільнення окремо національного культурного продукту. По-друге, звільнення від ПДВ створення, постачання, просування, реставрації й розповсюдження національного культурного продукту, зважаючи на широке тлумачення останнього, фактично виводить з-під оподаткування ПДВ всю культурну сферу, надаючи їй переваги, яких позбавлені інші важливі сфери суспільного життя, наприклад, наука. Подібне звільнення суперечить 112 Директиві Ради ЄС і, зважаючи на все зазначене, представляється не обґрунтованим.

Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів за кодами згідно з УКТ ЗЕД 0101 21 00 00, 0102 21 10 00, 0102 21 30 00, 0103 10 00 00, 0104 10 10 00, 0511 10 00 00, 0511 99 85 10, що здійснюються сільськогосподарськими товаровиробниками (п. 197.18).

Згідно з Додатком III до Директиви за зниженою ставкою можуть оподатковуватися операції постачання живих тварин, насіння, рослин та інгредієнтів, *зазвичай призначених для використання в приготуванні харчових продуктів*. Щодо операцій із ввезення племінних чистопородних тварин та племінних (генетичних) ресурсів, то ні їх оподаткування за зниженою ставкою, ні їх звільнення від оподаткування Директивою не передбачене.

Перегляд наданих ПКУ звільнень від ПДВ відповідно до вимог Директиви може привести до зростання бюджетних надходжень. Для розрахунку їх зростання ми скористалися інформацією ДПС України за 2022 р. про суми податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, а також про суми інших податкових пільг. Якщо операції, які зараз звільняються від оподаткування, будуть оподатковуватися за стандартною ставкою, то бюджетні втрати можуть трансформуватися у відповідну суму бюджетних надходжень. Якщо буде

¹ Про культуру : Закон України від 14.12.2010 № 2778-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2778-17#Text>.

здійснено перехід від звільнення операцій до їх оподаткування за пільговою ставкою 7%, то сума надходжень до бюджету від такого оподаткування може бути розрахована так: $СП : 0,2 \times 0,07$, де СП – сума пільги.

За нашими розрахунками, додаткові надходження ПДВ внаслідок заміни звільнень від оподаткування запровадженням пільгової ставки 7% становитимуть 760032,89 тис. грн. Якщо звільнені наразі операції (в т. ч. ті, до яких може застосовуватися пільгова ставка) оподатковуватимуться за стандартною ставкою, додаткові надходження до бюджету становитимуть 14701063,79 тис. грн (9933270,97 тис. грн внаслідок перегляду звільнень за ст. 197 ПКУ і 4767792,82 тис. грн внаслідок відмови від продовження тимчасових звільнень, наданих Підрозділом 2. “Особливості справляння податку на додану вартість” Перехідних положень ПКУ).

У проведених розрахунках ми виходили з таких припущень:

1. Такими були б додаткові надходження до бюджету, якби перегляд пільг з ПДВ відбувався в 2022 р.
2. Ми не враховували поведінкові реакції платників ПДВ на перегляд пільг.

Перегляд різного роду звільнень від ПДВ може дати різні додаткові надходження до бюджету. Найбільші надходження можуть бути отримані внаслідок скасування звільнення від ПДВ операцій з постачання на митній території України тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни. Зазначеному звільненню належить 77,5% додаткових надходжень до бюджету, які можуть бути отримані в разі оподаткування звільнених наразі згідно зі статтею 197 операцій за стандартною ставкою. Звільнення становить також 13,1% загальної суми втрат бюджету від усіх пільг з ПДВ в 2022 р.

Серед тимчасових звільнень від ПДВ найбільші надходження можуть бути отримані внаслідок скасування звільнення від оподаткування операцій з постачання, в тому числі операцій з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД. Їх частка в додаткових надходженнях до бюджету, які можуть бути отримані в разі оподаткування тимчасово звільнених наразі згідно з Підрозділом 2 Перехідних положень ПКУ операцій за стандартною ставкою, становить 75,9%.

Потребує оцінки також відповідність переліку товарів та послуг, які наразі в Україні оподатковуються за зниженою ставкою податку, вимогам 112 Директиви (табл. 7.5).

Таблиця 7.5.

Відповідність застосування зниженої ставки ПДВ в Україні вимогам 112 Директиви Ради ЄС

Товари та послуги, що оподатковуються за зниженою ставкою в Україні (п. 193.1(в) ст. 193 ПКУ)	Товари та послуги, до яких можуть застосовуватися знижені ставки ПДВ в ЄС (додаток III до 112 Директиви Ради ЄС)
постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні	(3) фармацевтичні продукти, які використовують для медичних і ветеринарних цілей, включаючи продукти, які використовують для контрацепції та жіночої гігієни, а також абсорбуючі гігієнічні продукти; (4) медичне обладнання, прилади, вироби, предмети, допоміжні та захисні пристрої, включаючи захисні медичні маски, призначені зазвичай для використання у сфері охорони здоров'я або для використання особами з інвалідністю; товари, необхідні для компенсації або подолання інвалідності, а також адаптування, ремонт, оренда та лізинг таких товарів
постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів <i>та/або медичного обладнання</i> , дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я	
постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів	(7) доступ на видовищні заходи, в театри, цирки, ярмарки, розважальні парки, на концерти, в музеї, зоопарки, кінотеатри, на виставки та подібні культурні заходи і об'єкти або доступ до трансляції в прямому ефірі таких заходів, візитів, або обидва варіанти
постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами	
постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху	

Товари та послуги, що оподатковуються за зниженою ставкою в Україні (п. 193.1(в) ст. 193 ПКУ)	Товари та послуги, до яких можуть застосовуватися знижені ставки ПДВ в ЄС (додаток III до 112 Директиви Ради ЄС)
постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010)	(12) розміщення в готелях та подібних закладах, включаючи надання послуг розміщення в будинках відпочинку та надання в оренду місць в кемпінгах або місць для житлових причепів;
реалізації квитків на спортивні заходи всеукраїнського та міжнародного рівнів;	(13) допуск до спортивних заходів або доступ до прямої трансляції таких заходів, або обидві опції; використання спортивних об'єктів та постачання спортивних або фізичних занять, також у прямій трансляції;
постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00	(1) живі тварини, насіння, рослини та інгредієнти, зазвичай призначені для використання в приготуванні харчових продуктів;

Складено за Податковим кодексом України та додатком III 112 Директиви Ради ЄС.

Як свідчить табл. 7.5, знижена ставка в Україні переважно застосовується до товарів та послуг, які можуть оподатковуватися за пільговою ставкою згідно з додатком III до Директиви. Проте є деякі моменти, які потребують консультацій з Європейською комісією. Зокрема, за зниженою ставкою, в Україні може оподатковуватися постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань. Тоді як Директивою дозволяється оподатковувати за зниженою ставкою медичне обладнання, прилади, вироби, предмети, допоміжні та захисні пристрої, включаючи захисні медичні маски, призначені зазвичай для використання у сфері охорони здоров'я або для використання особами з інвалідністю. Тож виникає питання, чи можна вважати застосування у межах клінічних випробувань використанням у сфері охорони здоров'я?

Інша проблема пов'язана з тим, що в Україні медичні вироби й обладнання, призначені для використання особами з інвалідністю, звільняються від оподаткування, а не оподатковуються за пільговою ставкою. Проте, враховуючи масштаби проблеми інвалідності в Україні, на наш погляд, можна вести консультації з Європейською комісією про продовження застосування в Україні цих звільнень.

Викликає сумнів відповідність вимогам Директиви оподаткування за зниженою ставкою постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до

законодавства в україномовні версії для осіб із порушеннями зору та осіб із порушеннями слуху.

Сенс пільгового оподаткування послуг кінотеатрів з демонстрування (показу) фільмів полягає в тому, щоб підвищити їх доступність для безпосередніх споживачів (глядачів) шляхом зниження цін на квитки через зменшення частки податку в ціні квитка. Зазначене не передбачає, на нашу думку, поширення пільги на розповсюдження фільму, під яким розуміється “процес, у рамках якого суб’єктами кінематографії фільм у будь-який спосіб безпосередньо чи опосередковано пропонується глядацькій аудиторії (дистрибуція, прокат, просування, рекламування тощо)”. Вона має надаватися лише на послуги демонстрування фільму – професійну кінематографічну діяльність, яка полягає в показі фільму глядачам у призначених для цього приміщеннях (кінотеатрах, інших кіновидовищних закладах), на відеоустановках, а також каналами мовлення телебачення.¹ При цьому, на нашу думку, за пільговою ставкою варто оподатковувати послуги з демонстрування не лише фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб із порушеннями зору та осіб із порушеннями слуху, а всіх фільмів. Щодо паралельного використання двох пільг – оподаткування за пільговою ставкою і тимчасового звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з демонстрування, розповсюдження, показу та/або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та/або організаціями мовлення (публічними сповіщувачами) (п. 13-1 підрозділу 2 розділу XX ПКУ), то воно, на нашу думку, є недоречним, про що ми вже писали².

На особливу увагу заслуговує запровадження оподаткування за пільговою ставкою ПДВ (14%) постачання на митній території України та ввезення на митну територію України певних видів сільськогосподарської продукції. Спочатку ця пільга поширювалася не лише на продукцію рослинництва, а й на живих тварин (ВРХ, свині, вівці, кози), згодом останні були виведені з-під її дії.

Аналіз будемо здійснювати в двох аспектах: з т. зв. відповідності пільги вимогам Директиви і в контексті обґрунтування її запровадження.

¹ Про кінематографію : Закон України від 13.01.1998 № 9/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9/98-%D0%B2%D1%80#Text>.

² Соколовська А. М. Оцінювання результативності податкових пільг для окремих видів діяльності в Україні. *Фінанси України*. 2021. № 6. С. 40-54. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.06.040>.

Директивою (п. (1) додатку III) надано право оподатковувати за зниженою ставкою живі тварини й насіння, зазвичай призначені для використання в приготуванні харчових продуктів (live animals, seeds normally intended for use in the preparation of foodstuffs). Оскільки термін “seed” може означати як насіння для посіву в сільському господарстві, так і зерно, що безпосередньо використовується в харчовій промисловості, виникає питання щодо правильного тлумачення п. 1 додатку III до Директиви. Наприклад, у Великій Британії за пільговою (нульовою) ставкою оподатковується насіння для вирощування продуктів харчування для людей і тварин, тобто насіння для посіву в сільському господарстві. Проте основне, на чому робиться акцент у Директиві, це те, що за пільговою ставкою можуть оподатковуватися “live animals and seeds”, призначені для використання в приготуванні харчових продуктів.

В Україні дозволяється оподатковувати за пільговою ставкою сільськогосподарську продукцію, яка класифікується за кодами 1001 (пшениця і суміш пшениці та жита (меслин), 1003 (ячмінь), 1005 (кукурудза), 1201 (соєві боби), 1205 (насіння свиріпи або ріпаку), 1206 00 (насіння соняшнику) УКТ ЗЕД. Як свідчать пояснення до останньої, ці товарні позиції включають як насіннєве, так і інше зерно (група 11), а також як насіння для посіву, так і інше (група 12)¹, тобто продукцію, яка може використовуватися як в сільському господарстві, так і в переробній промисловості, причому не лише в харчовій. Проте в ПКУ відсутнє головне – посилання на те, що за пільговою ставкою може оподатковуватися лише та сільськогосподарська продукція, класифікована за зазначеними кодами, яка призначена для використання у виготовленні харчових продуктів. В такому формулюванні зазначена норма не відповідає вимогам Директиви.

Показовим є обґрунтування необхідності запровадження пільгової ставки ПДВ на окремі види сільськогосподарської продукції в Україні.

Зазвичай, метою запровадження пільгової ставки ПДВ є зниження ціни на продукцію, яка оподатковується за такою ставкою, для кінцевих споживачів (якщо вона застосовується для споживчих товарів) або для суб'єктів господарювання з тривалим виробничим циклом чи сезонним виробництвом (якщо за зниженою ставкою оподатковується сировина), дозволяючи їм

¹ Пояснення до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності : затв. наказом Державної фіскальної служби України від 09.06.2015 № 401. URL: <https://customs.gov.ua/documents/pro-zatverdzhennia-perekhidnikh-tablits-vid-uktzed-versiyi-2012-r-do-uktzed-versiyi-2017-r-142>

економити на оборотних коштах. В Україні запровадження пільгової ставки ПДВ для деяких видів сільськогосподарської продукції було спрямоване на “запобігання (виділено нами. – А.С.) застосуванню схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість та штучного формування сум бюджетного відшкодування податку під час здійснення операцій, у тому числі експортних, з відповідною продукцією”¹. Така мета представляється не обґрунтованою, оскільки її не можна досягти шляхом застосування зниженої ставки ПДВ. Для її досягнення необхідно усувати причини ухилення від оподаткування та штучного формування сум бюджетного відшкодування податку, основними з яких є недоліки контролю в системі адміністрування ПДВ і корупція в податкових органах.

Не менш необґрунтованим представляється пояснення скасування зниженої ставки для операцій постачання живих тварин і її збереження для деяких продуктів рослинництва. Як зазначалося в пояснювальній записці до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції, “враховуючи те, що всі товари, на які було знижено ставку податку на додану вартість, є сировиною у вітчизняному виробництві, виникла ситуація, що підприємства переробної галузі, які переробляють придбану сировину, потрапили в нерівні конкурентні умови порівняно з виробниками товарів, які переробляють власну сировину.

Підприємства переробних галузей України, за умови придбання сировини за зниженою ставкою податку на додану вартість 14 %, змушені підвищувати відпускні ціни на власну вироблену продукцію, оскільки вимушені покривати різницю, яка виникла внаслідок застосування різних ставок податку на додану вартість, власними коштами”². Отже, з метою усунення ризиків підвищення цін на м’ясо-молочну продукцію було прийняте рішення запровадити один рівень ставки ПДВ в ланцюгу постачання товарів від виробника сировини такої продукції до її кінцевого споживача.

Проаналізуємо ці аргументи.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції : пояснювальна записка до проекту Закону України URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72220.

² Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції : пояснювальна записка до проекту Закону України. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72220.

По-перше, якщо всі товари, на які було знижено ставку ПДВ, є сировиною у вітчизняному виробництві, чому скасували її зниження лише на операції постачання живих тварин?

По-друге, потребують більш докладного обґрунтування можливі наслідки зниження ставки ПДВ на окремі види сільськогосподарської продукції. Найбільш сприятливими вони були б у разі, якби зниження ставки податку на таку продукцію супроводжувалося зниженням ціни на неї. Якщо такою продукцією є насіння, що використовується в сільськогосподарському виробництві, то зважаючи на його сезонний характер, відповідні виробники отримали би можливість економити на оборотних коштах. Якщо такою продукцією є сировина, що використовується переробними підприємствами, у останніх знизилася би витрати виробництва. За інших умов вигодонабувачами зниженої ставки ПДВ будуть лише суб'єкти господарювання, що користуються такою пільгою, адже за незмінної ціни, зростають їхні прибутки. Більше того, за певних умов виробник продукції, що оподатковується за зниженою ставкою, може навіть отримати бюджетне відшкодування, оскільки вхідний ПДВ на неї нараховується за ставкою 20%, а податкове зобов'язання – за ставкою 14%. Щодо переробних підприємств, то у них, всупереч заявам про зростання ціни “вхідного ресурсу без ПДВ”¹, не повинні зростати витрати виробництва. Збільшується лише сума ПДВ, яку необхідно сплатити до бюджету, проте не через зростання податкового зобов'язання, а через зменшення податкового кредиту. Зазначений приріст податкових платежів вони намагатимуться перекласти на споживачів, включивши його в ціну реалізації своєї продукції.

Щодо бюджетних наслідків, то зменшуються надходження ПДВ від виробників сільськогосподарської продукції, яка оподатковується за зниженою ставкою, проте зростають надходження від підприємств, які її використовують як сировину. Крім того, держава може зекономити на відшкодуванні податку експортерам продуктів переробки сільськогосподарської продукції, що оподатковується за зниженою ставкою, проте втратити на відшкодуванні ПДВ виробникам такої продукції, у яких, як зазначалося, може виникнути від'ємний податок по внутрішніх операціях. Ще одним наслідком запровадження зниженої

¹ Мороз И. Снижение ставки НДС на реализацию ряда видов сельхозпродукции приведет к росту себестоимости продукции до 5 % и падению доходности переработчиков на 50-70 %, – объединения бизнеса и компании. 2021. 25 января. URL: <https://ukranews.com/news/752462-snizhenie-stavki-nds-na-realizatsiyu-ryada-vidov-selhozproduksii-privedet-k-rostu-sebestoimosti>.

ставки ПДВ не на товари та послуги кінцевого споживання, а на проміжні товари будуть спроби поширити таку пільгу “на весь ланцюжок виробництва, включно з кінцевою продукцією”¹, що підтверджують заяви експертів. Зауважимо, що їх реалізація призведе до значних втрат бюджетних надходжень, для компенсації яких треба буде шукати шляхи підвищення податків на інших платників, що загострюватиме проблему нерівності в оподаткуванні.

Отже, максимальне наближення системи пільг з ПДВ в Україні до вимог 112 Директиви Ради ЄС вимагає її суттєвого перегляду. Проте, його реальні масштаби можуть бути різними. Зокрема, Україна може піти такими шляхами: 1) максимального скорочення системи податкових преференцій шляхом відмови не лише від звільнень, не передбачених Директивою, а й від трансформації окремих звільнень в оподаткування за пільговою ставкою податку; 2) максимального використання можливостей для звільнень і знижених податкових ставок, які надає 112-та Директива Ради ЄС.

На вибір того чи іншого шляху впливатимуть такі фактори:

1) невизначеність щодо термінів вступу України до ЄС. Щоб прискорити цей процес, необхідно буде збільшити темпи адаптації українського законодавства до вимог директив;

2) стан державних фінансів у нашій країні: потреби в розширенні фіскального простору і можливості (їх відсутність) його розширення за рахунок джерел, не пов’язаних із податковими пільгами;

3) наявність політичної волі в керівництва держави до оптимізації податкових преференцій; його здатність узгодити інтереси різних економічних агентів й отримати підтримку більшості в парламенті під час голосування за скасування податкових пільг.

При виборі того чи іншого шляху варто враховувати, що система пільг з ПДВ в Директиві є далекою від оптимальної. Альтернативою традиційному європейському податку вважається так званий сучасний ПДВ, прикладом якого є податок на товари та послуги, запроваджений у 1984 р. в Новій Зеландії. Його особливістю є відсутність знижених ставок, практично повна відмова від пільг і вузький перелік технічних виключень, як наслідок – нижча стандартна ставка

¹ Мороз И. Снижение ставки НДС на реализацию ряда видов сельхозпродукции приведет к росту себестоимости продукции до 5 % и падению доходности переработчиков на 50-70 %, – объединения бизнеса и компании. 2021. 25 января. URL: <https://ukranews.com/news/752462-snizhenie-stavki-nds-na-realizatsiyu-ryada-vidov-selhozproduksii-privedet-k-rostu-sebestoimosti..>

податку¹. З огляду на зазначене найбільш прийнятним для України є максимальне скорочення системи пільг з ПДВ, у т. ч. не лише шляхом відмови від звільнень, не передбачених Директивою, а й від більш широкого застосування знижених ставок та шляхом обговорення з Європейською комісією можливості не запроваджувати окремі передбачені Директивою обов'язкові звільнення, які наразі в Україні не застосовуються.

7.3.2 Акцизний податок

Питання адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС в частині використання специфічних акцизів залишається одним з першочергових в контексті реформування останніх. Обраним курсом на інтеграцію до Євросоюзу обґрунтовується й необхідність подальшого дослідження особливостей законодавчих змін в частині акцизного оподаткування насамперед в межах даного економічного угруповання. Варто при цьому зауважити, що акцизний податок є менш гармонізованим, аніж ПДВ².

В Україні проблему наближення нормативно-правового підґрунтя вітчизняного акцизного оподаткування до стандартів Європейського Союзу насамперед зведено було до коригування ставок акцизного податку на окремі групи підакцизних товарів, насамперед тютюнові вироби, виходячи з припущення, що підвищення акцизів згідно нормативних вимог ЄС стане не лише ефективним інструментом наповнення бюджету, а і зниження рівня виробництва і споживання суспільно небезпечних товарів. Як наслідок, ставки акцизів на тютюн і тютюнові вироби з 2015 р. постійно зростали. Більше того, у 2017 р. було введено 7-річний план підвищення акцизу на тютюнові вироби до рівня ЄС відповідно до вимог Директиви Ради ЄС 2011/64/ЄС³. Зокрема, передбачалося щорічне зростання специфічної ставки акцизу на тютюнові вироби на 20% до 2025 р. Показово, що ані суттєве зниження доходів бюджету

¹ De La Feria R., Krever R. Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives. Wolters Kluwer, 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT.

² Koziel A., Kozłowska N. Harmonization and Deharmonization of Excise Duty in the European Union as Contemporary Challenges of the EU Tax Law. *WSEAS Transactions on Business and Economics*. 2022. Vol. 19. P. 815–824. URL: <https://wseas.com/journals/bae/2022/b425107-1606.pdf>

³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text>.

від акцизу протягом 2018–2019 рр., ані кризові події 2020–2021 рр. не сприяли перегляду зазначених заходів.

Вкрай негативні тенденції продовжують спостерігатись у питаннях протидії незаконному обігу контрафактних товарів та нелегальної торгівлі, де зазвичай і домінують досліджувані категорії підакцизних товарів (спирт, алкогольні напої та тютюнові вироби). Історичного максимуму досягнув насамперед нелегальний ринок тютюнової продукції. Проблема шокової акцизної політики та надмірного рівня податкового навантаження у поєднанні зі слабкістю правоохоронних та контролюючих інституцій призвели до втрати контролю з боку держави за над ринком зазначеною підакцизною продукцією. Останні два роки спостерігається різке зростання обсягів внутрішньої торгівлі підробленою тютюновою продукцією та продукції, що маркована як Duty Free або для експорту, але нелегально продається в Україні.

Загрозлива динаміка тінізації тютюнової галузі викликає занепокоєння з боку виробників легальної продукції, які представляють міжнародні компанії. Падіння доходів, швидке зростання акцизу та недостатньо ефективна боротьба із тіншовими схемами з боку держави роблять продукцію легальних виробників все менш неконкурентоздатною, що загрожує залишенням ними вітчизняного ринку. Основною загрозою для легального виробництва сигарет залишаються підприємства, які працюють під видом постачальників для магазинів Duty Free. За даними “Kantar Україна”, якщо у 2011 р. частка продукції, маркованої для Duty Free та для експорту була на межі статистичної похибки, то у 2022 р. (станом на листопад) вона сягнула 11,7 %¹.

Особливість схеми полягає у тому, що на продукцію для Duty Free та експортну продукцію за законодавством не наносяться українські акцизні марки. Для “сірих” виробників це спосіб безкарно уникати оподаткування. Зазвичай, для прикриття вони мають певні експортні контракти та контракти з магазинами Duty Free. Відтак, у разі перевірки пред’являють контролюючому органу контракт, що надає їм право виробляти таку продукцію. Насправді ж, вони можуть виробляти протягом року в десятки разів більше відповідної продукції, ніж передбачено контрактом, і постачати її на чорний ринок. Як показує практика, відстежувати такого недобросовісного виробника досить складно. “Чорні” (повністю нелегальні) виробники також виробляють псевдо-Duty Free та

¹ Kantar Ukraine: Reports. URL: <https://www.kantar.com/ua>.

псевдоекспорт. Для них це додатковий спосіб заплутати слідство та ускладнити процес визначення джерела походження продукції. Стрімко зростає випуск контрафакту та фальсифікату.

Неврахування наявних масштабів тіньового ринку може ускладнювати європейську інтеграцію країни з огляду на те, що Україна залишається одним із найбільших постачальників нелегальних сигарет на території країн ЄС. Втрата податків в нинішньому масштабі під час війни – й питання національної безпеки, тому потрібен системний підхід. По-перше, доцільним є розробка Стратегії протидії незаконній торгівлі тютюновими виробами, у якій системно, з врахуванням різних аспектів, підійти до вирішення проблеми, передбачивши комплекс різносторонніх нормативно-правових, оперативних, комунікаційних заходів тощо.

По-друге, доцільним є корекція чинного плану щодо підвищення ставок акцизів на тютюнові вироби. Основною причиною стрімкого зростання “сірого” та “чорного” ринків є несумісність ціни легальних сигарет із купівельною спроможністю населення. Затверджений довгостроковий план з підвищення ставки акцизного податку на сигарети¹ – одна з причин стрімкого зростання нелегального ринку. Згідно зазначеного плану у 2018 р. акциз підвищився на 30%, у 2019 р. – на 29%, протягом наступних років (2020–2025 рр.) він збільшуватиметься на 20% щороку. Ставки планується довести до мінімального європейського рівня.

Втім, підвищення ставок акцизного податку має бути поступовим, порівняним з підвищенням рівня доходів населення. Саме такий підхід дає змогу уникати цінових шоків на ринку та забезпечує стабільне зростання надходжень до бюджету. Акцизна політика має бути прогнозованою та зваженою.

По-третє, важливим є обмеження роботи магазинів duty-free з метою боротьби з тіньовим ринком тютюну. Розглядаються такі варіанти законодавчих обмежень. Перший – заборона роботи магазинів duty-free на автомобільних пунктах пропуску. В Євросоюзі вони в наземних пунктах пропуску відсутні. Друга пропозиція, менш радикальна, – заборонити торгівлю підакцизною продукцією в магазинах безмитної торгівлі, проте дозволити продавати там інші

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році : Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19#Text>.

товари. Третя – дозволити продавати підакцизні товари в магазинах duty-free, проте обкладати їх усіма податками та митом.

Останні дві пропозиції передбачають заборону на виробництво безакцизних цигарок в Україні, що могло б спростити боротьбу з їх продажем у неналежних місцях. Ефективність будь-якого обраного варіанту з числа вищезазначених тим не менш залежатиме від роботи правоохоронної системи, передусім Бюро економічної безпеки України та поліції.

По-четверте, ефективній протидії контрабанді та ухиленню від сплати податків та створенню належної конкуренції на ринку підакцизних товарів сприятиме впровадження передових технологій. Цифрові рішення, що нівелюють людський фактор, не один рік ефективно використовує весь цивілізований світ.

Отже, з урахуванням хронічних інституційних проблем України, невисокого рівня доходів населення та продовження кризи COVID-19, у найближчі роки варто було б відмовитися від перманентного зростання ставок акцизного податку та скерувати зусилля на покращення системи контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів.

Важливим елементом державного регулювання споживання товарів із негативними зовнішніми ефектами залишаються податкові пільги. Як свідчить аналіз системи пільг з акцизного податку в країнах-членах ЄС вона спрямована на стимулювання споживання менш шкідливих для здоров'я населення та навколишнього природного середовища товарів, а також меншої кількості вичерпних та невідновлюваних природних ресурсів. Найбільша кількість пільг надається у системі акцизного оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії, що є наслідком універсального характеру цих товарів та їх впливу на рівень цін. Система пільгових режимів оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів у ЄС є значно вужчою. Пільги з акцизного податку не поширюються на споживання зазначених товарів з огляду на негативні наслідки такого споживання на здоров'я населення.

Невід'ємною складовою системи пільгового оподаткування, наділеною суттєвим регулюючим потенціалом, залишається диференціація ставок акцизного податку в межах окремих товарних груп. Внаслідок зазначеної диференціації ставок акцизів на алкогольні напої, наприклад, здійснюється формування соціально-прийнятної структури виробництва та споживання. Наслідком такого підходу є стримування виробництва окремих видів

алкогольних напоїв і стимулювання виробництва інших. Характерним прикладом останнього є встановлення нульової ставки для натуральних виноградних вин. За різними ставками у країнах ЄС оподатковуються кріплені та натуральні вина.

Відповідно до Директиви Ради 92/83/ЄЕС “Про гармонізацію структури акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої” від 19 жовтня 1992 р. та змін внесених до неї Директивою Ради 2020/11514 (ЄС) від 29 липня 2020 р.¹ держави можуть застосовувати зменшені ставки податку для таких товарів як пиво, вино, т. зв. проміжні продукти (від 1,2 до 22 % об.) та етиловий спирт. Вони встановлюють умови та рекомендації для можливості застосування державами-членами зменшених ставок, наприклад:

- можливість застосування в рамках певних обмежень податку на шкалу густини пива з міцністю більше одного градуса за шкалою Плато при умові, що жодне пиво не обкладається податком, меншим за мінімальну ставку Співтовариства,
- прийняття спільних узгоджених рішень стосовно застосування менших ставок податку на пиво та етиловий спирт, що виробляються відповідно невеликими незалежними пивоварними та перегінними (спиртовими) заводами;
- звільнення від оподаткування пива, вина та інших ферментованих напоїв, що вироблені у домашній спосіб не з комерційними цілями;
- застосування єдиної ставки на один гектолітр кінцевого продукту всіх типів вин та інших ферментованих напоїв, а також єдину ставку на один гектолітр кінцевого продукту всіх ігристих вин та ігристих ферментованих напоїв;
- застосування зниженої ставки податку:
- якщо такі зменшення не призводять до погіршення стану конкуренції на внутрішньому ринку.
- до всіх типів вина та інших ферментованих напоїв, якщо міцність таких продуктів не перевищує 8,5 %;

¹ Council Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020 amending Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32020L1151>

- на проміжні продукти, міцність яких не перевищує 15 % об'єму, та на натуральні солодкі вина¹.

Планом заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з другої сторони, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106, було передбачено розгляд доцільності встановлення знижених ставок акцизного податку на алкогольні напої для малих спиртових заводів (за наявності) та незалежних малих пивоварних заводів, зниженої ставки акцизного податку на пиво (міцністю не більше 2,8 %) та вино (міцністю не більше 8,5 %) згідно з вимогами ЄС, а також розгляд доцільності розроблення механізму звільнення від сплати акцизного податку на пиво, вино, інші негазовані та ігристі зброджені напої, які виготовлені приватною особою та спожиті за умови відсутності продажу². Втім, зазначені ініціативи реалізовано так і не було.

Перелік пільг з акцизного податку в Україні все ще залишається недостатньо продуманим, має слабе регулююче значення в частині стимулювання змін у структурі споживання та використовується як інструмент впливу виключно на виробників, а не на споживачів підакцизних товарів. Чинна система пільг з акцизного податку на спирт, алкогольні напої та тютюнові вироби потребує доопрацювання в частині приведення її у відповідність тієї системі звільнень, що дає в межах Євросоюзу. Втім, визначення шляхів адаптації податкового законодавства України до Директив Ради ЄС у сфері акцизного оподаткування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів насамперед передбачає виявлення напрямів наближення структури акцизного податку на зазначені товари до директив Ради ЄС, зважаючи на те, що більшість вжитих заходів вже стосувались введення та перегляду системи пільг, а також ставок податку.

¹Пільгове оподаткування малих та середніх виробників алкогольних напоїв в інших країнах : інформаційна довідка / Інформаційно-дослідницький центр Верховної Ради України. 2020. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00XD76.pdf

² Про виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : постанова Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 № 1106 (п. 1482 - 1485 Плану заходів) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF#Text>.

План заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1106-2017-%D0%BF#n10>.

З огляду на зазначене, доцільним є вжиття таких заходів в напрямі гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та державах ЄС:

- Гармонізувати класифікацію підакцизних товарів та внести зміни до визначень окремих їх видів, що не відповідають європейським нормам.
- Внести зміни до п. 215.3.2 ст. 215 ПКУ шляхом виключення з нього таких товарів, як тютюнова сировина й тютюнові відходи (код товару згідно з УКТЗЕД 2401), із метою приведення його у відповідність зі ст. 2 Директиви Ради 2011/64/ЄС про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну.
- Задля визначення бази оподаткування спирту, вина, пива та інших алкогольних напоїв в Україні, пропонується використовувати основну об'ємну мірну величину – гектолітр.
- Внести зміни до ПКУ, а саме п. 14.1.144 ст. 14 щодо визначення пива та до п. 215.3.1 ст. 215, що встановлює ставки на пиво та інші алкогольні напої. У графі “Код товару (продукції) згідно з УКТЗЕД” 2203 00 до пива із солоду (солодове) додати код товарів 2206 00, що містять суміш пива з неалкогольними напоями.
- Запровадити європейську класифікацію спирту та алкогольних напоїв, виокремивши у складі цієї акцизної категорії такі підкатегорії, як “інші зброжені напої” та “проміжні продукти”;
- Внести зміни до класифікації вин, привівши її у відповідність із класифікацією, наведеною в Директиві 92/83/ЄС; дати визначення термінів “вино звичайне”, “вино ігристе”, “інші звичайні зброжені напої”, “інші ігристі зброжені напої” та “проміжні товари”, скасувавши визначення виноробної продукції, наведене в п. 14.1.26 ст. 14 ПКУ.
- Запровадити європейські підходи до встановлення ставок акцизного податку на вино, інші зброжені напої, проміжні товари (ставки відрізняються для відмінних акцизних категорій, проте є однаковими для товарів у межах однієї акцизної категорії).
- Привести визначення та структуру акцизної категорії “спирт етиловий” у відповідність із Директивою 92/83/ЄС; встановити однакові ставки податків на всі товари, охоплені цією категорією; привести податкові пільги з

акцизного податку на цю групу товарів у відповідність із обов'язковими звільненнями, передбаченими Директивою 92/83/ЄЕС¹.

Приведення у відповідність до вимог ЄС структури акцизів на алкогольні напої та тютюнові вироби дасть змогу більшою мірою адаптувати й відповідну систему пільг.

7.3.3 Податок на прибуток підприємств

Преференційна політика держави в останні роки свідчила про нестійку тенденцію в наданні податкових пільг та їх відображенні.

В період з 2014 по 2019 роки спостерігалось зростання сум податкових пільг з податку на прибуток підприємств – з 22 до 86 млрд грн. У цей час також зростала і загальна сума податкових пільг – зі 160 до 332 млрд грн.

На період карантинних обмежень відбулося динаміка податкових пільг була різною: якщо з податку на прибуток сума пільг у 2021 році перевищила навіть показник 2019 року, то загальна сума податкових пільг в 2021 році вийшла на рівень 2014-2015 років.

В зв'язку із запровадженням воєнного стану змінилися пріоритети преференційної політики держави, що призвело до того, що сума пільг з податку на прибуток знизилася більше ніж в 2 рази порівняно з 2021 роком, а загальна сума пільг була трохи вищою за показники 2020 року.

За період з 2021 р. по перше півріччя 2023 р. в переліку податкових пільг з податку на прибуток підприємств сталися наступні зміни:

1) виключено пільги, що є втратами доходів бюджетів за такими кодами:

11020366, 11020367 та 11020368 (у зв'язку із закінченням строку дії пільги 31.12.2021 року);

11020379, 11020380 (у зв'язку із закінченням строку дії пільги наприкінці 2020 року);

11020381, 11023836 (у зв'язку із закінченням строку дії карантину);

2) додано пільги, що є втратами доходів бюджету:

11020389 (діє до кінця 2034 року та передбачає стимулювання інвестиційної активності);

¹ Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ : ДННУ "Академія фінансового управління", 2017. 448 с.

11020390, 11020391, 11020392, 11020393, 11020394, 11020395 (діють до кінця 2035 року та передбачають стимулювання розвитку екологічного транспорту);

11020396 (діє до кінця 2026 року та передбачає стимулювання деяких категорій с/г товаровиробників);

11020397 (діє до кінця 2036 року та передбачає пільгу для деяких суб'єктів господарювання Волинської, Львівської, Донецької та Луганської областей при дотриманні визначених ПКУ критеріїв);

11020399 (діє на період воєнного стану спрямована на підтримку силових структур держави);

11020401 (діє безстроково для учасників індустріальних парків);

11020402 (діє на період воєнного стану для підтримки системно важливих банків);

11021001, 11021002, 11021003, 11021004, 11021005 та 11021006 (діє безстроково для контрольованих іноземних компаній);

3) додано інші пільги:

11020319 (пов'язана із Угодою із Туреччиною та діє до кінця 2034 року);

11020398 (пов'язана із від'ємним значенням об'єкту оподаткування);

11020400 (пов'язана із визначенням мінімального податкового зобов'язання за земельні ділянки та діє до кінця 2023 року);

11020403 (*поки не виключена з Довідника пільг, хоча мала застосовуватися за звітні періоди 2022 року для учасників ринку природного газу*);

11020404 та 11020405 (діють безстроково та пов'язані із вилученням об'єктів прав власності російської федерації).

Головною проблемою преференційної політики в Україні є відсутність обґрунтованого підходу до визначення переліку податкових пільг та їх розподілу на пільги, що є втратами доходів бюджету та інші пільги.

Левову частину податкових пільг з податку на прибуток підприємств складають інші пільги, які за підсумками 2022 року склали майже 96 % від загальної суми пільг з податку на прибуток. Пільги, що є втратами доходів бюджету з 2016 по 2022 роки не перевищували 2 млрд грн, що свідчить про їх незначний вплив на преференційну політику держави.

Основними проблемними моментами в Довідниках податкових пільг щодо податку на прибуток є:

1. Некоректність наведених у Довіднику № 120/2¹ посилань на норми законодавчих актів, згідно з якими надаються відповідні пільги. Зокрема, в описі пільги під кодом 11020025 (сума прибутку, що не підлягає оподаткуванню згідно із міжнародними договорами України) наведено одночасно посилання на норми Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (стаття 18) та норми Податкового кодексу України (пункт 3.2 стаття 3 розділу I). Водночас слід врахувати, що Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” згідно з Податковим кодексом України втратив чинність з 1 квітня 2011 р. і тільки норми п. 1.20 цього Закону діяли до 1 січня 2013 р., тому посилання на норми недіючого законодавчого акта вважається необхідним виключити із Довідника № 120/2.

2. В описі пільги, яка значиться під кодом 11020383 (фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму субсидій, отриманих платником податку – суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України “Про державну підтримку кінематографії в Україні”, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності), некоректно міститься посилання на “Податковий кодекс України підпункт 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 розділу III”. Адже ця норма встановлює, що фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення цього підпункту застосовуються з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” цього Кодексу і не мають відношення до застосування пільги під кодом 11020383. Враховуючи наведене, посилання на вказану норму доцільно виключити із опису цієї пільги в Довіднику № 120/2.

3. Окрім того заслуговує на увагу проблема, яка склалася із застосуванням деяких Міжнародних конвенцій щодо звільнення від оподаткування податком на прибуток. Зокрема, це стосується Конвенції між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно (підписана 20.05.1996, набрала чинності для України 25.02.1999).

¹ Довідник податкових пільг. Режим доступу: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

Відповідно до пп. 141.4.2 Податкового кодексу України ставка 15 % податку на прибуток підприємств застосовується за умови, що інше не передбачено положеннями *чинних міжнародних договорів України* з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати. При цьому за нормами п. 3.2 Податкового кодексу України правила оподаткування, передбачені міжнародним договором, мають *переважне застосування* перед Податковим кодексом України.

Відповідно до § “b” ч. 2 ст. 11 Конвенції для процентів (крім тих, що визначені § “a”) ставка становить 5 % від суми процентів. Саме цю ставку зазначено в українському тексті Конвенції, який офіційно опубліковано в “Офіційному віснику України” (2010, № 25, с. 98) та розміщено на сайті Верховної Ради України¹.

Між тим в § “b” ч. 2 ст. 11 англійського тексту Конвенції² замість ставки 5 % міститься ставка 10 % (<https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet/document/b904c473-1d89-4178-b95e-51783ebf6742>).

Французький текст Конвенції³ (усього Конвенцію вчинено чотирма мовами) теж містить ставку 10 %. Це підтверджує, що помилка міститься саме в українському тексті. Враховуючи зазначене, ДПСУ приписала *застосовувати англійський текст* (див. роз’яснення від 17.05.2021 (svp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/468846.html)).

Однак відповідне роз’яснення не має сили нормативного акта, що призводить до конфліктних ситуацій з платниками податку на прибуток, які вирішуються в суді. Наприклад, у Рішенні Житомирського окружного адмінсуду від 25.10.2021 у справі № 240/15240/21 (reyestr.court.gov.ua/Review/100550273) суд підтримав позицію платника податку і дійшов висновку, що застосувати до спірних правовідносин англійський текст Конвенції неможливо. Адже такий текст офіційно не опубліковано і його не внесено до реєстру українських нормативно-правових актів. Також суд відмітив, що застосування англійського

¹ Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Бельгії про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/056_688#Text

² Convention between the Government of the Kingdom of Belgium and the Government of Ukraine for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Property. URL: <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/b904c473-1d89-4178-b95e-51783ebf6742>.

³ Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement de l'Ukraine tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. URL: <https://www.lachambre.be/FLWB/pdf/49/1831/49K1831002.pdf>.

тексту Конвенції *порушує принцип юридичної визначеності* та фактично означає *незаконне вилучення у платника частини його майна* під виглядом податку на репатріацію.

Взагалі за результатами проведеного дослідження виявлено, що перелік пільг, вказаних в Довіднику № 120/2 в цілому відповідає діючому наразі законодавчому врегулюванню податкових пільг в Україні.

4. У переліку пільг з податку на прибуток підприємств, що є втратами бюджету дуже спірними є галузеві пільги, в т. ч. пільга під кодом 11020365: “Тимчасово, до 1 січня 2025 року, звільняється від оподаткування прибуток підприємств – суб'єктів літакобудування, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України “Про розвиток літакобудівної промисловості”.

Проблема застосування цієї пільги полягає в тому, що незважаючи на постійну підтримку авіаційної галузі в Україні за рахунок різних інструментів державного регулювання, стан авіаційної галузі знаходиться на незадовільному рівні. Зростання показників діяльності підприємств відбувалося в довоєнний період дуже повільними темпами. Проте остаточні висновки з цього питання мають базуватися на оцінці ефективності пільг “галузевого” характеру.

5. Також слід переглянути умови застосування пільги за кодом 11020370 “Звільняються від оподаткування доходи, які сплачені або сплачуються резидентом на користь нерезидента або уповноваженої ним особи у вигляді процентів за позикою або фінансовим кредитом, що були надані резидентам до 31 грудня 2016 року, якщо кошти, надані нерезидентом за позикою або фінансовим кредитом, були залучені шляхом розміщення іноземних боргових цінних паперів на іноземній фондовій біржі та відповідають умовам підпунктів “б” і “в” підпункту 141.4.11 пункту 141.4 статті 141 цього Кодексу”, оскільки в цьому випадку така пільга не підтримує розвиток виробництва в Україні та здебільшого стимулює фінансові операції з нерезидентами. Тобто слід застосовувати пільги з урахуванням пріоритетних напрямів розвитку країни.

6. Основну частку пільг з податку на прибуток підприємств складають інші пільги, які здебільшого пов'язані з угодами із зарубіжними країнами. Проте правомірність та доцільність віднесення конкретних пільг до відповідної групи потребує подальшого дослідження з урахуванням ризиків відповідних пільг. Ця проблема має бути вирішена при застосуванні в перспективі концепції податкових витрат.

7. Пропонується розглянути доцільність надання пільги за кодом 11020383 “Фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму субсидій, отриманих платником податку – суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України “Про державну підтримку кінематографії в Україні”, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності”, оскільки за даними Державної служби статистики суб'єктами виробництва кіно- та відеофільмів в останні роки було отримано збитки. За останні три роки такою пільгою не скористався жоден із платників податку.

8. Також може бути відмінена пільга за кодом 11020385 “Не є доходами для цілей підпункту 141.4.1 пункту 141.4 статті 141 Кодексу субсидії для повернення частини кваліфікованих витрат, передбачених Законом України “Про державну підтримку кінематографії в Україні”, оскільки з початку її застосування (серпень 2020 р.) платники податку не користувалися нею.

9. Слід розглянути доцільність застосування податкових пільг за кодом 11020363 “Не підлягають оподаткуванню доходи нерезидентів з джерелом походження з України за операціями з розміщення нерезидентам державних деривативів та доходи, що виплачуються нерезидентам за державними деривативами, відповідно до умов правочинів з державним боргом за державними зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом, затверджених Кабінетом Міністрів України”, оскільки вона стосується доходів нерезидентів і такою пільгою за останні три роки не користувався жоден із платників податків.

10. Потребує детального розгляду перелік осіб, які отримують пільгу за кодом 11020382 “Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) або прибутку від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження державних цінних паперів або облігацій місцевих позик, або боргових цінних паперів, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями (крім прибутку нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях) включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 цього Кодексу, від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження державних

цінних паперів або облігацій місцевих позик, або боргових цінних паперів, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями), або у вигляді інших доходів за державними цінними паперами, що виплачуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та/або реалізує державну бюджетну політику у сфері управління державним боргом та гарантованим державою боргом, або у вигляді процентів, сплачених нерезидентам за отримані державою або до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), що відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи віднесені до витрат Національного банку України, або за кредити (позики), що отримані суб'єктами господарювання та виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями”, оскільки кількість отримувачів пільги зросла за останні роки, а пільга при цьому призначена для нерезидентів за доходами від боргових зобов'язань.

Однією із цілей такої пільги було стимулювання інвестиційної активності, але за даними Державної служби статистики загальна сума капітальних інвестицій в Україні (особливо в 2020 та 2022 роках) мала нестійку динаміку.

11. Потребує детального розгляду питання надання пільг з податку на прибуток підприємств, які будуть займатися виконанням робіт з відновлення інфраструктури (будівельні та ремонтні роботи). Враховуючи обсяги руйнувань на територіях, де велися активні дії, це дасть змогу знизити витрати на такі роботи та збільшити рівень зайнятості осіб в цих галузях. Окрім того застосування податкових пільг має дозволити таким суб'єктам збільшити свій фінансовий результат від звичайної діяльності.

При здійсненні робіт з відновлення зруйнованих будівель слід також стимулювати застосування енергозберігаючих технологій та обладнання, що в перспективі має допомогти державі підвищити енергоефективність та знизити споживання основних видів ресурсів (насамперед це стосується тепло- та електроенергії).

12. Важливим питанням, яке має бути розглянуто, це надання пільг з податку на прибуток підприємств суб'єктам, які будуть займатися виробництвом продукції для воєнно-промислового комплексу. Враховуючи затяжний характер війни та значні витрати бюджету на воєнні дії пільги мають дозволити покращити таким суб'єктам фінансові показники та залучити додатковий персонал для виконання робіт з виробництва воєнної продукції.

Отже, проведений аналіз довів необхідність більш детального дослідження особливостей застосування податкових пільг. У його основу мають бути покладені:

- моніторинг діяльності платників податків, які належать до певної галузі чи підпадають під певний код пільги;
- основні показники діяльності платників податків за галузями чи кодами;
- наявність чи відсутність інших інструментів державного регулювання, які застосовуються до певних категорій платників податків паралельно з податковими пільгами.

Окрім того, система пільгового оподаткування має базуватися на принципах ризик-менеджменту, в основі якої мають бути покладені стратегія і тактика податкової політики держави на 3-5 років, завдяки якій платники податків зможуть будувати власну стратегію податкової політики.

Також необхідно постійно в подальшому впроваджувати прогресивний зарубіжний досвід щодо оподаткування прибутку підприємств (стосовно стимулювання інновацій, інвестицій, енергозбереження, екологічних заходів тощо).

Також перспективним є оподаткування надприбутків компаній за досвідом зарубіжних країн. Це може стати компенсаторним механізмом у випадку запровадження пільг з інновацій та енергоефективності.

У Європейському Союзі¹ у вересні 2022 року було схвалено тимчасовий податок на надприбуток для обмеження надприбутків компаній, що займаються викопним паливом, отриманих у 2022 або 2023 роках, а також податок на надлишкові доходи, які виробники дешевої електроенергії отримують від витрат на електроенергію, і обов'язкові 5 % скорочення споживання електроенергії в періоди пікових цін.

Так у Чехії² у 2023–2025 рр. до надприбутків великих банків і компаній в енергетичному секторі застосовуватиметься “податок на надприбуток” (додатковий збір у розмірі 60 %). Надприбуток розраховується на основі середньої бази податку на прибуток, заявленої компанією в 2018-2021 роках, і ця середня база потім збільшується на 20%. Частина річної бази податку, створена

¹ A Modern Excess Profit Tax. URL: https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2022/11/EU-Tax-Observatory_Note_A-Modern-Excess-Profit-Tax_November-2022-2.pdf.

² Czech Republic. Corporate - Taxes on corporate income. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/corporate/taxes-on-corporate-income>.

компанією в 2023–2025 роках, яка перевищує цю збільшену середню базу податку за 2018–2021 рр., підлягає не лише стандартному оподаткуванню у розмірі 19 %, але й додатковому збору у розмірі 60%. (отже, загальний податок на прибуток, що застосовується до цих надмірних прибутків, становить 79 %).

В Угорщині¹ оподатковується надприбуток виробників нафтопродуктів. Базою оподаткування податком на надприбуток виробників нафтопродуктів є різниця між ціною сирової нафти походженням з російської федерації та ціною на світовому ринку сирової нафти (тобто різниця між середньодобовими котируваннями Platts Crude Oil). Ставка спеціального податку становить 95 %, який сплачуватиме виробник нафтопродуктів у 2022-2024 рр.

Уряд Австрії² застосував до кінця 2023 р. податок на надприбуток у розмірі до 40 % для нафтогазових компаній, прибуток яких на 20 % перевищував середній показник за попередні чотири роки. Проте компанії можуть знизити ставку податку до 33 %, якщо вони інвестують у відновлювані джерела енергії.

Парламент Болгарії³ схвалив тимчасовий податок на надприбуток у розмірі 33 % відповідно до загальноєвропейської угоди. Податок застосовуватиметься до прибутків енергетичних компаній, які на 20 % перевищують середній показник за чотири попередні роки.

Уряд Нідерландів⁴ запропонував “внесок солідарності”, який передбачає оподаткування 33 % “надприбутків” нідерландських енергетичних компаній, що на 20 % перевищує середній рівень 2018-2021 рр.

В серпні 2023 року в Україні було зареєстровано законопроект № 9656⁵, яким передбачено визначити новий об’єкт оподаткування податком на прибуток підприємств – чистий процентний дохід банків; встановити ставку для такого об’єкта у розмірі 5 %; закріпити тимчасовий характер податку на чистий процентний дохід банків – на три роки (з 1 січня 2024 р. по 31 грудня 2026 р. включно); передбачити, що податок на чистий процентний дохід

¹ Hungarians Tscorporate - Tahes on tsorporate intsome. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/taxes-on-corporate-income>.

² Windfall tax mechanisms on energy companies across Europe. URL: <https://www.reuters.com/business/energy/windfall-tax-mechanisms-energy-companies-across-europe-2022-12-08/>.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

⁵ Проект Закону України “Про внесення зміни до підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування чистого процентного доходу банків”. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/42623>

сплачуватиметься банками додатково до податку на прибуток підприємств і одночасно з ним.

Пропозиції щодо законодавчого врегулювання преференцій з податку на прибуток підприємств наведені в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

Пропозиції щодо внесення змін до ПКУ з податку на прибуток підприємств

Пропозиції щодо внесення змін до ПКУ	Обґрунтування
Виключити пункт 37 підрозділу 4 Розділу XX ПКУ: Не підлягають оподаткуванню доходи нерезидентів з джерелом походження з України за операціями з розміщення нерезидентам державних деривативів та доходи, що виплачуються нерезидентам за державними деривативами, відповідно до умов правочинів з державним боргом за державними зовнішніми запозиченнями та гарантованим державою боргом, затверджених Кабінетом Міністрів України.	Пільга стосується одного платника податку –нерезидента. За останні три роки сума пільги склала 0 грн. За весь час існування сума пільги склала 2,07 млн грн
Виключити пп. 140.4.7 Розділу III ПКУ: Фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму субсидій, отриманих платником податку - суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України "Про державну підтримку кінематографії в Україні", здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.	Цією пільгою скористалися лише одного разу в 2019 році. Загальна сума пільги склала 2 млн грн. За останні три роки пільгою платники податку не користувалися
Виключити пп. 141.4. Розділу III ПКУ (останній абзац): Не є доходами для цілей цього пункту субсидії для повернення частини кваліфікованих витрат, передбачених Законом України "Про державну підтримку кінематографії в Україні"	За період існування пільги з серпня 2020 року по теперішній час нею не скористався жоден із платників податку
Додати пп. 136.1¹ Розділу III ПКУ: На період повоєнного відновлення застосовувати ставку податку в розмірі 10 % для суб'єктів господарювання, які належать до середніх та малих підприємств, за кодами видів економічної діяльності, пов'язаними із ремонтними та будівельними роботами з відновлення зруйнованої інфраструктури. Ставка застосовується за наявності реєстрації таких компаній на територіях, де будуть відбуватися роботи з відновлення інфраструктури	За досвідом Бельгії (https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/taxes-on-corporate-income) доцільно розглянути можливість застосовувати знижену ставку податку для малих та середніх підприємств. При цьому слід врахувати особливості повоєнного відновлення економіки України для стимулювання окремих видів діяльності та галузей економіки Можливе запровадження за досвідом Хорватії (https://taxsummaries.pwc.com/croatia/corporate/taxes-on-corporate-income), Люксембургу (https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/taxes-on-corporate-income),

Пропозиції щодо внесення змін до ПКУ	Обґрунтування
	<p>Нідерландів (https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/taxes-on-corporate-income), Польщі (https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/taxes-on-corporate-income) зниженої ставки податку на прибуток у випадку отримання платниками податку доходу, який буде нижчий граничної межі</p>
<p>Додати статтю 143 “Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку з впровадженням енергоефективних технологій”</p> <p>143.1. Звільняється від оподаткування 50 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України:</p> <ul style="list-style-type: none"> устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива. <p>Платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території України товарів, зазначених в абзаці першому цього пункту.</p> <p>Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва.</p> <p>У разі порушення цільового використання коштів платник податку зобов'язаний визначити прибуток, не оподаткований у зв'язку з наданням податкової пільги, та оподаткувати його в поточному періоді, а також сплатити за відповідний період пеню в розмірах, визначених цим Кодексом.</p> <p>143.2. Звільняється від оподаткування 30 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів.</p>	<p>Для забезпечення заходів з енергоефективності мають бути повернуті пільги для суб'єктів господарювання, які займаються впровадженням енергоефективних технологій</p>
<p>Додати статтю 144 “Податкові пільги для інноваційної діяльності”</p>	<p>За досвідом Франції (https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives), Фінляндії (https://taxsummaries.pwc.com/finland/corporate/tax-credits-and-incentives), Чехії</p>

Пропозиції щодо внесення змін до ПКУ	Обґрунтування
	(https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/corporate/tax-credits-and-incentives), Люксембургу (https://taxsummaries.pwc.com/luxembourg/corporate/tax-credits-and-incentives) пропонується запровадити податкове стимулювання інноваційної діяльності шляхом застосування податкового кредиту, податкових вирахувань або субсидії (як у Німеччині https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/tax-credits-and-incentives) на наукові дослідження та розробки для підвищення конкурентоспроможності виробників та зростання експортного потенціалу держави

Складено автором.

7.3.4. Місцеве оподаткування

За результатами проведеного аналізу преференцій у сфері місцевого оподаткування виявлено певні проблеми в оподаткуванні.

Так, до пільг, що є втратами доходів бюджету з місцевих податків та зборів віднесено такі (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Податкові пільги з місцевих податків та зборів, що є втратами доходів бюджету (станом на 21.07.2023)

Код пільги	Назва пільги	Пункт ПКУ	Початок дії пільги
<i>Пільги по платі за землю</i>			
18010510	Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території	Пп. 284.1 розділу XIII	01.01.2011
18010511	Звільняються від сплати земельного податку заклади культури, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010550	Звільняються від сплати земельного податку заклади науки (крім національних та державних дендрологічних парків), які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010551	Звільняються від сплати земельного податку заклади освіти, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010552	Звільняються від сплати земельного податку заклади охорони здоров'я, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010553	Звільняються від сплати земельного податку заклади соціального захисту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015

ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІЇ В АНТИКРИЗОВІЙ ФІСКАЛЬНІЙ ПОЛІТИЦІ УКРАЇНИ

Код пільги	Назва пільги	Пункт ПКУ	Початок дії пільги
18010554	Звільняються від сплати земельного податку заклади фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010559	Звільняються від сплати земельного податку санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю, реабілітаційні установи громадських об'єднань осіб з інвалідністю	Пп. 282.1.1 розділу XIII	01.01.2011
18010572	Звільняються від сплати земельного податку бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України	Пп. 282.1.3 розділу XIII	01.01.2011
18010573	Звільняються від сплати земельного податку протягом дії ратифікованих Верховною Радою України міжнародних договорів (угод) України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки (включаючи агрегати, системи та їх комплектуючі для космічних комплексів, космічних ракет-носіїв, космічних апаратів та наземних сегментів космічних систем), але не пізніше 1 січня 2033 року, резиденти - суб'єкти космічної діяльності, які отримали ліцензію на право її здійснення та беруть участь у реалізації таких договорів (угод), за земельні ділянки виробничого призначення згідно з переліком, який затверджується Кабінетом Міністрів України	П. 1 підрозділу 6 розділу XX	01.01.2015
18010579	Звільняються від сплати земельного податку дошкільні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010580	Звільняються від сплати земельного податку загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування	Пп. 282.1.4 розділу XIII	09.01.2015
18010585	Звільняються від сплати земельного податку громадські об'єднання осіб з інвалідністю України, підприємства та організації, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю та спілками громадських об'єднань осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці	Пп. 282.1.2 розділу XIII	01.01.2011
18010586	Звільняються від сплати земельного податку суб'єкти літакобудування, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості" і здійснюють розробку та/або виготовлення з кінцевим складанням літальних апаратів та двигунів до них, крім земельних ділянок, на яких розташовані об'єкти соціального, торговельного, сільськогосподарського призначення та непромислового будівництва	П. 7 підрозділу 6 розділу XX	01.01.2017
18010587	Звільняються від сплати земельного податку державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій	Пп. 282.1.5 розділу XIII	01.01.2017
18010588	Звільняються від сплати земельного податку державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту осіб	Пп. 282.1.6 розділу XIII	01.01.2017

Код пільги	Назва пільги	Пункт ПКУ	Початок дії пільги
	з інвалідністю, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди		
18010594	Тимчасово, до 1 січня 2035 року, установити, що в частині плати за землю за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, що використовуються в рамках реалізації інвестиційних проєктів із значними інвестиціями (крім інвестиційних проєктів у сферах добування з метою подальшої переробки та/або збагачення корисних копалин) відповідно до Закону України “Про державну підтримку інвестиційних проєктів із значними інвестиціями в Україні”, органи місцевого самоврядування можуть: встановлювати ставки земельного податку та орендну плату за землі державної та комунальної власності в розмірі, меншому ніж розмір земельного податку, встановлений рішенням відповідного органу місцевого самоврядування для певної категорії земель, що сплачується на відповідній території; звільняти від сплати земельного податку. Загальна сума вивільнених від оподаткування коштів (сум податку, що не сплачується до бюджету та залишаються у розпорядженні платника податку - інвестора із значними інвестиціями) враховується у складі загального обсягу передбаченої спеціальним інвестиційним договором державної підтримки інвестиційного проєкту із значними інвестиціями, яка надається відповідно до Закону України “Про державну підтримку інвестиційних проєктів із значними інвестиціями в Україні”	П. 11 підрозділу 6 розділу XX	28.03.2021
18010595	У частині плати за землю за земельні ділянки, що входять до складу території індустріальних парків, включених до Реєстру індустріальних парків, нормативну грошову оцінку яких проведено, що використовуються ініціаторами створення індустріального парку, керуючою компанією індустріального парку та учасниками індустріальних парків, органи місцевого самоврядування можуть: 1) встановлювати ставки земельного податку та орендну плату в розмірі, меншому за розмір земельного податку, встановлений рішенням відповідного органу місцевого самоврядування для певної категорії земель, що сплачується на відповідній території; 2) звільняти від сплати земельного податку. До таких рішень органів місцевого самоврядування та/або рішень про внесення змін до таких рішень не застосовуються вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпунктів 12.3.3, 12.3.4 і 12.3.7 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 цього Кодексу та Закону України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності”	П. 284.6 розділу XIII	01.07.2022
<i>2. Пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки</i>			
18010402	Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової	Пп. 266.4.2 розділу XII	01.01.2015

Код пільги	Назва пільги	Пункт ПКУ	Початок дії пільги
	нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).		
18010403	Сільські, селищні, міські ради мають право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів нежитлової нерухомості, що розташовані на території індустріального парку та перебувають у власності учасників індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків. На такі рішення не поширюється дія підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпунктів 12.3.3 і 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 (у частині строку прийняття та набрання чинності рішеннями) та пункту 12.5 (у частині строку набрання чинності рішеннями) статті 12 цього Кодексу та Закону України "Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності"	Пп. 266.4.2 розділу XII	01.07.2022
<i>3. Збір за місяця для паркування транспортних засобів</i>			
18020101	Пільги по збору за місяця для паркування транспортних засобів, що встановлені органами місцевого самоврядування	П. 12.3 розділу I	01.01.2011
<i>4. Туристичний збір</i>			
18030101	Пільги по туристичному збору, що встановлені органами місцевого самоврядування.	П. 12.3 розділу I	01.01.2011

Складено за: Довідник пільг. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.

У Довіднику № 118/2 інших податкових пільг станом на 21.07.2023 пільг зі сплати місцевих податків та зборів не передбачено, хоча вони є діючими. Тому доцільність такого виключення викликає певні сумніви.

Результати проведеного аналізу також свідчать про те, що суттєва кількість пільг в справлянні плати за землю пов'язана з наслідками збройної агресії рф проти України.

Зокрема, норми п. 69.14 підр. 10 розд. XX ПКУ передбачають, що за період з 1 січня 2022 року до 31 грудня 2022 року не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України, та перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних осіб, та за період з 1 березня 2022 року до 31 грудня 2022 року - в частині земельних ділянок, що перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців.

Починаючи з 1 січня 2023 року, за земельні ділянки (земельні частки (паї)), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України, які включені до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих рф, плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було визначено щодо відповідних територій дату початку активних бойових дій або тимчасової окупації, до останнього числа місяця, в якому було завершено активні бойові дії або тимчасова окупація на відповідній території.

За нормами п. 69.15 підр. 10 розд. XX ПКУ не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, земельні частки (паї), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України:

за 2022 рік - у частині земельних ділянок, земельних часток (паїв), що перебувають у власності чи користуванні фізичних осіб;

з 1 березня 2022 року до 31 грудня 2022 року - у частині земельних ділянок, земельних часток (паїв), що перебувають у власності чи користуванні юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців.

Положення п. 69.22 підр. 10 розд. XX ПКУ встановлюють, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не нараховується та не сплачується:

1) за об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України:

за 2021 та 2022 роки - за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, що перебувають у власності фізичних осіб;

за період з 1 березня 2022 року по 31 грудня 2022 року - за об'єкти житлової нерухомості, у тому числі їх частки, що перебувають у власності юридичних осіб, та за об'єкти нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та/або юридичних осіб.

Починаючи з 1 січня 2023 року за об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, що перебувають у власності фізичних та/або юридичних осіб, що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих рф територіях України, які включені до Переліку

територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих рф, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було визначено щодо відповідних територій дату початку активних бойових дій або тимчасової окупації, до останнього числа місяця, у якому завершено бойові дії або тимчасову окупацію на відповідній території;

2) за знищені внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією рф проти України, об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості;

3) за пошкоджені об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості (як такі, що потребують капітального ремонту, реконструкції чи реставрації внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією рф проти України).

Окрім того за об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості, у тому числі їх частки, які перебувають у власності фізичних та/або юридичних осіб, пошкоджені (як такі, що потребують капітального ремонту, реконструкції чи реставрації) у податкових (звітних) періодах починаючи з 1 січня 2023 року внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією рф проти України, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не нараховується та не сплачується за період з першого числа місяця, в якому було зафіксовано факт пошкодження житлової та/або нежитлової нерухомості за даними Реєстру майна, до першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому за даними Реєстру майна об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості капітально відремонтовані, реконструйовані, реставровані та визнані придатними для проживання / для використання за цільовим призначенням.

У частині об'єктів житлової/нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, які внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією рф проти України, зазнали незначних пошкоджень, придатні для проживання / використання за цільовим призначенням (відповідно) та підлягають відновленню шляхом поточного ремонту, сільські, селищні, міські ради, військові адміністрації або військово-цивільні адміністрації мають право:

1) встановлювати ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в розмірі, меншому за розмір податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлений рішенням відповідного органу

місцевого самоврядування для певного типу об'єктів нерухомого майна, що сплачується на відповідній території;

2) звільняти від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Отже внаслідок впровадження цих преференційних норм надходження з податку на майно за об'єктивними причинами знизилися в 2022 році.

В повоєнний період необхідність в застосуванні цих пільг зникає, отож слід очікувати, що їх буде скасовано.

У період дії воєнного стану введено також пільгу по платі за землю, а саме: 18010595 – у частині плати за землю за земельні ділянки, що входять до складу території індустріальних парків, включених до Реєстру індустріальних парків, нормативну грошову оцінку яких проведено, що використовуються ініціаторами створення індустріального парку, керуючою компанією індустріального парку та учасниками індустріальних парків, органи місцевого самоврядування можуть:

1) встановлювати ставки земельного податку та орендну плату в розмірі, меншому за розмір земельного податку, встановлений рішенням відповідного органу місцевого самоврядування для певної категорії земель, що сплачується на відповідній території;

2) звільняти від сплати земельного податку. До таких рішень органів місцевого самоврядування та/або рішень про внесення змін до таких рішень не застосовуються вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпунктів 12.3.3, 12.3.4 і 12.3.7 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 цього Кодексу та Закону України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” (діє з 01.07.2022).

З податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за час дії правового режиму воєнного стану введено також пільгу 18010403 - сільські, селищні, міські ради мають право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів нежитлової нерухомості, що розташовані на території індустріального парку та перебувають у власності учасників індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків. На такі рішення не поширюється дія підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпунктів 12.3.3 і 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 (у частині строку прийняття та набрання чинності рішеннями) та пункту 12.5 (у частині строку набрання чинності рішеннями) статті 12 цього Кодексу та Закону

України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” (діє з 01.07.2022).

Взагалі за результатами проведеного аналізу можна дійти таких висновків.

До 2022 року податкові надходження місцевих податків та зборів в абсолютному виразі збільшувалися. В 2022 році спостерігалось зменшення надходжень з місцевих податків та зборів на 5,6 млрд грн, однак за період січень-серпень 2023 року порівняно з аналогічним періодом 2022 року надходження з місцевих податків та зборів збільшилися на 13,3 млрд грн.

На тенденцію до зниження сум надходження з місцевих податків та зборів за період з 2019 по 2022 р. вплинули недонадходження з податку на майно, що можна пояснити наслідками повномасштабної агресії РФ проти України.

Динаміка пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які є втратами доходів бюджету, має тенденцію до зростання, однак більшість пільг надавалася бюджетним установам, що можна вважати виправданим.

Більшість пільг з місцевих податків та зборів було впроваджено до 24.02.2022, тобто до початку введення правового режиму воєнного стану. В період дії воєнного стану введено тільки одну пільгу по платі за землю, а саме: 18010595 - у частині плати за землю за земельні ділянки, що входять до складу території індустріальних парків, включених до Реєстру індустріальних парків, нормативну грошову оцінку яких проведено.

З податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за час дії правового режиму воєнного стану введено також тільки одну пільгу 18010403 - сільські, селищні, міські ради мають право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів нежитлової нерухомості, що розташовані на території індустріального парку та перебувають у власності учасників індустріального парку, включеного до Реєстру індустріальних парків.

Доцільність впровадження цих пільг викликає сумніви, оскільки пільгою за кодом 18010595 у 2022 р. користувалося 5 платників, яким було надано 6 пільг на суму 167,28 тис. грн.

Пільгою під кодом 18010403 в 2022 р. користувався 1 платник, якому було надано пільг на суму 14 тис. грн. Отже введення таких пільг саме в період дії правового режиму воєнного стану є дискусійним, оскільки фактично за рахунок

цього надається підтримка певним платникам, що може свідчити про лобіювання інтересів окремих осіб.

ВИСНОВКИ

Аналіз особливостей криз воєнного характеру свідчить про наявність суттєвих відмінностей етапу активної фази воєнних дій від етапу повоєнного відновлення економіки, що породжує специфіку антикризової податкової політики на цих етапах. Основні відмінності полягають у цілях, типах завдань і змісті податкової політики, особливостях управлінських впливів, рівні її мобільності та часових обмеженнях, а також у пріоритетних напрямках реалізації.

Основними детермінантами преференційної податкової політики на етапі повоєнного відновлення економіки України, на наш погляд, є: обмеженість фінансових ресурсів держави та необхідність поступового повернення балансу між фіскальною і регулюючою функціями податків за рахунок скорочення широкої податкової підтримки на користь зваженого й обмеженого податкового стимулювання з елементами податкової підтримки найбільш вразливих груп платників податків; гармонізація податкової політики України з підходами, нормами і правилами ЄС у контексті забезпечення умов для прискореної євроінтеграції України, але з урахуванням завдань повоєнного відновлення; обмеження фокусування преференційної податкової політики і переходу від широкої податкової підтримки до сфокусованого стимулювання розвитку за пріоритетними напрямками; підвищення ролі податкової політики в забезпеченні децентралізації та регіонального розвитку, що вимагає активізації ролі органів місцевого самоврядування.

Результати проведеного аналізу процесу підготовки законодавчих актів у сфері преференційної політики в Україні в 2022–2023 р. свідчать, що їх прийняття у багатьох випадках здійснювалося із суттєвими порушеннями Регламенту, що негативно впливало на їхню якість. Так, не на всі проекти було отримано висновки Комітету з питань інтеграції України до Європейського Союзу, при цьому деякі проекти було прийнято навіть за наявності негативного висновку цього Комітету, що є неприйнятною практикою в контексті початку переговорів щодо вступу України в ЄС. У зв'язку з цим виникає необхідність перегляду прийнятих за час дії правового режиму воєнного стану пільг на предмет їхньої ефективності та відповідності нормам міжнародного законодавства.

Удосконалення і розвиток антикризової преференційної податкової політики в сучасних умовах мають базуватися на імплементації концепції податкових витрат, яка у багатьох країнах світу є важливим чинником забезпечення прозорості державних фінансів і раціоналізації системи податкових пільг. У наш час їх раціоналізація набуває особливого значення з огляду на виклики, пов'язані з наслідками для економіки і фінансової системи держави повномасштабної війни росії проти України, подолання яких вимагає значних фінансових ресурсів. Реформа системи податкових пільг може не лише стати їхнім додатковим джерелом, а й зробити вітчизняну податкову систему більш ефективною і справедливою.

Концепція податкових витрат, передбачає: визначення еталону (нормативної/базової податкової структури), відносно якого можна визначити податкові витрати; ідентифікацію й каталогізацію податкових інструментів, які є відхиленням від еталонної (контрольної) податкової системи і які можна розглядати як альтернативу прямим державним витратам; вимірювання податкових витрат; організацію звітування про податкові витрати задля підвищення їхньої прозорості; створення передумов для одночасного перегляду податкових та бюджетних витрат з метою прийняття рішень, що дають змогу найбільш ефективно використовувати всі бюджетні ресурси; забезпечення контролю за податковими витратами.

Незважаючи на дискусії, серед учених досягнуто консенсус щодо визначення багатьох основних складових базової структури податків на доходи і ПДВ, підтвердженням чого є факт розроблення низки “надзвичайно послідовних бюджетів податкових витрат”, яке було би неможливим без такого консенсусу.

До узгоджених можна віднести позиції науковців щодо визначення елементами базової структури податків на доходи (юридичних і фізичних осіб) і ПДВ таких їхніх складових, як неоподатковуваний мінімум доходів громадян або базова чи індивідуальна податкова знижка; надання права на вирахування витрат, необхідних для отримання доходу, та на перенесення збитків; надання права платникам, на утриманні яких перебувають певні категорії осіб (неповнолітні діти, непрацездатні особи та непрацюючі члени подружжя), зменшувати суму оподаткованого доходу на величину, еквівалентну мінімальній сумі витрат на їх утримання; оподаткування за нульовою ставкою ПДВ експортних операцій; звільнення від оподаткування ПДВ операцій, передбачене міжнародними та регіональними податковими угодами, а також дозволене для дипломатичних представництв; звільнення від оподаткування, зумовлені технічними причинами, – складністю справляння податку або високими адміністративними витратами на його утримання. Найбільш значними прикладами таких “технічних” винятків є звільнення від ПДВ фінансових та страхових послуг, деяких видів операцій з нерухомим майном і послуг з азартних ігор тощо.

Результативність використання податкових витрат як інструменту державної політики, створення бар’єрів на шляху їх необґрунтованого зростання залежить від рівня упровадження концепції податкових витрат у тій чи іншій країні, що передбачає необхідність здійснення таких послідовних кроків:

- створення адекватної правової та інституційної бази – зміна підходів до надання податкових пільг, зокрема, запровадження чітких критеріїв та прозорих адміністративних процедур їх надання; запровадження на законодавчому рівні необхідності звітування про податкові витрати, оцінювання їхньої вартості, органу влади, відповідального за розрахунки величини податкових витрат, а також частоти розрахунків та необхідності їх оприлюднення; визначення інститутів, відповідальних за розроблення й виконання бюджетів податкових витрат;

- застосування узгодженої та прозорої методології ідентифікації базової податкової системи і податкових витрат, а також обрахунку їхньої вартості;
- забезпечення належного управління інформацією;
- інтеграція бюджету податкових витрат у регулярний бюджетний процес країни;
- систематична оцінка витрат і вигід;
- контроль і нагляд з боку податкової адміністрації.

Попри регулярну звітність Державної податкової служби України щодо податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, концепцію податкових витрат не можна вважати повністю інтегрованою в бюджетний процес в Україні. Крім того, що звіти про податкові витрати не відіграють належної ролі при ухваленні рішень щодо напрямів розвитку фіскальної політики, а також не аналізуються в контексті макро- та мікр впливу податкових витрат, в Україні не запроваджено систематичне оцінювання результативності й ефективності податкових витрат, у т. ч. під час прийняття рішень стосовно продовження використання тимчасових податкових пільг чи припинення їх використання.

Формування та оприлюднення звітів про податкові витрати демонструє відповідальність держави за вибір та дії у сфері використання суспільних коштів.

В умовах відсутності єдиного формату звітів про податкові витрати, якого б дотримувались більшість країн світу, вченими розроблено вимоги до підготовки звітності про податкові витрати, що ґрунтуються на найкращих практиках звітування, переважно запозичених із досвіду країн ОЕСР, де відповідна звітність була юридичною вимогою протягом кількох десятиліть. Зазначені вимоги можуть слугувати орієнтирами для покращання звітності про податкові витрати у країнах, де такі звіти відстають від того, що передбачено найкращою практикою.

В Україні на основі переліку податкових пільг, визначених у довідниках податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та інших податкових пільг формуються відповідні звіти ДПС України. Проте ці звіти як за назвою, так і за форматом (подання звітів лише у формі таблиць й відсутність текстової, аналітичної частини) та повнотою (брак у звітах інформації щодо багатьох якісних і кількісних вимірів податкових витрат – цілі, бенефіціарів, ретроспективних та прогнозних оцінок їхньої вартості тощо) не відповідають стандартам найкращої практики, що свідчить про необхідність їх покращання.

Останнє на першому етапі має відбуватися шляхом підготовки текстової частини звіту, а також наповнення його табличної частини та довідників податкових пільг якісною інформацією. На другому етапі – відображення у звітах інформації щодо джерел даних та методу оцінювання вартості кожної податкової витрати, а також розширення часового діапазону наданих даних шляхом включення до звітів ретроспективних і прогнозних оцінок податкових витрат.

Важливим кроком на шляху імплементації концепції податкових витрат у бюджетний процес є запровадження оцінювання використання податкових пільг, яке може здійснюватись у контексті їхньої результативності (досягнення цілей та

виконання умов надання, вплив на поведінку економічних агентів і результати їхньої діяльності), ефективності (порівняння вигід та витрат) і відносної ефективності (порівняння ефективності податкових пільг та інших інструментів політики).

Відповідне оцінювання, здійснене на прикладі пільг для окремих видів діяльності – суб'єктів літакобудування, кінематографії та космічної галузі в Україні, показало: відсутність практики регулярного оцінювання результативності й ефективності використання податкових пільг, а також оцінювання сукупної державної підтримки (з використанням податкових і бюджетних важелів) окремих видів економічної діяльності; відсутність контролю за виконанням умов надання податкових пільг, щодо яких такі умови встановлювалися; широке використання такої форми податкових пільг, як звільнення від ПДВ операцій із ввезення товарів на митну територію України, на відміну від галузевих податкових преференцій у країнах ЄС, основною формою яких є пільги з податку на прибуток.

Задля запровадження передової практики оцінювання витрат і вигід від використання податкових пільг в Україні запропоновано:

1. Забезпечити регулярне проведення аудиту результативності та ефективності використання нещодавно запроваджених податкових пільг (через три роки після їх запровадження), податкових пільг для окремих видів діяльності та окремих економічних суб'єктів, податкових пільг, що спричиняють найбільші втрати бюджету.

2. Забезпечити прийняття рішення про продовження чи припинення використання тимчасових податкових пільг, термін використання яких закінчився, на підставі аналізу результативності та ефективності їх використання.

3. У разі надання окремим видам діяльності (економічним суб'єктам) як податкових пільг, так і прямої бюджетної підтримки, проведення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання їх сукупної державної підтримки, оприлюднення сум такої підтримки та їх урахування під час прийняття рішень щодо державних видатків на черговий бюджетний рік.

4. Розробити порядок (методику) оцінювання результативності та ефективності використання податкових пільг.

5. Розробити й ухвалити проєкт Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо державної політики у сфері надання та використання податкових пільг”, метою якого є підвищення обґрунтованості надання, а також результативності та ефективності використання податкових пільг. Законопроєкт дасть змогу розв'язати такі завдання: 1) створення правової бази для імплементації концепції податкових витрат у бюджетний процес в Україні як інструменту удосконалення фіскального управління; 2) підвищення прозорості фіскального управління; 3) стримування зростання податкових пільг; 4) запуск механізму аналізу результативності та ефективності їх використання.

Аналіз статистичної інформації щодо податкових пільг, наданих в Україні за період із 2014 по 2022 р. свідчить про наявність негативних тенденцій і низки проблем у сфері як методології та практики їх надання, так і їх обліку і звітності. До найважливіших проблем першої групи належать: відсутність механізмів оцінювання та моніторингу ефективності та результативності податкових пільг; наявність практики прийняття податкових преференцій, що не відповідають нормативно-правовій базі ЄС; порушення принципу рівності оподаткування внаслідок запровадження податкових пільг індивідуального характеру; неврахування при введенні податкових преференцій особливостей періодів дії режиму воєнного стану та повоєнного відновлення. Друга група проблем включає, зокрема: неповне охоплення всіх наявних податкових пільг обліком та включення їх до національної та міжнародної звітності; непрозорість при розподілі податкових пільг на такі, що є втратами бюджету, та на інші податкові пільги; закритість звітування про податкові пільги на національному рівні. Вирішення цих проблем можливе за умови імплементації в Україні концепції податкових витрат і гармонізації системи податкових преференцій з вимогами законодавчої та нормативно-правової бази Європейського Союзу.

Для оцінки податкових витрат у країнах ЄС як основний використовується метод втраченого доходу. Перевагами його застосування є відносна простота, невисока ймовірність помилок, коректність отриманих результатів. Однак об'єктивно оцінити податкові витрати, застосовуючи для їх розрахунку лише метод втраченого доходу, не завжди можливо, особливо щодо податкових пільг, які мають стимулюючий характер, оскільки гіпотетичне скасування таких пільг може призвести до істотного впливу на інші соціально-економічні процеси.

Процес адміністрування податкових витрат у країні, де ця концепція вже певний період функціонує, має вигляд безперервного процесу, в результаті якого удосконалюється і сама системи податкових витрат у державі, і механізми їх розрахунків та звітування щодо цих витрат. Порівняльний аналіз трьох моделей адміністрування податкових витрат демонструє, що найбільш формалізованою моделлю з чіткими напрацьованими механізмами аналізу та оцінки податкових витрат, з наявністю зворотного зв'язку від законодавчих органів є бюджетна модель. Її застосування дає змогу чітко контролювати ефективність податкових витрат, і у випадку, якщо в певний час результати застосування пільги не збігаються з очікуваннями, скасовувати або змінювати відповідну законодавчу норму.

На сьогодні будь-які стандартизація та уніфікація підходів до методології розрахунків, обсягів і повноти звітів з податкових витрат, а також періодичності та термінів їх надання в рамках ЄС відсутня, у т. ч. на рівні рекомендацій. Разом з тим проблеми методології вимірювання та аналізу податкових витрат набули розвитку в рамках ОЕСР – проєкт GTED, який спрямований на створення інформаційного середовища, насамперед для компаративного аналізу динаміки обсягів та структури податкових витрат у розрізі окремих країн. Сама конструкція побудови GTED вимагає дотримання певних вимог до національних

звітів з податкових витрат, тому найближчим часом слід очікувати введення відповідних Регламентів або узгоджених рекомендацій у цій сфері на рівні ОЕСР, а згодом – на рівні ЄС (як відбувалося з BEPS, Pillar 1, Pillar 2 тощо). Методологія оцінювання звітів з податкових витрат у межах GTED дає змогу сформулювати систему вимог до реалізації концепції податкових витрат в Україні.

Розбудова національної економіки України в післявоєнний період має відбуватися на інноваційних засадах. Оскільки інвестиції бізнесу в R&D та інновації є ризикованими, одним із ключових завдань держави є створення системи підтримки інновацій. Її необхідність зумовлена також широким використанням податкових і бюджетних інструментів стимулювання R&D та інновацій у країнах ЄС. В Україні, на відміну від країн ОЕСР і ЄС, спеціальні податкові пільги для R&D, аналогічні тим, що запроваджені в багатьох країнах, не застосовуються. Тож залучення європейських інвестицій в інновації на теренах України потребує запровадження інноваційних податкових пільг, звичних для європейських інвесторів. Такою пільгою може бути відшкодовуваний податковий кредит на R&D, здатний зменшити граничні витрати підприємств на інновації та заохотити стабільні інвестиції в дослідження і розробки серед стартапів та компаній, які зазнають короточасних шоків прибутку.

Податковий інструментарій, спрямований на забезпечення енергоефективності, енергозбереження та використання відновлюваних джерел енергії (третя група інструментів податкового стимулювання в енергетичній сфері), не обмежується лише прибутковими податками та податками на споживання, він також охоплює майнове, ресурсне й екологічне оподаткування. Інструментарій цієї групи одночасно забезпечує розв'язання найважливішого завдання сучасного етапу розвитку людства – побудови зеленої економіки. Саме цей синергетичний ефект інструментів аналізованої групи інструментів визначає їхню важливість та перспективність, що підтверджується програмними документами ЄС у сфері податкової політики

Збільшення надходжень до Державного бюджету України як в умовах війни, так і в період післявоєнного відновлення можна досягти шляхом перегляду системи податкових пільг з ПДВ (частка яких є найбільшою як у ВВП, так і у податкових надходженнях) у напрямі їх наближення до вимог 112-ї Директиви Ради ЄС. У процесі такого наближення у відповідність із Директивою мають бути приведені як звільнення від сплати податку, надані ПКУ, так і випадки використання пільгових ставок. Щодо знижених ставок, то Україна їх може використовувати (не більше двох і не нижче 5 %), проте лише до оподаткування операцій постачання товарів та послуг, наведених у Додатку III до Директиви. Водночас, через факультативний характер цієї пільги, всі чи лише певні товари та послуги, наведені в Додатку, в Україні можуть оподатковуватися за стандартною ставкою.

У результаті проведеного дослідження серед операцій, звільнених від ПДВ у ПКУ, виокремлено операції, звільнення яких від оподаткування відповідає

вимогам Директиви (ст. 132); операції, які Директивою дозволяється оподатковувати за зниженими ставками, а також звільнення, не передбачені Директивою (такі звільнення у процесі наближення нашої країни до ЄС мають бути скасовані). Крім того, у Кодексі низку звільнень прописано значно ширше, ніж у Директиві, а ряд звільнень, які, згідно з Директивою, є обов'язковими для держав-членів, в Україні не передбачено.

Перелік пільг з акцизного податку в Україні все ще залишається недостатньо продуманим та обґрунтованим, має слабе регулююче значення в частині стимулювання змін у структурі споживання та використовується як інструмент впливу виключно на виробників, а не на споживачів підакцизних товарів. Пільги у формі податкових звільнень в Україні продовжують надаватися лише при сплаті податку на спирт етиловий, на відміну від країн ЄС, де вони поширюються на всі види алкогольних напоїв. Збереження істотних відмінностей у структурі акцизного податку на тютюнові вироби, й насамперед на спирт та алкогольні напої, призводить до невідповідності в розподілі податкового навантаження між різними підкатегоріями останніх. Визначення шляхів адаптації податкового законодавства України до Директив Ради ЄС у сфері акцизного оподаткування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів насамперед передбачає виявлення напрямів наближення структури акцизного податку на зазначені товари до директив Ради ЄС, що дасть змогу більшою мірою адаптувати й відповідну систему пільг.

Оцінка відповідності законодавству і практиці ЄС застосовуваних в Україні податкових пільг за основними бюджетоутворюючими податками (ПДВ, акцизний податок, податок на прибуток, та майнове оподаткування) в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення економіки дала змогу виявити податкові пільги, які не відповідають вимогам ЄС або принципам надання податкових пільг і можуть бути рекомендовані до скасування в контексті Національної стратегії доходів.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

За редакцією Т. І. ЄФИМЕНКО, Ю. Б. ІВАНОВА

**ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІЇ
В АНТИКРИЗОВІЙ ФІСКАЛЬНІЙ ПОЛІТИЦІ
УКРАЇНИ**

Відповідальний за випуск

С. В. Бартош

Публікується в авторській редакції.

Формат 84X108/16. Ум. друк. арк. 42,4.

Видавець: Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління»
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012