

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ У КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2014

УДК 336.564.2(477:4)(0.034.44)
ББК 65.9(4Укр)261.4яб
П44

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТАННЯ

Автори:

Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейніков

*Рекомендовано до випуску
Вченою радою Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(Протокол № 11 від 28 листопада 2014 р.)*

Податкові пільги у контексті євроінтеграційних процесів / Т. І. Єфименко, П44 С. С. Гасанов, С. І. Сороко, Є. В. Олейніков. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 54 с.

ISBN 978-966-2380-91-0

У виданні досліджуються економічна сутність і міжнародна практика застосування механізмів державної допомоги реальному сектору економіки, насамперед її стратегічним галузям, через реформування норм фіскальних преференцій, гармонізованих із нормами, чинними в країнах ЄС. Автори аналізують систему пільгового оподаткування у контексті Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом з урахуванням світового досвіду, наголошуючи на важливості контролю за ефективністю податкових стимулів.

Для науковців, фахівців у сфері управління державними фінансами, слухачів курсів підвищення кваліфікації, викладачів фінансово-економічних дисциплін, аспірантів та студентів вищих навчальних закладів.

УДК 336.564.2(477:4)(0.034.44)
ББК 65.9(4Укр)261.4яб

ISBN 978-966-2380-91-0

© Автори, 2014
© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2014

ЗМІСТ

<i>Список умовних скорочень</i>	4
<i>Вступ</i>	5
Розділ 1. Економічна сутність та міжнародна практика застосування механізмів державної допомоги реальному сектору економіки	7
Розділ 2. Система пільгового оподаткування у контексті Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом і міжнародного досвіду. ...	22
Розділ 3. Контроль за ефективністю податкових стимулів	39
<i>Висновки</i>	47
<i>Список використаних джерел</i>	50

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АПК – агропромисловий комплекс;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

ЄС – Європейський Союз;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ППП – податок на прибуток підприємств;

ФСП – фіксований сільськогосподарський податок.

У сучасних умовах набуває актуальності питання формування та втілення ефективної моделі антикризового державного регулювання і стимулювання розвитку реального сектору економіки, конкурентоспроможність якого забезпечуватиме стійкість національної економіки загалом, включаючи економічну безпеку та належний рівень життя громадян.

Особливе місце серед механізмів (інструментів) державного регулювання (незалежно від стану економіки) відводиться державній допомозі, яка передбачає пряме бюджетне фінансування, державне кредитування, гранти тощо й опосередковане – у вигляді податкових пільг, а також інших податкових преференцій. Застосування кожного з інструментів державної допомоги повинне бути чітко підпорядковане цілям їх запровадження та, враховуючи переважно фінансовий характер, передбачати відповідну оцінку їхнього впливу на економічні й фінансові показники розвитку національної економіки. Проведення такого оцінювання щодо кожного виду державної допомоги є необхідною умовою досягнення їх максимальної ефективності та результативності. Це, у свою чергу, потребує належного методичного, інформаційно-аналітичного забезпечення для комплексного оцінювання державної допомоги як на стадії визначення доцільності запровадження, етапі імплементації (часовий лаг), так і після отримання результатів застосування.

Одним із ключових інструментів державної допомоги є система податкових пільг і спеціальних режимів оподаткування суб'єктів господарювання в різних сферах реального сектору економіки.

Розвиток податкових систем багатьох країн здебільшого передбачає оцінювання ефективності й результативності податкових пільг. Водночас моніторинг, інвентаризація, критичний аналіз і визначення доцільності подальшого застосування преференцій можуть бути не лише важелем економічного регулювання, а й предметом домовленостей різних груп – носіїв економічних інтересів на вищому політичному рівні.

Комплексний та системний підхід до дослідження результативності інструментів податкової підтримки з урахуванням показників, що відображають функціонування податкових пільг як стимулів розвитку конкретних видів діяльності суб'єктів господарювання, дасть змогу регулярно проводити достовірну оцінку бюджетної, соціальної, економічної та екологічної ефективності податкових пільг і преференцій.

Метою дослідження є аналіз пільгової системи оподаткування в контексті державної допомоги, котра застосовується у країнах ЄС, та подальше використання його результатів при підготовці пропозицій щодо оптимізації чинної в країні преференційної податкової системи, підвищення її фіскальної та економічної ефективності, що сприятиме активізації євроінтеграційних процесів в Україні.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ РЕАЛЬНОМУ СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Економіка є важливою, комплексною, багатоаспектною сферою діяльності суспільства, держави, спільнот та особистостей. Тому поняття фіскальних преференцій неможливо розкрити без урахування глобальних тенденцій, поза широким спектром суспільних цінностей, без оцінки результативних параметрів систем господарювання. Потрібно також зважати на необхідність свідомого вибору адекватних методів регулювання і управління в умовах впливу багатьох об'єктивних та суб'єктивних чинників на динаміку суспільного відтворення.

Світовий та вітчизняний досвід підтверджують необхідність посилення антикризових заходів у податково-бюджетних відносинах на основі принципів справедливості, рівності, нейтральності на макро- і мікрорівнях.

Однією з суттєвих проблем державного регулювання є адекватне застосування диференційованих форм фіскальних преференцій, що ускладнюється надмірною політизацією й поточною кон'юктурою. Тому критеріями прийняття управлінських рішень мають стати ефективні механізми забезпечення конкурентного ціноутворення, формування реального прибутку, збільшення вартості статутного капіталу, середньої заробітної плати та інших економічних показників.

У цілому проведення зваженої регуляторної політики спрямоване на формування ефективного інституційного середовища, що відповідає принципам сучасного інноваційного розвитку. Досягнення цієї мети є чинником динамічного розвитку, важливим показником національної економічної безпеки і незалежності, важелем стабільності та ефективної життєдіяльності суспільства. Модернізація виробництва на основі новітніх технологій і наукових досягнень сприяє забезпеченню його стійкості в умовах економічних, фінансових та політичних викликів, утриманню відповідних позицій на ринках збуту, успіхам у глобальній конкурентній боротьбі.

У період економічної кризи майже всі країни стимулюють попит на товари і послуги, інвестиції, зайнятість, використовуючи для цього податкові пільги та регулюючий рівень бюджетних видатків.

Водночас тривалий розвиток економіки може супроводжуватися такими небезпечними явищами, як надмірна концентрація виробництва, перевищення попиту на робочу силу над пропозицією, необґрунтоване підвищення зарплат, цін та ін.

Окреслені ризики спонукають органи влади до формування довгострокових прогнозів для зменшення глибини і тривалості можливого спаду ділової активності реального сектору, протидії непередбаченому зниженню обсягів інвестування, рівня зайнятості або потенційного зростання економіки.

З позиції взаємодії “суспільство – бізнес” державне регулювання економіки реалізується через зацікавленість приватних підприємств у виконанні завдань загальнонаціонального та регіонального рівнів, наприклад, проведенні наукових досліджень і впровадженні їх результатів, накопиченні знань, досвіду, стимулюванні експорту, ефективному залученні капіталів і т. д.

Податкові фінансові ресурси формують джерела бюджетних витрат, що використовуються на потреби платників податків у різних формах надання державних послуг та підтримки ділової активності. Разом із тим частина таких ресурсів у вигляді податкових пільг залишаються у суб'єктів господарювання. Їх можна розглядати як кількісний еквівалент трансфертів. Такі пільги часто називають податковими витратами.

Кризові явища початку ХХІ ст. потребують змін у частині інституційного забезпечення та гармонізації фінансового управління державними коштами відповідно до проведеної діагностики економічних процесів. Наразі доволі поширена так звана дискреційна політика з використанням фіскальних преференцій, яка застосовується при депресивних явищах для стимулювання попиту, зокрема шляхом зниження розмірів податків, їх скорочення, цілеспрямованого підтримання або зростання дефіциту державного бюджету через збільшення видатків. За умови розвитку економіки, у період зростання, що супроводжується формуванням бюджетних надлишків – профіциту бюджету, необхідно переглянути бюджетну політику держави, включаючи податкову систему.

Під час циклічних коливань (як і при рецесії) непередбачувані співвідношення внутрішніх та зовнішніх чинників призводять до несвоечасного фіскального реагування, що посилює роль так званих вбудова-

них стабілізаторів, до яких, зокрема в податковому законодавстві, належить застосування прогресивної шкали ставок оподаткування. У цьому разі фіскальна політика набуває недискреційного характеру. В результаті циклічні коливання сукупного доходу автоматично супроводжуються адекватною зміною стану платіжного балансу, зайнятості, темпів інфляції.

Слід мати на увазі, що втілення наведених форм фіскальної політики під час здійснення конкретних стабілізаційних заходів держави нерідко локалізуються в часі та просторі. Вони можуть дати реальний ефект, лише певною мірою обмеживши масштаб та глибину коливань економічного циклу. В цілому вбудовані регулятори у формі податкових пільг доцільно орієнтувати на зменшення дискреційних витрат, субвенцій і бюджетних позик для різних форм державної фінансової допомоги.

Багато дискусій точиться навколо порівняльної ефективності двох моделей оподаткування: у першій широко застосовуються окремі пільги за доволі високих ставок податків; у другій – пільг немає, але ставки податків нижчі, ніж у першій моделі. При цьому на макрорівні середньозважений податковий тягар залишається приблизно однаковим для обох моделей. На нашу думку, застосування податкових пільг виправдане передусім для суб'єктів високотехнологічних сфер діяльності та/або окремих галузей економіки, які забезпечують конкурентоспроможність продукції на внутрішньому (імпортозаміщення) та зовнішніх (зокрема, приплив валюти) ринках.

Особливістю податкової системи, яка стимулює зацікавленість регіональних органів влади у соціально-економічному розвитку конкретних територій, є забезпечення економіки країни додатковими фінансовими ресурсами, спрямованими на впровадження інновацій у виробництво, енергозбереження, розширення видів товарної продукції, створення нових робочих місць, підвищення заробітної плати та ефективності виробництва, що, в свою чергу, сприяє зростанню доходів бюджетів усіх рівнів і відповідному забезпеченню соціальних потреб регіонів.

Невід'ємною складовою податкової системи залишаються податкові преференції у вигляді податкових звільнень, знижених ставок, вилучень окремих суб'єктів господарювання або цілих галузей із сфери оподаткування, використання спеціальних систем оподаткування та різних варіантів порядку і термінів виконання податкових зобов'язань, їх розстрочення або відстрочення.

Разом з тим податкові пільги суперечать ідеї забезпечення формальної юридичної рівності в оподаткуванні. У багатьох дослідженнях наголошується на тому, що надання податкових пільг одним платникам податків зумовлює посилення податкового тягаря для інших. Однак зауважимо, що абсолютна юридична рівність недосяжна в жодній сфері податкового регулювання, оскільки суб'єкти правового регулювання не можуть перебувати в однакових умовах з незалежних від них та/або регуляторів причин.

Податки, котрі не враховують фактичної спроможності платників до виконання податкових зобов'язань, теж порушують принцип рівності оподаткування. Таким чином, урахування фактичної спроможності платника сплачувати податок доповнює принцип рівності в оподаткуванні, забезпечуючи його реалізацію щодо кожного з податків, які справляються.

Можливість суб'єктивного оцінювання здатності платника сплачувати в повному обсязі податок зумовлює потребу у визначенні єдиних підходів до надання пільг відповідній категорії платників податків, а також забезпечення прийняття рішення щодо цього за допомогою максимально об'єктивних та обґрунтованих розрахунків. У іншому разі соціально та економічно необґрунтовані податкові пільги можуть призвести до нерівних податкових зобов'язань платників, які, по суті, перебувають у порівняно однакових економічних, фінансових, ресурсних умовах.

Слід зазначити, що з позиції фіскальної ефективності законодавче закріплення податкових пільг суперечить здійсненню головної, фіскальної функції податків – наповнення дохідної частини бюджету. Вочевидь уникнути встановлення податкових пільг неможливо через їхню важливість як інструменту виконання регулюючої та соціальної функцій податків, а отже, реалізації податкової і соціальної політики держави.

Отже, встановлення податкових пільг не суперечить принципу справедливості оподаткування. Навпаки, податкові пільги є обґрунтованою та необхідною умовою втілення принципу рівності оподаткування і принципу врахування фактичної спроможності платника податків до їх сплати.

У такому разі податкові пільги не призводять до послаблення фіскальної спроможності за умови відповідності визначеним критеріям бюджетної ефективності. Тобто, на нашу думку, стимулюючі пільги повинні відповідати критерію ефективності, тоді як компенсуючі, в окремих випадках (наприклад, пільги з податку на доходи фізичних осіб, зменшена ставка ПДВ на лікарські засоби тощо, спрямовані на підвищення ку-

півельної спроможності населення), можуть не залежати від цього критерію. У першому випадку держава допускає недоотримання доходів бюджету лише за умови покращання фінансово-економічних результатів платників, що означає збільшення доходів бюджету (зокрема, розширення бази оподаткування, появу нових платників податків, зайнятість населення) або скорочення його прямих видатків (через зниження розмірів міжбюджетних трансфертів, субсидій та ін.)

Компенсаційні пільги є інструментом підвищення рівня соціального забезпечення.

Країни ЄС здійснюють міждержавну гармонізацію податкового законодавства, у тому числі в частині пільгового оподаткування. Водночас має бути забезпечений основний принцип – рівність у конкуренції. З метою запобігання викривленню конкуренції та забезпечення належного рівня бюджетних надходжень, податкові преференції (застосовується також поняття “відхилення від нормативних вимог оподаткування”) в країнах ЄС розглядаються в контексті загальної державної допомоги.

У рамках ОЕСР визначаються умови оподаткування, відхилення від яких вважається податковою пільгою. В цьому випадку йдеться про норми міжнародних фіскальних договорів, стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також про встановлені на наднаціональному рівні податкові ставки (їх діапазони) і правила визначення податкової бази.

Гармонізацію підходів до надання податкових пільг у країнах ЄС доцільно досліджувати з позицій обмежень прямої державної допомоги. Такі обмеження розглядаються в нормативних правилах окремих інститутів ЄС загальної і спеціальної дії. У практиці судових та спірних питань рішення приймаються відповідно до прецедентів у справах окремих компаній. Базові принципи загальної дії щодо надання державної допомоги в країнах ЄС визначені у ст. 107–109 Договору про функціонування Європейського Союзу [31]. Згідно зі ст. 107 допомога, котру в будь-якій формі надає країна – член ЄС, у тому числі за рахунок державних ресурсів, розглядається з погляду небезпеки порушення правил конкуренції. Надання переваг суб'єктам господарювання чи виробникам окремих товарів може бути кваліфіковане як несумісне з внутрішнім ринком тією мірою, якою такі переваги впливають на торгівлю між країнами-членами.

За правилами конкуренції на внутрішньому ринку ЄС передбачаються такі види державної підтримки:

- допомога соціального характеру, котра надається окремим споживачам за відсутності дискримінації стосовно походження відповідних товарів;
- допомога на ліквідацію наслідків стихійного лиха чи надзвичайних ситуацій;
- допомога, що сприяє економічному розвитку регіонів з надзвичайно низьким рівнем життя чи високим рівнем безробіття з урахуванням їх структурного, економічного та соціального становища;
- допомога, спрямована на фінансування важливих проектів, затверджених на наднаціональному рівні, а також на компенсацію суттєвих дефіцитів ресурсів у країнах-членах;
- фінансування певних видів економічної діяльності чи сфер економіки, а також культурного розвитку і збереження культурної спадщини за відсутності негативного впливу на узгоджені умови торгівлі та конкуренції в ЄС;
- інші категорії допомоги, які можуть бути визначені законодавчо регламентованими рішеннями.

Надання податкових пільг у країнах ЄС більшою мірою регламентовано в сегменті непрямого оподаткування. Стосовно прямих податків критерії преференцій передбачають зниження податкового навантаження для суб'єктів господарювання шляхом застосування часткового чи повного зменшення суми податку через звільнення, податкові інвестиційні знижки, відстрочки, списання та/або через застосування спеціальної реструктуризації податкового боргу. Податкові пільги зі сплати ПДВ регулюються Директивою 2006/112/ЄС [25], згідно з якою країни застосовують стандартну ставку ПДВ, декілька знижених ставок, а також передбачено детальний перелік операцій, звільнених від оподаткування з правом або без права на бюджетне відшкодування.

Пільги з акцизів регламентуються Директивою Ради ЄС від 16.12.2008 № 2008/118/ЄС [27] щодо підакцизних товарів (енергоресурсів, спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів) з урахуванням особливостей їх використання, у тому числі збройними силами держави, у сфері дипломатичних та консульських відносин, у зонах безмитної торгівлі в аеропортах тощо.

Нині процеси податкової гармонізації уповільнені, що пов'язано з необхідністю часткового збереження фіскальної свободи країн ЄС на період подолання наслідків фінансової кризи за обмеженого застосування інструментів монетарної політики.

Наприклад, у Німеччині кількісний вплив податкових пільг на бюджет, відображається в спеціальному звіті федерального уряду про субсидії та пільги. За 2011–2014 рр. оцінювання проводиться на підставі експертного висновку, за методами, визнаними міжнародним експертним середовищем та ОЕСР [25]. Достовірність звітів про застосування субсидій та податкових пільг, у тому числі з кількісною оцінкою впливу на бюджет, є важливим елементом у системі управління державними фінансами.

Особливе місце в системі пільгового оподаткування відводиться державній підтримці операцій із сільськогосподарською продукцією.

У країнах ЄС, за винятком Данії, до таких операцій, як правило, застосовується знижена ставка ПДВ. Разом з тим питання ефективності знижених ставок ПДВ для суб'єктів господарювання залишається дискусійним, оскільки загалом по галузі (на макрорівні) простежується звільнення обігових коштів, але для конкретного товаровиробника результативність водночас залежить від характеру та умов господарських операцій. Правила нарахування ПДВ для фермерських господарств у окремих країнах ЄС відрізняються від подібних, зокрема в Нідерландах фермери зовсім звільнені від ПДВ (іноді це стосується й інших видів бізнесу).

Оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб у сільському господарстві передбачає гнучкі пільги переважно для дрібних сільськогосподарських виробників. Корпоративні підприємства оподатковуються у звичайному режимі, а корпоративний податок на доходи, котрий сплачують сільгосптоваровиробники, має набагато меншу частку в загальній структурі податкових надходжень, ніж податки на доходи фізичних осіб і майно. Актуальною є тенденція до уніфікації ставок і податкової бази в аграрному секторі та інших сферах економіки. У країнах ЄС і США диференціація оподаткування залежить від типу сільгосппідприємства: фермерське господарство, сімейне підприємство тощо.

За даними ОЕСР, у країнах ЄС державна підтримка у вигляді субсидій як частка валових надходжень аграрних виробників знизилась із 35 % у 2005 р. до 20 % у 2010 р. Для порівняння: в Китаї аграрні субсидії зросли з 6 % в 1996 р. до 17 % у 2010 р., що еквівалентно 101 млрд дол. США для ЄС [2].

На сучасному етапі Європейська комісія розглядає проект реформи CAP. Мета проекту – посилення конкурентоспроможності, стійкий розвиток і стабільність галузі сільського господарства країн ЄС для забез-

печення громадян Європи здоровими та високоякісними продуктами харчування, збереження довкілля і розвиток сільських місцевостей.

Проект передбачає десять основних напрямів реформи [20].

1. Підвищення рівня державної підтримки з метою стимулювання розвитку та збільшення кількості робочих місць. Європейська комісія пропонує здійснювати виплати субсидій фермерам у простіший, справедливий і цілеспрямований спосіб. Основні виплати надаватимуться лише фермерам, які ефективно господарюють. Виплати здійснюватимуться у розмірі від 150 тис. до 300 тис. євро на одну ферму в рік з урахуванням кількості працівників.
2. Ухвалення нових управлінських рішень, орієнтованих на врегулювання кризи.
3. Здійснення “зелених” виплат за тривалу продуктивність і збереження екосистеми. Європейська комісія пропонує надавати 30 % прямих виплат підприємствам, які найраціональніше використовують природні ресурси.
4. Додаткові інвестиції в дослідницьку та інноваційну діяльність. Заплановано подвоїти бюджет проведення такої діяльності в сільському господарстві, а також ухвалити план необхідних заходів для практичного застосування отриманих новацій.
5. Створення більш конкурентного та збалансованого харчового ланцюга. Підтримка організацій виробників і міжгалузевих організацій для створення короткого ланцюга між виробником та споживачем без зайвих посередників.
6. Заохочення агроекологічної ініціативи.
7. Допомога в налагодженні бізнесу молодим фермерам. Європейська комісія пропонує надавати стартову підтримку фермерам віком до 40 років протягом перших п’яти років роботи. Метою цього проекту є підтримка створення нових робочих місць і залучення молодого покоління до аграрного сектору.
8. Підтримка підприємницької діяльності та забезпечення робочих місць у сільській місцевості. Європейська комісія планує створити “стартовий набір” для початківців з метою заснування мікробізнесу. Таким проектам виділятиметься 70 тис. євро на п’ять років.
9. З метою запобігання виснаженню земель і збереженню багатства території Європейська комісія зобов’язує всі країни – члени ЄС забезпечити додатковою підтримкою підприємства, розміщені в несприятливих регіонах.

Реформування передбачає збільшення інвестицій у дослідження з метою підвищення продуктивності галузей сільськогосподарського виробництва й удосконалення системи управління ризиками, що виникають через коливання цін на сільськогосподарську продукцію.

Планується поліпшити функціонування сектору з позиції захисту довкілля, тобто надати прямі платежі фермерам, які здійснюють інвестиції в екологію.

Отже, головною метою податкової політики в сільському господарстві на сучасному етапі є створення сприятливих умов для економічного розвитку галузі. При цьому простежуються тенденції до гармонізації ключових принципів податкової політики в різних країнах щодо регулювання ринків сільськогосподарської продукції, сировини і продовольства.

Кожен інструмент структуровано таким чином:

- 1) гранти і звільнення від сплати податків, зокрема: податковий кредит та інші податкові заходи, коли вигода не залежить від наявності податкових зобов'язань (наприклад, якщо податковий кредит перевищує суму до оподаткування, надмірна сума погашається), податкова знижка, звільнення від податків, знижка з місцевого податку на власність, за яких вигода залежить від наявності податкових зобов'язань; зниження ставки за соціальними внесками;
- 2) пайова участь державних органів у фінансуванні вигід здобувача;
- 3) пільгові кредити та відстрочки зі сплати податків;
- 4) державні гарантії.

У країнах Європейського Союзу державна допомога [10] (згідно з Договором про функціонування ЄС) обов'язково має бути чітко обґрунтованою, виходячи із загального економічного розвитку країн та забезпечення виконання норм і правил функціонування конкурентного середовища. Винятки щодо застосування державної допомоги однакові в усіх країнах. Відповідальність за узгодження державної допомоги з правилами ЄС покладено на Європейську комісію, яка має широкі повноваження щодо перевірки та контролю її надання. Основою цих повноважень є процедури нотифікації, яких повинні дотримуватися всі країни.

Державна допомога визначається як перевага в будь-якій формі, що надається підприємствам на вибірковій основі національними державними органами, і включає витрати держав-членів, призначені для цілей спільного інтересу, а також допомогу, котра надається окремим секто-

рам економіки (сільському господарству, рибальству, вугільній галузі, сфері транспорту). До такого виду допомоги також відносять витрати на потреби реструктуризації або програми порятунку. Через специфіку регулювання порядку використання державної допомоги в ЄС виокремлюється питання субсидій для залізниць і допомоги фінансовому сектору як відповідь на фінансову та економічну кризу [11].

Наприклад, у 2012 р. найвищий рівень прямого бюджетного фінансування (видатків) агросектору зафіксовано у чотирьох країнах ЄС: Франції (8,3 млрд євро), Німеччині (5,5 млрд), Італії (5,1 млрд) та Великобританії (3,1 млрд євро). Деякі країни мають стабільні абсолютні показники видатків на державну допомогу. До них, зокрема, належать Німеччина – близько 5,5 млрд євро, Австрія – 1,4 млрд, Фінляндія – на рівні 1,9 млрд та Норвегія – 2,2 млрд євро. Окремі країни мають незначні обсяги бюджетного фінансування – до 0,8 млрд євро (табл. 1.1).

Відносний рівень видатків (бюджетної підтримки) на сільське господарство, лісництво, рибальство та мисливство у 2002–2012 рр. в країнах ЄС у відсотках до ВВП свідчить про їх доволі стабільний рівень із тенденцією до зниження в окремих країнах.

Зокрема, у Франції за п'ять років на зазначені цілі виділено з бюджету 0,4 % ВВП, у Німеччині – 0,2, в Італії – 0,4, Австрії – 0,5, у Великобританії, Швеції – 0,2 % ВВП.

Водночас у Польщі частка таких видатків відносно ВВП скоротилася з 1 % у 2008 р. до 0,5 % у 2012 р., в Угорщині – з 0,7 до 0,5, в Чехії – з 0,6 до 0,4 % відповідно (табл. 1.2).

Проте найбільший обсяг державної підтримки (сумарно в ЄС-27) припадає на транспортну сферу (залізницю), субсидії якій в 2012 р. становили майже 40 млрд євро (табл. 1.3).

Зазначимо що половина державної допомоги в країнах ЄС спрямовується на розвиток інфраструктури залізниці (52,5 %, або 20,9 млрд євро), решта – на соціальну підтримку працівників (на утримання пенсійного фонду та виплату пенсій – 47,5 %, або 18,9 млрд євро).

У більшості країн переважає соціальна допомога (13 із 24 країн, що надають дані за такими субсидіями). Зокрема, понад 80 % становить соціальна допомога в Австрії, Данії, Естонії, Литві, Люксембурзі, Польщі, Румунії, Словенії, Словаччині. Розвинуті країни ЄС переважну частину такої допомоги спрямовують на розвиток інфраструктури та інших напрямів. Зокрема, Німеччина – 51,2 %, Бельгія 63,8, Фінляндія – 82,2, Італія – 86,5, Нідерланди – 100, Швеція – 78,2 %

Таблиця 1.1

Динаміка видатків зведеного бюджету країн ЄС на сільське господарство, лісництво, рибальство та мисливство, млн євро

Країна	2008	2009	2010	2011	2012
Австрія	1424,2	1510,2	1440,8	1412,4	1409,6
Болгарія	544,5	248,0	300,4	246,8	375,1
Великобританія	3360,6	2951,9	3159,1	3275,8	3146,0
Греція	116,0	816,0	72,0	69,0	219,0
Данія	330,6	420,8	322,4	390,6	418,5
Естонія	125,0	163,1	89,9	115,7	120,2
Ірландія	2255,1	1122,2	944,1	862,0	882,1
Ісландія	119,7	102,3	111,2	114,9	122,2
Іспанія	6926,0	6026,0	5384,0	5031,0	–
Італія	5852,0	6262,0	6193,0	6069,0	5141,0
Кіпр	187,3	147,5	164,9	152,0	134,8
Латвія	389,0	228,1	251,6	74,4	114,1
Литва	383,1	365,6	342,5	324,1	322,1
Люксембург	134,8	174,7	178,6	188,4	177,5
Мальта	47,2	49,2	46,9	43,8	43,9
Нідерланди	1265,0	1408,0	1424,0	1411,0	1157,0
Німеччина	5450,0	5360,0	5690,0	5870,0	5530,0
Норвегія	1793,8	1751,9	2002,3	2080,4	2217,9
Польща	3727,4	2636,1	2703,6	2265,9	1746,4
Португалія	596,5	646,3	630,8	609,8	478,4
Румунія	801,4	562,8	409,9	468,9	–
Словенія	271,4	242,0	179,6	174,0	159,2
Угорщина	760,0	755,2	464,2	522,2	504,3
Фінляндія	1886,0	1904,0	1933,0	1998,0	1903,0
Франція	7294,0	7952,0	8466,0	7729,0	8273,0
Чехія	908,6	1074,7	892,5	817,2	670,6
Швеція	660,3	593,8	687,6	706,0	725,1

Джерело: Євростат, General government expenditure by function (COFOG) [gov_a_exp] Last update: 28-05-2014.

Таблиця 1.2

Динаміка видатків зведеного бюджету країн ЄС на сільське господарство, лісництво, рибальство та мисливство, % ВВП

Країна	2008	2009	2010	2011	2012
Австрія	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Болгарія	1,5	0,7	0,8	0,6	0,9
Великобританія	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Греція	0	0,4	0	0	0,1
Данія	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2
Естонія	0,8	1,2	0,6	0,7	0,7
Ірландія	1,3	0,7	0,6	0,5	0,5
Ісландія	1,2	1,2	1,2	1,1	1,2
Іспанія	0,6	0,6	0,5	0,5	
Італія	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3
Кіпр	1,1	0,9	0,9	0,9	0,8
Латвія	1,7	1,2	1,4	0,4	0,5
Литва	1,2	1,4	1,2	1	1
Люксембург	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4
Мальта	0,8	0,8	0,7	0,7	0,6
Нідерланди	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Німеччина	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Норвегія	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Польща	1	0,8	0,8	0,6	0,5
Португалія	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3
Румунія	0,6	0,5	0,3	0,4	
Словенія	0,7	0,7	0,5	0,5	0,5
Угорщина	0,7	0,8	0,5	0,5	0,5
Фінляндія	1	1,1	1,1	1,1	1
Франція	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Чехія	0,6	0,8	0,6	0,5	0,4
Швеція	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2

Джерело: Євростат / General government expenditure by function (COFOG) [gov_a_exp] Last update: 28-05-2014.

Таблиця 1.3

Державна допомога (субсидії) на підтримку залізниці

Країни	Державна допомога (субсидії) на підтримку залізниці, млн євро			Структура державної допомоги (субсидій) на підтримку залізниці, %	
	Усього	Допомога на пенсії	Інфраструктурна та інша допомога	Допомога на пенсії	Інфраструктурна та інша допомога
Австрія	771,3	730,5	40,8	94,7	5,3
Бельгія	2667,4	965,1	1702,3	36,2	63,8
Болгарія	172,3	86,5	85,8	50,2	49,8
Великобританія	0,0	0,0	0,0		
Греція	374,1	50,0	324,1	13,4	86,6
Данія	568,4	565,8	2,5	99,6	0,4
Естонія	18,9	18,8	0,1	99,5	0,5
Ірландія	0,0	0,0	0,0		
Іспанія	721,2	469,9	251,3	65,2	34,8
Італія	4380,6	590,6	3789,9	13,5	86,5
Латвія	83,4	42,2	41,2	50,6	49,4
Литва	2,7	2,7	0,0	100,0	0,0
Люксембург	154,3	154,3	0,0	100,0	0,0
Нідерланди	2236,0	0,0	2236,0	0,0	100,0
Німеччина	9327,0	4549,0	4778,0	48,8	51,2
Польща	385,2	385,1	0,2	100,0	0,0
Португалія	0,0	0,0	0,0		
Румунія	287,9	258,6	29,4	89,8	10,2
Словаччина	205,0	205,0	0,0	100,0	0,0
Словенія	48,0	48,0	0,0	100,0	0,0
Угорщина	880,4	529,1	351,3	60,1	39,9
Фінляндія	602,0	107,0	495,0	17,8	82,2
Франція	13104,0	8354,0	4750,0	63,8	36,2
Чехія	1258,9	501,5	757,5	39,8	60,2
Швеція	1667,5	363,0	1304,4	21,8	78,2
ЄС-27	39916,5	18976,7	20939,8	47,5	52,5

Джерело: Єврокомісія / Estimated State Aid 2012 (million EUR).

З метою підтримання економічного розвитку в усіх країнах ЄС, відповідно до цілей стратегії “Європа-2020” [9], створено п’ять основних фондів:

- Європейський фонд регіонального розвитку;
- Європейський соціальний фонд (ESF);
- Фонд згуртування (CF);
- Європейський сільськогосподарський фонд для розвитку сільських районів (EAFRD);
- Європейський морський і рибальський фонд (EMFF).

Кожна країна ЄС може отримати фінансування (підтримку) з Європейського фонду регіонального розвитку та Європейського соціального фонду, а підтримку від Фонду згуртування можуть одержати лише менш розвинуті країни.

Регіональна політика є відображенням солідарності ЄС із менш розвинутими країнами й регіонами задля концентрації коштів у сферах і секторах, в яких спостерігаються істотні диспропорції. Крім того, регіональна політика має на меті зниження значних економічних, соціальних і територіальних диспропорцій між регіонами Європи.

Протягом 2014–2020 рр. заплановано здійснити інвестиції до різних регіонів обсягом 351 млрд євро. Фінансування ЄС, зокрема, охоплюватиме: стимулювання малого та середнього бізнесу; підтримку наукових досліджень та інновацій; інвестування у поліпшення навколишнього середовища; розроблення нових продуктів і засобів виробництва; енергоефективність та боротьбу з наслідками зміни клімату; підвищення освітнього рівня і навичок; поліпшення транспортного сполучення з віддаленими регіонами.

Для надання технічної допомоги (JASPERS & JASMINE) на поліпшення доступу малого і середнього бізнесу до мікрофінансування (JEREMIE), а також підтримки міського розвитку (JESSICA) у 2007–2013 рр. було створено чотири спільні ініціативи (фінансові інструменти). Їх розробниками стали Європейська комісія (Генеральний директорат з регіональної політики) у співпраці з групою Європейського інвестиційного банку із залученням інших фінансових інститутів, які займаються фінансовим інжинірингом (JEREMIE і JESSICA) та власне технічною допомогою (JASPERS & JASMINE).

Фінансовий інститут JASPERS здійснює технічну допомогу, спрямовану на підтримку проектів, для 12 країн, які приєдналися до ЄС у 2004 і 2007 рр., та забезпечує відповідні держави-члени підтримкою у підго-

товці високоякісних великих проектів, котрі фінансуватимуться за кошти ЄС.

JEREMIE формує спільні європейські ресурси для малого та середнього бізнесу за ініціативою Європейської комісії спільно з Європейським інвестиційним фондом, що сприяє використанню інструментів фінансового інжинірингу для поліпшення доступу до фінансування малих та середніх підприємств, із залученням коштів інших структурних фондів.

JESSICA – це спільна європейська підтримка сталих інвестицій у міських районах, яка функціонує за ініціативою Європейської комісії у співпраці з Європейським інвестиційним банком (ЄІБ) і Радою Європейського банку реконструкції та розвитку, підтримує сталий розвиток міст і регенерації за допомогою механізмів фінансового інжинірингу.

JASMINE забезпечує спільні дії, спрямовані на технічну та фінансову підтримку небанківських мікрокредитних установ з метою підвищення якості операцій і розширення спектра послуг. JASMINE прагне впровадити прогресивний досвід у галузі мікрокредитування, а також розробити кодекс поведінки для мікрокредитних організацій.

Європейський фонд регіонального розвитку здійснює регіональну інвестиційну політику ЄС, націлену на створення робочих місць, конкурентоспроможність, економічне зростання, підвищення якості життя та сталий розвиток. Інвестиції підтримують реалізацію стратегії “Європа-2020” [10]. Діяльність Фонду спрямована на зміцнення економічної й соціальної згуртованості в Європейському Союзі, усунення дисбалансу між його регіонами.

СИСТЕМА ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ УГОДИ ПРО АСОЦІАЦІЮ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ І МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Підписання й ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (далі – Угода з ЄС) дало нашій країні новий стимул для проведення необхідних реформ. Податкова сфера – не виняток. Наявність проблем у ній підтверджується постійним пошуком нових ефективних механізмів оподаткування, спрямованих на децентралізацію формування доходів бюджету, спрощення податкового обліку, забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження, ефективність податкових преференцій, виконання завдань, визначених в Угоді ЄС, а також послідовну адаптацію вітчизняного законодавства до законодавства ЄС.

Завдання, визначені в Угоді (глава 4 “Оподаткування”), стосуються непрямого оподаткування, зокрема податку на додану вартість та акцизного податку. Якщо акцизний податок регулює споживання шкідливих або умовно шкідливих товарів і поширюється на певні вузькі галузі, то ПДВ застосовується в усіх галузях економіки, що актуалізує питання пільгового оподаткування доданої вартості як окремої складової державної підтримки економіки.

Загалом Угода з країнами ЄС у сфері оподаткування покликана налагодити співпрацю “задля покращання належного управління з метою подальшого поліпшення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції” (ст. 349, глава 4 Угоди). Сторони визнають і зобов’язуються застосувати “принципи прозорості, обміну інформацією”. З цією метою “сторони покращуватимуть міжнародне співробітництво в сфері оподаткування, сприятимуть збору законних податкових надходжень та розвиватимуть заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів”.

Зокрема, щодо податку на додану вартість, то “сторони також посилюватимуть і зміцнюватимуть співробітництво, спрямоване на удосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, включаючи посилення потужностей збору і контролю, із окремим наго-

лосом на процедурах відшкодування ПДВ задля уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагатимуться покращувати співробітництво та обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з “карусельним шахрайством”.

Згідно із додатком XXVIII до Угоди з ЄС головним рекомендаційним документом для України, котрий регламентує систему ПДВ, є Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 (далі – Директива 112). Деякі положення цієї Директиви мають бути імплементовані в Україні протягом п’яти років.

Директива утворює спільну систему податку на додану вартість. Принцип спільної системи ПДВ передбачає застосування до товарів та послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від числа операцій у рамках процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку. За кожною операцією нараховується ПДВ, обчислений відповідно до ціни товарів або послуг за ставкою, встановленою для таких товарів або послуг, після віднесення на зменшення податкового зобов’язання суми ПДВ, що безпосередньо припадає на різні складові собівартості. Спільна система ПДВ застосовується на етапі роздрібної торгівлі включно.

У Директиві визначено, які операції підлягають і не підлягають оподаткуванню ПДВ, категорій платників податку, а також базу і ставки оподаткування.

Порівняння ПКУ з Директивою 112 доводить, що розділ V ПКУ “Податок на додану вартість” майже адаптовано до європейського законодавства. У ньому відображено важливі аспекти реформування системи обкладання цим податком у частині відповідності вимогам Директиви 112. Це стосується передусім статей щодо ставок та звільнень від ПДВ.

Згідно з Директивою 112 стандартна ставка оподаткування не може бути меншою ніж 15 % (дію норми було продовжено до 31.12.2015 [26]). Водночас країни можуть застосовувати одну або дві знижених ставки, не нижчі за 5 %. Кожна знижена ставка встановлюється таким чином, щоб сума ПДВ, отримана внаслідок її застосування, забезпечувала можливість нормального віднесення на зменшення податкового зобов’язання в повному обсязі суми ПДВ.

Знижені ставки застосовуються лише до постачання товарів або послуг за категоріями, визначеними в додатку III до Директиви 122 (п. 2 ст. 98):

- харчові продукти; живі тварини, насіння, рослини;
- водопостачання;
- фармацевтична продукція, медичне обладнання;
- будівництво, ремонт і перебудова житла в межах соціальної політики;
- постачання товарів та послуг, зазвичай призначених для використання у сільськогосподарському виробництві.

Крім того, держави-члени можуть застосовувати знижену ставку (табл. 2.1) до постачання природного газу, електроенергії або централізованого теплопостачання (для деяких країн передбачені окремі випадки: періодичні видання, товари для неприбуткових установ).

Проте в Директиві 112 наголошується, що надання знижених ставок не повинне спричинити ризик викривлення конкуренції.

Директива 112 містить низку винятків із загальних правил застосування пільгових ставок:

- окремі положення та їх альтернативне застосування (ст. 102–105);
- тимчасові положення:
- для певних трудомістких послуг (ст. 106–108);
- до остаточного та повного введення принципу оподаткування реалізації товарів і послуг у країні-члені їх походження (ст. 109–122);
- для окремих країн-членів з точно вказаним терміном дії (ст. 123–130).

У Директиві 112 також встановлено, що звільнення та знижені ставки повинні бути впроваджені “з чітко визначених соціальних міркувань і на користь кінцевого споживача”. Крім того, має існувати тісний зв’язок між зниженням цін, зумовленим зменшенням ставки, та передбачуваним зростанням попиту і зайнятості. Застосування зниженої ставки не повинне ставити під загрозу безперебійну роботу внутрішнього ринку.

У цілому запровадження диференційованих ставок ПДВ передбачає зростання сукупного попиту в країні та послаблення соціальної напруженості, адже більше платитимуть ті, хто споживатиме товари і послуги високої вартості.

Водночас слід звернути увагу на вже давно визнаний факт, що ПДВ є одним із найефективніших засобів поповнення державного бюджету. Більшість країн ЄС досить давно застосовують одну або дві знижені не-

Таблиця 2.1

**Ставки ПДВ у 2014 р. та надходження у країнах
Європейського Союзу в 2012 р.**

Країна	Стандартна ставка, %	Знижені ставки, %	Частка надходжень ПДВ від усіх податків, %	Частка надходжень ПДВ від ВВП, %	Надходження, млн євро
Австрія*	20	10 / 12	18,6	8	24 563
Бельгія	21	6 / 12	15,8	7,2	26 896
Болгарія	20	9	33,8	9,4	3 740
Греція*	23	6,5 / 13	21	7,1	13 713
Великобританія*	20	5	20,5	7,3	140 457
Данія*	25	–	20,7	10	24 422
Естонія	20	9	26,6	8,7	1 508
Ірландія	23	9 / 13,5 / 4,8	21,7	6,2	10 219
Іспанія*	21	4 / 10	17	5,5	57 057
Італія*	22	4 / 10	13,9	6,1	95 473
Кіпр*	19	5 / 9	25,2	8,9	1 578
Латвія	21	12	25,5	7,1	1 583
Литва	21	5 / 9	28,1	7,7	2 521
Люксембург	17	3 / 8 / 14	18,2	7,1	3 064
Мальта	18	5 / 7	23,3	7,8	536
Нідерланди	21	6	17,8	7	41 699
Німеччина*	19	7	18,6	7,3	194 040
Польща	23	5 / 8	22,5	7,3	27 881
Португалія*	23	6 / 13	26,2	8,5	13 995
Румунія	24	5 / 9	30,1	8,5	11 212
Словаччина	22	9,5	21,5	6,1	4 328
Словенія	20	10	21,8	8,2	2 889
Угорщина	27	5 / 18	23,9	9,4	9 084
Фінляндія*	24	10 / 14	20,8	9,2	17 640
Франція*	20	2,1 / 5,5 / 10	15,6	7	142 499
Хорватія	25	5 / 13	34,4	12,3	5 403
Чехія	21	10 / 15	20,6	7,2	11 050
Швеція	25	6 / 12	21	9,3	37 861

*Не зазначено деякі ставки, звільнення від ПДВ або надходження, що діють виключно на певних територіях, які належать до цих держав.

Складено за: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html.

нульові ставки. У пропозиціях щодо подальшої гармонізації законодавства країн-членів у податковій сфері Європейська комісія висловлюється за зближення ставок ПДВ настільки, наскільки це необхідно для обмеження ризику викривлення умов конкуренції (різниця в кілька процентних пунктів, на думку експертів Комісії, не справляє істотного впливу на функціонування єдиного ринку). Можна вважати, що розрив у рівні ставки ПДВ у окремих країнах ЄС буде поступово скорочуватися, переважно за рахунок зменшення кількості знижених ставок, але національні особливості оподаткування збережуться і надалі.

Особливість оподаткування операцій із постачання товарів/послуг за нульовою ставкою оподаткування дає право платникам податку, котрі здійснюють відповідні операції, на бюджетне відшкодування суми податку, віднесеної до податкового кредиту. В Директиві 112 немає нульової ставки податку, але частина операцій, звільнених від оподаткування, дає право відносити сплачений на попередніх етапах ПДВ на зменшення податкового зобов'язання. Таке звільнення з відшкодуванням є аналогом нульової ставки ПДВ і не суперечить нормам Директиви 112.

Згідно з цією Директивою Рада ЄС переглядає застосування знижених ставок раз на два роки. Європейська комісія у визначені терміни зобов'язана готувати відповідні звіти на основі дослідження, проведеного незалежним економічним експертним центром про оцінку впливу знижених ставок на послуги та/або товари, що постачаються на місцевому ринку, з позиції економічного зростання, утворення робочих місць й належної роботи внутрішнього ринку.

Україні варто скористатися таким досвідом і започаткувати аналогічні дослідження, процедуру звітування про отримані результати й підготовку відповідних висновків та пропозицій. Такі дослідження могли б виконувати незалежні наукові установи, які спеціалізуються на економіці та фінансах.

Загалом спільна система ПДВ має забезпечити нейтральність щодо конкуренції, адже на території кожної держави-члена на подібні товари й послуги покладається однаковий податковий тягар незалежно від довжини ланцюга від виробництва до збуту.

Відповідно до Директиви 112 існує можливість застосування спеціальної схеми ПДВ для фермерів, якщо дотримання звичайного режиму не стимулює бізнес або уповільнює його розвиток. Ця схема спрямована на залік ПДВ, нарахованого на спожиті фермерами товари і послуги, та податкові зобов'язання.

Країни-члени, за необхідності, встановлюють фіксовані компенсаційні процентні норми, зокрема для лісового господарства, а також підгалузей сільського й рибного господарств. Такі норми розраховуються на основі макроекономічної статистики лише по фермерських господарствах на фіксованій ставці за три попередніх роки. Фіксовані компенсаційні норми не призначені для надання таким фермерам відшкодувань в обсязі, більшому за нарахований вхідний ПДВ.

Показовим є досвід Німеччини [7], який доводить, що можна досягти компромісу в оподаткуванні шляхом встановлення таких ставок, котрі б повністю компенсували вхідний ПДВ і не передбачали відшкодування та надання субсидій фермерам. Німецький уряд встановив три відсоткові ставки залежно від специфіки виду діяльності.

Як зазначають німецькі урядовці, така схема сприяє спрощенню відносин між фермером і податковими органами.

Відповідно до ст. 24 закону Німеччини про ПДВ схема з фіксованою ставкою не застосовується до операцій у сфері сільського, лісового та рибного господарств, які здійснюються компаніями, оскільки це є порушенням принципів ЄС. Згідно з Директивою 112 така схема поширюється лише на товари власного (фермерами) виробництва, де фермер використовує свою робочу силу чи обладнання, а кінцевий товар має сільськогосподарські ознаки.

Досвід країн з ринковою економікою в галузі податків свідчить, що раціональність й ефективність надання податкових пільг здебільшого залежать від правового та економічного механізмів їх застосування з урахуванням єдиної вимоги їх впровадження щодо цільового використання. Останнім часом у багатьох країнах світу спостерігається тенденція до зростання податкових витрат у вигляді застосування податкових пільг, особливо тих, які спрямовані на виконання завдань у галузях освіти, охорони здоров'я, житлово-комунального господарства, сфері пенсійного забезпечення, використання енергозберігаючих технологій, а також щодо розвитку певних секторів економіки.

На підставі сформованих підходів до податкових пільг фахівці країн – членів ОЕСР визначають будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування. До таких умов відносять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); правила встановлення бази оподаткування; норми міжнародних фіскальних угод. Таким чином, до податкових пільг належать: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звіт-

ності для визначення податкових зобов'язань; впровадження податкових знижок і вирахувань з об'єкта оподаткування, що зменшують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, у тому числі через застосування міжнародних фіскальних угод.

Пільги з ПДВ в європейських країнах мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Проте система пільг щодо цього податку в Україні націлена переважно на виробників.

У розділі 9 Директиви 112 міститься детальний перелік операцій, які звільняються від оподаткування. Їх можна поділити на ті, які передбачають право на відшкодування, та операції без права на відшкодування.

Директива передбачає звільнення від оподаткування зокрема таких операцій: державні поштові послуги; медичне лікування, трансплантація; послуги і товари соціального захисту для інвалідів та інших окремих категорій населення, навчальна діяльність у середній та вищій освіті.

Окремо визначено звільнення імпорту й експорту на території ЄС.

Крім того, такі товари і послуги не підлягають звільненню, якщо їхній обсяг незначний, а головною метою є отримання постачальником додаткового доходу через операції, котрі створюють безпосередню конкуренцію операціям комерційних підприємств, що є платниками ПДВ.

Загалом податкові пільги (включають відстрочки зі сплати податків (tax deferral) та звільнення від сплати податків (tax exemption)) є другою за вагомістю формою надання державної підтримки в країнах ЄС. У цілому по країнах ЄС-27 на них у 2012 р. припадало 34,6 % усієї державної допомоги (рис. 2.1). Зауважимо, що зростання вагомості податкових пільг у системі державної допомоги відбулося у кризовий та посткризовий періоди. Так, якщо в 2002–2006 рр. частка податкових звільнень у обсягах державної допомоги становила від 20,6 до 34,3 %, то у 2007–2012 рр. – вже понад 36 %. Найвищий рівень податкових пільг спостерігався у кризові роки – понад 39 % у 2007–2008 рр. Проте у посткризовий період відбувається поступове зниження ролі податкових пільг у структурі державної допомоги.

Основною формою податкових пільг є звільнення від сплати податків, але у 2002–2004 рр. податкові пільги надавалися також у формі відстрочення сплати податкових зобов'язань, розмір яких становив майже 4 %, а з 2010 р. – не більше 0,2 %. Рівень державної підтримки через податкові пільги відносно ВВП країн ЄС у цілому знижується. Якщо у

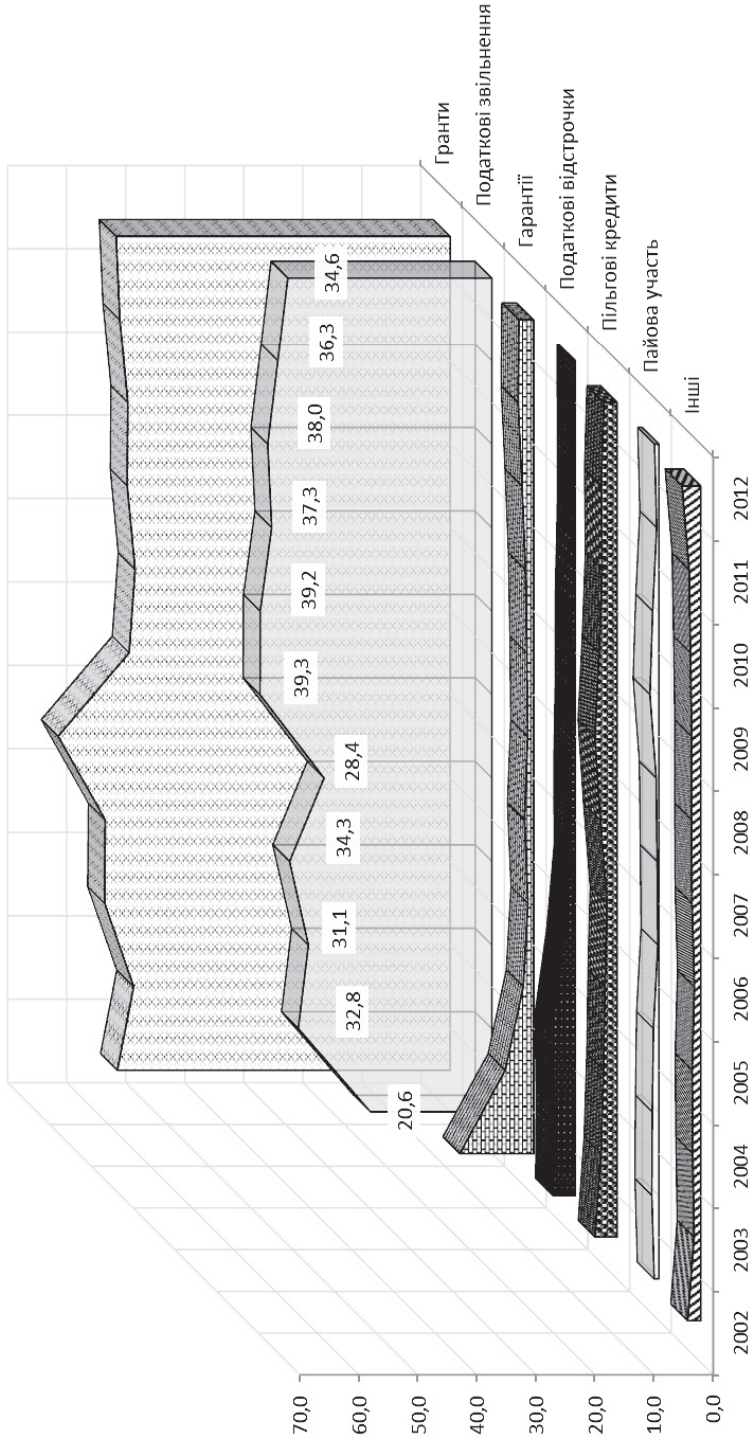


Рис. 2.1. Види державної допомоги в країнах ЄС-27,
% до загального підсумку державної допомоги

Складено за даними Євростату.

2009 р. податкові пільги як складова державної допомоги становили 1 % ВВП, то у 2010 р. – 0,9 % ВВП, а у 2011–2012 р. – 0,7 % ВВП (рис. 2.2).

Таким чином, механізм державної допомоги в країнах ЄС передбачає використання різних інструментів регулювання та підтримки розвитку реального сектору на горизонтальному та секторальному рівнях, але переважають такі фінансові інструменти, як гранти – 56,1 % і податкові пільги – 35,8 %, що сумарно у 2012 р. дорівнювали майже 92 %.

Застосування податкових пільг у структурі державної допомоги неоднорідне у розрізі країн ЄС і, зокрема, в 2012 р. варіюється від 2,5 до 85 %, що свідчить про необхідність формування власної моделі пільгового оподаткування з урахуванням особливостей вітчизняної економіки (рис. 2.3).

Головним критерієм стимулювання агентів реального сектору економіки повинні стати результати їхньої діяльності, а не зв'язок того чи іншого платника із владними джерелами грошових ресурсів. Йдеться про оцінку як ефективності використання державних ресурсів, так і фіскальних преференцій, коли їхній активний вплив на фінансові зв'язки та потоки між різними секторами економіки є необхідною умовою забезпечення стабільних і високих темпів економічного зростання. При цьому пріоритетами розвитку податково-бюджетної політики завжди залишаться збереження загальноекономічної рівноваги, забезпечення збалансованості та одночасно соціальної спрямованості бюджету в умовах послаблення податкового тиску, високого боргового навантаження, обмежених можливостей залучення дешевих зовнішніх фінансових ресурсів, а також запобігання ризикам викривлення економічної конкуренції. Таким чином, використання податкових пільг повинне сприяти забезпеченню:

- структурної збалансованості інклюзивного розвитку економіки;
- стабілізації і подальшого зростання виробництва;
- оздоровлення фінансового стану суб'єктів господарювання;
- соціальної спрямованості;
- недопущення викривлення економічної конкуренції;
- раціонального природокористування та створення сприятливих екологічних умов для проживання населення.

Згідно із Законом України “Про державну підтримку суб'єктів господарювання”¹ визначено дев'ять форм державної допомоги: 1) надання субсидій та грантів; 2) надання дотацій; 3) надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'яз-

¹ Закон України “Про державну допомогу суб'єктам господарювання” від 01.07.2014 № 1555-VII набирає чинності з 02.08.2017.

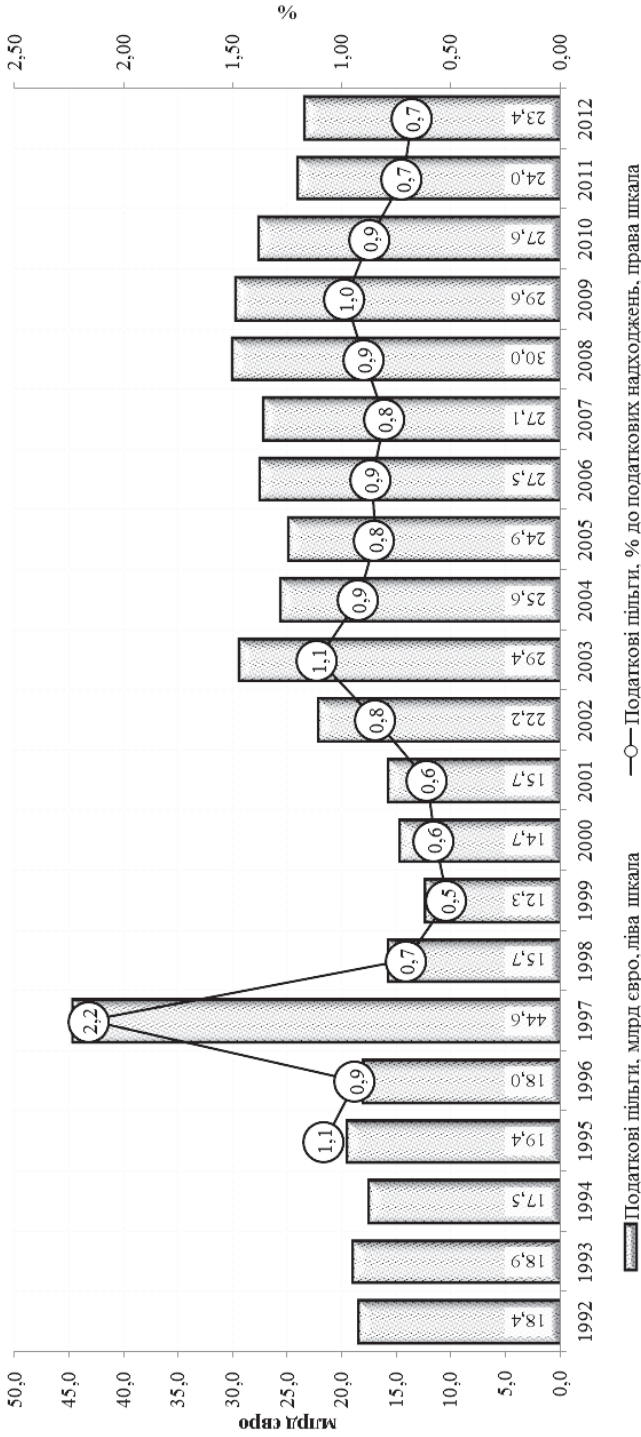


Рис. 2.2. Динаміка податкових пільг як складової державної допомоги в цілому по країнах ЄС-27
 Складено за: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTable](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do#)

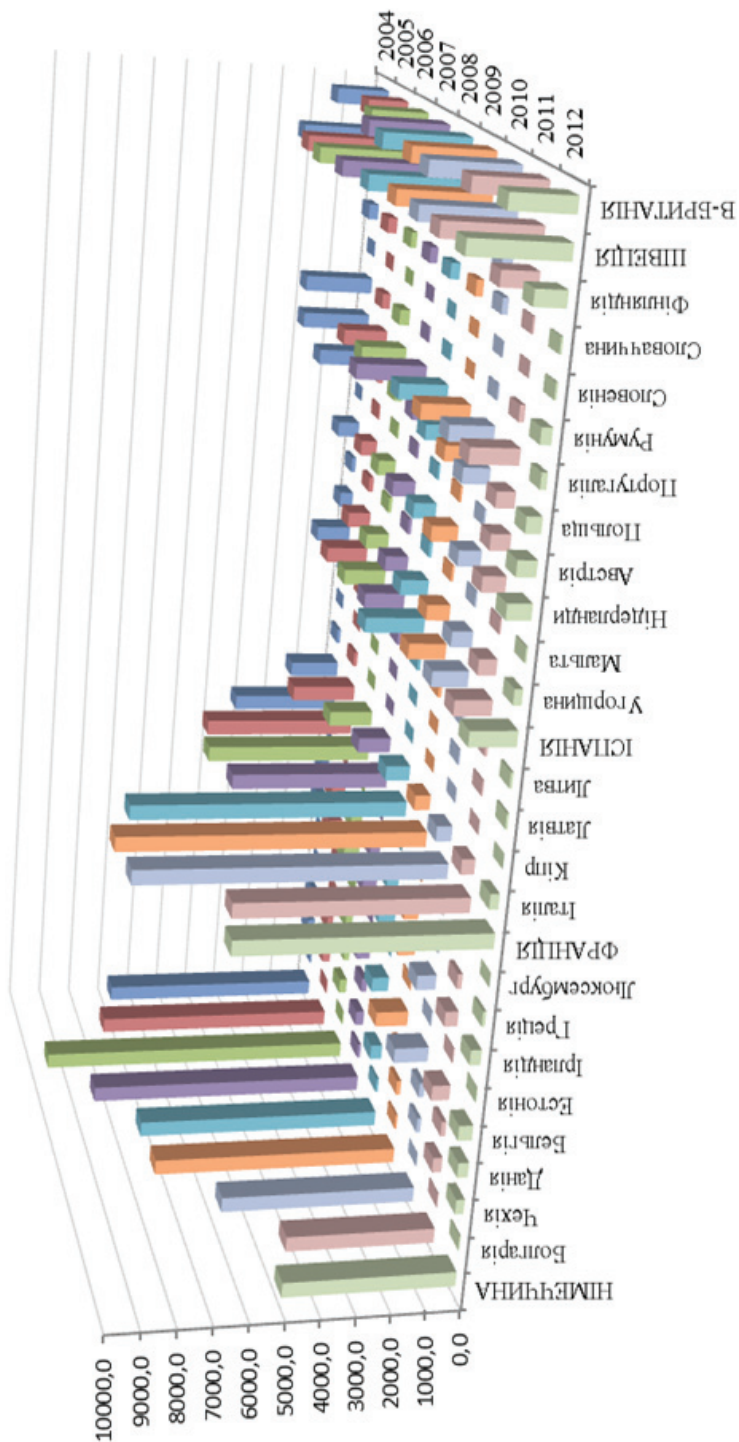


Рис. 2.3. Динаміка податкових пільг як складової державної допомоги в країнах ЄС, млн євро

Складено за: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do#>.

кових платежів; 4) списання боргів, включно із заборгованістю за надані державні послуги, списання штрафних санкцій, компенсація збитків суб'єктам господарювання; 5) надання гарантій, кредитів на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами; 6) зменшення фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання перед фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування; 7) надання, прямо чи опосередковано, суб'єктам господарювання товарів чи послуг за цінами, нижчими за ринкові або придбання товарів чи послуг суб'єктів господарювання за цінами, вищими за ринкові; 8) продаж державного майна за цінами, нижчими за ринкові; 9) збільшення державної частки в статутному капіталі суб'єктів господарювання або збільшення вартості державної частки на умовах, не прийнятних для приватних інвесторів (ст. 4).

Основними формами державної допомоги секторам економіки згідно з чинним національним законодавством є субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (код 2610 економічної класифікації видатків бюджету) і податкові пільги, які впливають на формування доходів бюджетів усіх рівнів.

Загальний обсяг державної допомоги в Україні у 2009–2013 рр. становив від 55,4 млрд до 91,9 млрд грн (табл. 2.2).

Державна допомога через видатки зведеного бюджету на субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) дорівнювала у 2007–2013 рр. від 1,9 до 3,6 % ВВП (рис. 2.4).

Ключовою формою державної допомоги в Україні є система податкових пільг за основними бюджетоформуючими податками (ПДВ, податок на прибуток, акцизи, плата за землю), обсяги яких у період проведення податкової реформи та імплементації ПКУ в 2010–2013 рр. становили від 2,5 до 3,8 % ВВП (табл. 2.3).

Система надання державної допомоги в Україні характеризується стимулюванням стратегічних галузей економіки, зокрема, сільського господарства, літако- та суднобудування, гірничо-металургійного комплексу, енергетики.

Загострення міжнародної економічної конкуренції та гармонізація податкового законодавства країн – членів ЄС зумовили поглиблення уніфікації національних податкових систем за структурою та механізмом справляння основних податків.

Порівняльний аналіз основних положень ПКУ та Директиви 112 дає підстави зробити висновок, що в цілому розділ V ПКУ відповідає її основним вимогам, але слід звернути увагу на деякі відмінності.

Таблиця 2.2

Динаміка обсягів субсидій та поточних трансфертів підприємствам (установам, організаціям) і податкових пільг в Україні, млрд грн

Показники	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Видатки зведеного бюджету на субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям), всього, у тому числі:	19,9	34,4	27,2	26,5	24,6	43,2	29,4
державний бюджет	14,6	24,8	18,5	20,4	14,5	20,5	19,3
місцеві бюджети	5,3	9,6	8,7	6,1	10,2	22,7	10,1
Податкові пільги, що призводять до втрат бюджету	–	–	28,2	37,1	59,2	48,7	35,6
Всього державної допомоги	–	–	55,4	63,6	83,8	91,9	65,0

Складено за даними звітів Державної казначейської служби України про видатки бюджетів за економічною класифікацією (<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>) і звітів Державної фіскальної служби України про обсяги податкових пільг, що призводять до втрат бюджету.

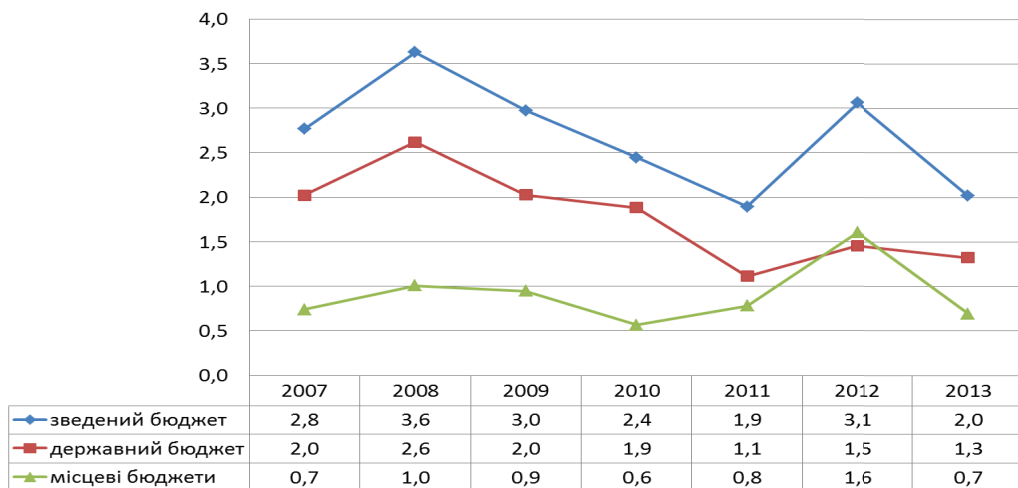


Рис. 2.4. Динаміка видатків бюджетів України на субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям), % ВВП

Складено за даними звітів Державної казначейської служби України про видатки бюджетів за економічною класифікацією (<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>); Державної статистичної служби України; Обсяги ВВП у фактичних цінах за відповідні роки (http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/nac_r.htm).

Таблиця 2.3
Динаміка обсягів та структури втрат зведеного бюджету України від надання податкових пільг у цілому по економіці

Пільги за видами податків	Обсяг, млн грн					Частка у ВВП, %		
	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013
Податок на прибуток підприємств	2 097,5	15 409,6	15 108,8	5 533,2	0,19	1,18	1,07	0,38
Код (сума) 11020255 (перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування)		9 425,6	4 547,6			0,72	0,32	
Код (сума) 11020082 (від'ємний фінансовий результат від операцій з цінними паперами)			3 816,7				0,27	
ППП (без урахування 11020255, 11020082)	2 097,5	5 984,0	6 744,4	5 533,2	0,19	0,46	0,48	0,38
Плата за землею	886,7	254,7	359 188,4	671,1	0,08	0,02	25,45	0,05
Податок на додану вартість	34 039,6	41 375,7	30 271,4	26 204,3	3,14	3,18	2,15	1,80
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	0,8	2 011,1	2 765,5	3 221,5		0,15	0,20	0,22
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)		114,1	154,1	0,7		0,01	0,01	
Усього втрат бюджету від усіх видів податків та зборів	37 127,4	59 166,6	48 659,1	35 630,9	3,43	4,54	3,45	2,45
Усього втрат бюджету (без урахування 11020255, 11020082)	37 127,4	49 741,0	40 294,8	35 630,9	3,43	3,82	2,86	2,45

Складено за даними Державної фіскальної служби України (звіти за формами 13-ПВ, 2.1-В).

Від часу запровадження ПДВ у 1997 р. Законом України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 № 168/97-ВР закріплено стандартну ставку ПДВ у розмірі 20 % та нульову, які збережені й у ПКУ. Проте, замість звільнення передбаченого Директивою 112 у сфері охорони здоров'я, лікарняного й медичного лікування, надання медичної допомоги, поставки людських органів, крові та молока, поставки зубних протезів стоматологами та зубними техніками та поставки їхніх послуг (ст. 132), Законом України “Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні” від 27.03.2014 № 1166-VII [29], запроваджено знижену ставку 7 % на лікарські засоби та медичні вироби за переліком, визначеним КМУ. Але це не суперечить Директиві 112, оскільки (ст. 132) не виключається можливість застосовувати одну або дві знижені ставки, зокрема, до фармацевтичної продукції, включаючи засоби контрацепції та санітарного захисту; до медичного обладнання, допоміжних та інших пристроїв для інвалідів тощо, якщо такі послуги не звільнені.

Відповідно до ПКУ операції, оподатковувані за нульовою ставкою (ст. 193), у країнах ЄС звільняються від оподаткування на підставі розділу 9 Директиви 112 з відповідним відшкодуванням ПДВ, тобто таке звільнення з відшкодуванням є аналогом нульової ставки.

У ПКУ передбачено звільнення певних операцій (п. 197.1.1); (п. 197.1.8); (п. 197.1.10); (п. 197.1.25), до яких Директива 112 рекомендує застосовувати знижені ставки.

У системі державної підтримки сільськогосподарської галузі важливу роль відіграють податкові інструменти, що охоплюють як окремі механізми застосування спеціальних режимів оподаткування ПДВ, так і спрощену систему оподаткування.

Спеціальні податкові режими та пільги щодо сплати податків і зборів для АПК, передбачені податковим законодавством України, наведені у табл. 2.4.

Загалом державна допомога (підтримка) сільському господарству як стратегічній галузі економіки України передбачає: бюджетні дотації; бюджетне фінансування програм і заходів розвитку галузі; спеціальні податкові режими й пільги зі сплати окремих податків і зборів.

Згідно зі спеціальним режимом оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарств, а також рибальства, сільськогосподарським підприємствам надано право не сплачувати до бюджету суми ПДВ, нараховані на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів, а залишати у своєму розпорядженні. Такі суми викорис-

Таблиця 2.4

**Спеціальні податкові режими для сільськогосподарських товаровиробників
згідно з чинним законодавством України**

Період запровадження та термін дії	Вид податкового режиму та законодавче регулювання
З 1999 р. – дотепер (почна 15 років)	<p>Механізм фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) – введений у дію Законом України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.1998 № 320-XIV та главою 2 розділу XIV ПКУ – порядок справляння не змінювався</p> <p>Спеціальний режим сплати ПДВ – введений у дію Законом України “Про внесення зміни до статті 11 Закону України “Про податок на додану вартість”³⁰⁰ від 18.02.1999 № 442-IV та розділом V ПКУ – на період до 01.01.2018</p>
З 1998 р. – до 2011 р. (14 років)	<p>Особлива система оподаткування ПДВ переробними підприємствами операцій з постачання власної виробленої продукції, виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі – <i>введена в дію підрозділом 2 розділу XX, ПКУ – на період до 01.01.2015</i></p>
З 2012 р. – по 2014 р. (3 роки)	<p>Можливість використання механізму єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – введений у дію Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727/98</p>
З 2014 р. – дотепер	<p>Можливість застосування розширеної системи уаосконаленого спеціального спрощеного режиму оподаткування (єдиного податку) згідно з умовами, глава 1, розділ XIV ПКУ</p>
З 2014 р. – дотепер	<p>Включено до платників 4 групи єдиного податку з підвищенням ставок, глава 1, розділ XIV ПКУ</p>

Складено автором.

товуються на відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку – на інші виробничі цілі (п. 209.2 ПКУ).

Положення ст. 209 ПКУ не суперечать вимогам Директиви 112, котра також передбачає спеціальну схему для фермерів, однак ця схема не забезпечує фермерам на фіксованій ставці відшкодувань в обсязі, більшому від нарахованого вхідного ПДВ.

Інший спеціальний режим ПДВ передбачає підтримку м'ясо-молочної продукції. Із 1998 р. в Україні, згідно з п. 11.21 ст. 11 Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 № 168/97, було запроваджено механізм виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам у розрахунок на одну тону закупленого у них молока і м'яса переробними підприємствами. Кошти на фінансову допомогу формувалися шляхом повернення переробним підприємством суми ПДВ постачальникові сировини та акумулювалися на спеціальному рахунку останнього. З метою унеможливлення нецільового витрачання дотацій податкові органи постійно відстежували їхнє спрямування. За десять років величина фінансової допомоги галузі за цим інструментом суттєво збільшилася, і майже дві третини бюджетних відрахувань спрямовувалося на підтримку молочного скотарства.

У 2009 р., під впливом Світової організації торгівлі (СОТ) у контексті вимог до реформування вітчизняної системи державної підтримки сільського господарства, дотації через спеціальний режим ПДВ було скасовано. Але пізніше їх відновлено Законом України “Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи” від 22.12.2009 № 1782-VI.

За класифікацією СОТ дотації, які формуються завдяки ПДВ, були занесені до категорії програм “жовтої скриньки”¹, а їхня сума (у середньому за три роки) включена до українських таблиць внутрішньої підтримки за базовий період 2004–2006 рр.² Це означає, що субсидії, надані переробними підприємствами за куплені ними молоко і м'ясо, в умовах членства України в СОТ у зафіксованих межах є дозволеними.

¹ “Жовті” програми – це ті, що спрямовані на стимулювання виробництва і підвищення прибутковості (підтримка цін на продукцію, здешевлення вхідних матеріально-технічних ресурсів та ін.).

² Документ Секретаріату СОТ WT/ACC/SPEC/UKR/1/Rev.12 від 26.11.2007 “Внутрішня підтримка та експортні субсидії у сільськогосподарському секторі”, п. 10 додатку I до Протоколу про вступ України до СОТ.

КОНТРОЛЬ ЗА ЕФЕКТИВНІСТЮ ПОДАТКОВИХ СТИМУЛІВ

У процесі розвитку системи оподаткування в багатьох країнах особлива увага приділялася оцінці ефективності та результативності податкових пільг. Критичний аналіз і реструктуризація податкових пільг розглядаються не лише як важіль економічного регулювання та предмет домовленостей з боку різних груп носіїв економічних інтересів на вищому політичному рівні, а і як інструменти моніторингу й контролю результативності податкових стимулів.

Прикладом ефективного управління системою податкових преференцій є Німеччина, ВВП якої у структурі ВВП країн ЄС протягом останніх десяти років стабільно посідає перше місце (табл. 3.1).

Податкові пільги в Німеччині чітко структуровані за сферами застосування й розподілом за федеральним бюджетом та бюджетами земель (табл. 3.2).

Останніми роками відбулося незначне зниження загального рівня податкових пільг. Водночас рівень надання пільг із федерального бюджету є майже стабільним, коливаючись у межах 15,5–15,8 млрд євро.

Таблиця 3.1

Динаміка ВВП держав – членів ЄС, млрд євро

Країни	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
ЄС-28	12 473,6	12 548,5	11 815,7	12 337,2	12 711,2	12 959,7	13 068,6
Німеччина	2 428,5	2 473,8	2 374,2	2 495,0	2 609,9	2 666,4	2 737,6
Франція	1 886,8	1 933,2	1 885,8	1 936,7	2 001,4	2 032,3	2 059,9
Великобританія	2 086,5	1 836,1	1 590,9	1 731,8	1 770,9	1 921,9	1 899,1
Італія	1 554,2	1 575,1	1 519,7	1 551,9	1 579,9	1 566,9	1 560,0
Іспанія	1 053,2	1 087,8	1 046,9	1 045,6	1 046,3	1 029,0	1 023,0
Нідерланди	571,8	594,5	573,2	586,8	599,0	599,3	602,7
Швеція	337,9	333,3	292,5	349,9	385,5	407,8	420,8
Польща	311,0	363,2	310,7	354,6	370,9	381,5	389,7
Бельгія	335,8	346,4	340,7	355,8	369,3	375,9	382,7

Закінчення табл. 3.1

Країни	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	274,0	282,7	276,2	285,2	299,2	307,0	313,1
Данія	227,5	235,1	223,6	236,3	240,5	245,3	249,0
Фінляндія	179,8	185,7	172,3	178,7	188,7	192,4	193,4
Греція	223,2	233,2	231,1	222,2	208,5	193,3	182,1
Португалія	169,3	172,0	168,5	172,9	171,1	165,1	165,7
Ірландія	189,7	180,2	162,3	158,1	162,6	163,9	164,0
Чеська Республіка	131,9	154,3	142,2	149,9	155,5	152,9	149,5
Румунія	124,7	139,8	118,2	124,3	131,5	131,6	142,2
Угорщина	99,4	105,5	91,4	96,2	98,9	97,0	97,9
Словаччина	54,8	64,4	62,8	65,9	69,0	71,1	72,1
Люксембург	37,5	37,4	35,6	39,3	41,7	42,9	45,5
Хорватія	43,4	47,5	44,8	44,4	44,2	43,5	43,1
Болгарія	30,8	35,4	34,9	36,1	38,5	39,9	39,9
Словенія	34,6	37,2	35,4	35,5	36,2	35,3	35,3
Литва	28,7	32,4	26,7	27,7	31,0	32,9	34,6
Латвія	21,0	22,9	18,5	18,0	20,2	22,3	23,4
Естонія	16,1	16,2	14,0	14,5	16,2	17,5	18,6
Кіпр	15,9	17,2	16,9	17,4	17,9	17,7	16,5
Мальта	5,6	6,0	6,0	6,5	6,7	6,9	7,3

Складено за: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&rcode=tec00001&plu gin=1>.

Наявність інформації про структуровані прогностні показники податкових пільг на 2014 р. за призначеннями та в загальних обсягах державної підтримки доводить, що оцінка податкових пільг важлива для визначення прогностичних показників федерального бюджету (табл. 3.2–3.3).

Таким чином, можна стверджувати, що Німеччина користується комплексною методикою оцінювання податкових пільг і преференцій, яка кореспондується з національним законодавством та гармонізована із загальними директивами (правилами) ЄС.

У теорії та практиці фінансів передбачено багато інструментів щодо оцінювання податкових пільг, серед яких, зокрема, інструменти визначення податкових витрат. Хоча на сьогодні немає однозначної думки щодо необхідності впровадження в Україні концепції податкових витрат, її ще наприкінці 70-х років ХХ ст. було розроблено як принципово нову та

Таблиця 3.2

Динаміка структури податкових пільг у Німеччині за сферами застосування, млн євро

Сфери застосування податкових пільг	Обсяги податкових пільг							
	Усього				У т. ч. федеральний бюджет			
	2011	2012	2013	2014*	2011	2012	2013	2014*
Захист споживача, харчування і сільське господарство	604	575	580	585	560	530	535	540
Промисловий сектор (без транспорту)	9 914	10 354	10 527	10 306	7 789	8 444	8 507	8 313
Транспортний сектор	2 633	2 501	2 541	2 586	2 035	2 000	2 029	2 062
Житлове будівництво та містобудування	2 483	1 466	640	320	1 055	622	272	135
Стимулювання накопичення заощаджень і майна у населення	1 273	1 280	1 437	1 467	541	544	611	624
Інші податкові пільги	7 281	7 481	7 611	7 786	3 616	3 716	3 779	3 867
Всього	24188	23 657	23 336	23 050	15596	15856	15733	15541

* План.

Джерело: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2013-10-09-24th-subsidy-report-of-the-federal-government-summary.pdf?__blob=publicationFile&v=9.

Таблиця 3.3

Динаміка прямої державної (фінансової) допомоги і податкових пільг у Німеччині (федеральний бюджет), млрд євро

Звітний період	Фінансова допомога	Вплив податкових пільг на бюджет	Загальний обсяг державної допомоги за рахунок бюджету
2011	6,2	15,6	21,8
2012	5,5	15,9	21,4
2013	5,6	15,7	21,3
2014*	6,3	15,5	21,8

* План.

Джерело: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2013-10-09-24th-subsidy-report-of-the-federal-government-summary.pdf?__blob=publicationFile&v=9.

перспективну ідею, спрямовану на покращання бюджетного процесу (через контроль державних витрат), підвищення відповідальності бізнесу за використання податкових пільг і рівня дисциплінованості уряду у прийнятті рішень про їх надання тощо.

Концепція податкових витрат мала на меті повернути податкову систему до виконання її головної функції – фіскальної. Платники податків і держава повинні розуміти, що надмірні, неконтрольовані податкові пільги можуть розбалансувати систему державних фінансів та зруйнувати культуру сплати податків. Тому наслідком реалізації цієї концепції стає, зокрема, процес перегляду чинних податкових пільг на предмет суспільної справедливості, економічної доцільності та фіскальної ефективності.

На практиці податкові витрати є альтернативою прямим державним витратам (субсидіям). Фундаментальним вважається визначення таких витрат С. Сюррея та П. Макденіела [14].

У США, Канаді, Бельгії поширені два основні підходи до оцінки податкових витрат, коли за базову структуру податкової системи беруться: 1) теоретична структура, яка ґрунтується на концепції повного доходу (normal tax baseline); 2) структура, що відображає чинне податкове законодавство (reference tax law baseline), або нормативна структура (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Визначення сутності поняття “податкові витрати” в теорії та практиці оподаткування

Джерело	Сутність поняття
С. Сюррей, П. Макденіел [14]	Відхилення від нормативної структури податків є державними витратами на надання податкових пільг окремим видам діяльності або групам платників податків, які впроваджуються через податкову систему, а не через прямі бюджетні витрати, надання позик або інших форм державної допомоги
Позиція ОЕСР [4]	Трансфери публічних ресурсів, надані через зниження зобов'язань щодо сплати податків відносно певного заданого рівня оподаткування (податковий орієнтир), а не через прямі бюджетні витрати
Позиція МВФ [42]	Пільги або звільнення, які стосуються “нормальної” структури податків, призводять до зниження величини сплачуваних державі податків, і оскільки цілі державної політики можуть бути досягнуті альтернативним способом (через надання субсидій чи здійснення інших прямих витрат), пільги розглядаються як еквівалент бюджетних витрат. Тому для точної кількісної оцінки податкових витрат необхідно визначити нормальну базу оподаткування, а також найадекватніший спосіб оцінювання

Продовження табл. 3.4

Джерело	Сутність поняття
Досвід уряду Канади [15]	Втрачені податкові доходи у зв'язку зі спеціальними винятками, відрахуваннями, зниженням податкових ставок, податковими кредитами й відстроченими платежами, що зменшує суми податків, які інакше підлягали би сплаті в бюджет
Бюджетний акт 1974 р. (США) [3]	Втрати доходів бюджету відповідно до положень федеральних податкових законів, які дозволяють спеціальні винятки, звільнення від оподаткування, вирахування з валового доходу або надають спеціальні кредити, преференційні ставки податків, відстрочення сплати податкових зобов'язань
Федеральна служба з фінансових СБО США [13]	Оцінка втраченого доходу внаслідок пільг у структурі податків
Досвід Австралії [17]	Податкові пільги, за яких віддається перевага певному виду діяльності або групі платників податків
Досвід Австрії [33]	Втрачені державні доходи, пов'язані з наданням окремих винятків зі звичайних податкових норм на користь економічних агентів у частині їхньої приватної діяльності в інтересах суспільства
Досвід Бельгії	Положення законодавства, що знижують податкові доходи, які втілюються у відхиленнях від базової структури податкової системи, мають на меті певну поведінку в межах економічної, соціальної діяльності або діяльності в галузі культури і можуть бути замінені програмами прямих витрат
Досвід Німеччини	Є спеціальним відступом від центральної концепції податкових норм, що призводить до скорочення податкових надходжень
Досвід Нідерландів	Державні витрати у формі втрат або відстрочень надходження податкових доходів у зв'язку з положеннями, які не відповідають базовій структурі податкового законодавства
Досвід Іспанії	Відхилення від нормальної структури податків, які реалізуються у податкових пільгах і податкових субсидіях
Досвід Франції	Будь-який законодавчий або адміністративний захід може стати статтю податкових витрат, якщо її застосування породжує втрати доходів держави, отже, і скорочення податкового навантаження на платників податків порівняно з тим, що було б за "нормальних умов", які являють собою основні принципи податкового законодавства
Досвід Швеції	Норми, які зменшують доходи бюджету порівняно з попередньо визначеною нормою або реалізують конкретну політику, спрямовану на ефективне функціонування податкової системи

Джерело	Сутність поняття
Досвід Японії	Спеціальні податкові заходи (аналог податкових витрат бюджету) – це положення, яке є відступом від фундаментальних принципів оподаткування (справедливість, нейтральність і простота), що ставлять будь-які інші цілі політики
Т. Малиніна [33]	Не просто втрачені доходи держави, а ті доходи, від яких держава відмовилася для досягнення певних цілей соціально-економічної політики. Інакше кажучи, це фінансова допомога уряду, яка надається в межах податкової системи

Складено авторами.

Концепція податкових витрат досить активно використовується у бюджетному процесі урядами країн – членів ОЕСР [17].

Податкові витрати ширше представлені у сфері оподаткування доходів (податок на прибуток, ПДФО). Серед інших податків кількість та обсяги податкових витрат не є такими великими, що свідчить про пріоритетність підтримки національної економіки через оподаткування доходів, тобто стимулювання сукупного попиту.

Оскільки податкові пільги у певному контексті аналогічні витратам бюджету (у будь-якому разі вони зменшують його видатки), їх запровадження має супроводжуватися детальними і обґрунтованими розрахунками, спрямованими на досягнення стратегічних цілей із позицій соціальної, екологічної та економічної ефективності. Для отримання такого обґрунтування необхідно змінити концепцію обліку податкових пільг: враховувати їх як у загальному зменшенні доходів бюджету, так і в окремій статті його витратної частини. У світовій практиці це обґрунтовується концепцією податкових витрат бюджету.

Більшість країн ЄС звітують про податкові витрати на регулярній основі (щороку), а також готують окремі звіти стосовно їх оцінки. Регулярно звіти щодо податкових витрат надаються в Бельгії, Німеччині, Естонії, Іспанії, Франції, Італії, Нідерландах, Австрії, Португалії, Великобританії, Фінляндії, Болгарії, Данії, Латвії, Угорщині, Польщі, Швеції [18, с. 56]. У 21 країні ЄС питання податкових витрат і підготовки відповідних звітних даних належить до компетенції міністерства фінансів, лише в Бельгії, Данії, Угорщині, Нідерландах і Великобританії звіти готують інші структури [18, с. 116].

Для країн, що розвиваються, в ОЕСР розроблено десять ключових принципів, на підставі яких рекомендується застосовувати податкові пільги для стимулювання інвестицій, зокрема [6]:

- 1) оприлюднення (публічність) звіту (інформації) про види та цілі всіх податкових стимулів;
- 2) забезпечення надання податкових стимулів для інвестицій тільки через податкове законодавство;
- 3) консолідація за можливості системи податкового стимулювання інвестицій у підпорядкуванні одного органу державної влади;
- 4) забезпечення ратифікації надання пільг для інвестицій через законодавчий орган (парламент);
- 5) гарантування гласності адміністрування надання пільг для інвестицій;
- 6) оцінювання обсягів недоотриманих доходів бюджету через застосування пільг для інвестицій та оприлюднення інформації про податкові витрати;
- 7) періодичний перегляд доцільності продовження чинних пільг за критерієм їхньої відповідності цілям застосування;
- 8) виокремлення найбільших отримувачів пільг для стимулювання інвестицій та можливих обсягів таких пільг із відображенням, за можливості, у звітах про податкові витрати бюджету;
- 9) моніторинг використання пільг для формування звітів про податкові витрати й оцінювання і контролю загальних наслідків та ефективності окремих пільг;
- 10) розширення регіонального співробітництва з метою уникнення недобросовісної податкової конкуренції.

На нашу думку, ці принципи є універсальними для розроблення та реалізації політики податкового стимулювання розвитку економіки загалом, а не лише для інвестиційної політики держави. Цілком обґрунтованою вимогою є оцінювання ефективності податкових пільг на етапах їх запровадження та застосування з метою визначення їхнього впливу на інвестиції, податкові витрати та доцільності їх подальшого використання.

Зважаючи на євроінтеграційний вектор розвитку економіки України, методика оцінювання податкових пільг має ґрунтуватися на європейських стандартах та бути відображеною в національному законодавстві.

Для цього потрібно здійснювати системний моніторинг податкових пільг в Україні, відкривши доступ до розширеної інформації щодо їхньої фактичної вартості, включаючи оцінку втрат бюджетів усіх рівнів від їх

застосування. Це забезпечить вмотивоване обґрунтування необхідності прийняття відповідних управлінських рішень та здійснення прогнозів на перспективу під час підготовки й ухвалення законодавчих змін до ПКУ.

Загальними критеріями результативності таких рішень мають стати: зростання обсягів інвестицій в економіку; збільшення зайнятості населення та підвищення заробітної плати; активізація процесу залучення бізнесу до партнерства з державою; скорочення витрат часу, коштів держави та бізнесу на справляння податків тощо.

В Україні сьогодні фактично не створено системи централізованої (формалізованої) оцінки ефективності пільг, що пов'язано з відсутністю доступу до повної інформації про кількість і обсяги ресурсів, витрачених та/або зекономлених платником податків у зв'язку із застосуванням певних пільг і їх відповідних консолідованих показників. Це зумовлено тим, що у ПКУ відсутні норми стосовно цільового використання вивільнених коштів від надання пільг за окремими податками. На загальнодержавному та місцевому рівнях консолідовані результати господарської діяльності мало ідентифіковані з інформацією про конкретних користувачів пільг і напрями їх використання, а органи влади не наділені повноваженнями вимагати від підприємців звітність про використання пільг і досягнення фінансового ефекту від спрямування додаткових обігових коштів на реалізацію тих чи інших цілей. Оскільки ці питання законодавчо не врегульовано, зобов'язати підприємців надавати таку звітність не видається можливим. Таким чином, будь-які заходи щодо запровадження або збереження пільгового оподаткування потребують детальних розрахунків із застосуванням економічного й поведінкового моделювання, а відповідно, постійного контролю за податковими преференціями. Отже, актуальним є застосування в Україні досвіду найрозвинутіших країн щодо концепції податкових витрат.

ВИСНОВКИ

Підписання й ратифікація Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (далі – Угода з ЄС) дало нашій країні новий поштовх до проведення необхідних реформ, зокрема економічного й соціального спрямування, які безпосередньо пов'язані з реформою податкової системи.

Зміна кон'юнктури світових ринків, політична підтримка України у світі, великий інтелектуальний потенціал у поєднанні з прагненням суспільства якнайшвидше інтегруватися в економічний простір розвинутих країн потребують рішучих кроків із проведення нагальних реформ та пошуку додаткових фінансових ресурсів за рахунок детінізації економіки й ефективного управління її складовими на мікро- та макрорівнях.

Управління змінами в економіці за допомогою фіскальних преференцій має бути орієнтоване на зміцнення принципу справедливості в оподаткуванні, усунення малоефективних важелів регулювання економіки, застосування найкращих європейських стандартів у податковій сфері, визначення необхідних заходів з удосконалення вітчизняного законодавства на основі комплексного аналізу чинних норм та правил ПКУ в частині відповідності Директивам ЄС, а також механізмів застосування податкових преференцій і методів оцінювання податкових витрат провідних країн.

Податкові пільги є вагомим і системним інструментом державного регулювання економічного розвитку, поширеним у розвинутих країнах, як за звичайних умов, так і під час реалізації антикризової фіскальної політики.

З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку економіки України, варто розробити методіку оцінювання податкових пільг, яка ґрунтуватиметься на європейських стандартах з метою визначення параметрів державної допомоги, спрямованої на реалізацію поставлених цілей, та критеріїв оцінювання її ефективності.

Для втілення цих намірів слід здійснювати системний моніторинг податкових пільг, відкривши доступ до розширеної інформації про їхню

фактичну вартість, включаючи оцінку втрат бюджетів усіх рівнів від їх застосування, з метою обґрунтування необхідності прийняття відповідних управлінських рішень під час підготовки й ухвалення змін до ПКУ.

Механізми податкових преференцій повинні забезпечувати прозорість бюджетних відносин між центральними й місцевими органами влади, а також ефективний контроль за їх використанням на місцях. Це, у свою чергу, потребує децентралізації влади й відповідних фінансових ресурсів, посилення контролю за їх використанням на всіх рівнях, визначення чітких законодавчих норм і правил надання, використання й контролю за державною допомогою, спрямованою на розвиток економіки та регіонів у цілому.

Європейський досвід свідчить про необхідність застосування критеріїв оцінювання ефективності фіскальних преференцій, що реалізується в ЄС через запровадження обов'язкової процедури визначення орієнтирів регулюючого впливу податкових інструментів на формування доходів бюджетів і розвиток економіки країни. Залежно від структури, мети і механізмів надання й використання окремих пільг та/або інших податкових преференцій, зокрема спеціальних режимів оподаткування, розробляються відповідні показники результативності з одночасним розрахунком обсягів можливих (тимчасових) втрат бюджетів. Важливою складовою розрахунків є врахування потенційного зростання надходжень у перспективі (розрахунок бюджетного та економічного ефекту), адже оцінка на один рік не буде об'єктивною й не може братися за основу в прийнятті управлінських рішень. Саме в часовому аспекті таке оцінювання дає змогу визначити термін застосування пільг або необхідність їх пролонгації. У розвинутих країнах до цієї роботи залучаються незалежні експерти та наукові працівники, які мають досвід і відповідні наукові напрацювання у сфері моделювання, прогнозування й методологічного супроводження пропонуваніх змін до законодавства.

Підтримка стратегічних галузей економіки, зокрема в межах державної допомоги, через реформування норм фіскальних преференцій, гармонізованих із нормами, використовуваними у країнах ЄС, сприятиме наближенню України до прийнятих у Європі стандартів державного регулювання.

Окреслені проблеми сьогодні мають розв'язуватися комплексно на наднаціональному і національному рівнях шляхом деофшоризації, контролю за механізмами трансферного ціноутворення, адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності до національних правил тощо.

Державна підтримка у вигляді податкових пільг повинна стати важливим фактором розвитку економіки та особливим механізмом субсидування або, в іншому разі, опосередкованим державним інвестуванням в економіку країни через систему податкових витрат.

Державна політика фіскального регулювання має спрямовуватися на виконання таких завдань:

- збалансування пільг та прогнозованих фінансових ресурсів (доходів) відповідного бюджетного періоду;
- узгодження пільг зі стратегічним вектором розвитку окремих галузей економіки, держави та регіонів;
- забезпечення справедливості й економічної ефективності податкової системи;
- запровадження дієвого контролю за використанням податкових пільг, включаючи введення системи податкових витрат;
- постійний моніторинг результатів використання податкових пільг як інструменту аналізу економічної результативності та оцінювання перспектив підвищення її бюджетної ефективності;
- законодавче запровадження обов'язкової вимоги щодо цільового використання пільгового оподаткування;
- наукове забезпечення системи моделювання, прогнозування й методологічного супроводження обґрунтування пропонованих змін до законодавства;
- інші завдання, які виникатимуть у процесі реалізації податкових преференцій.

Поглиблення наукового обґрунтування змін у системі оподаткування в цілому, та особливо в частині податкових преференцій, сприятиме прийняттю виважених законодавчих рішень стосовно реалізації завдань уряду та пріоритетів Стратегії сталого розвитку "Україна-2020", схваленої Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015, необхідних для кардинального "перезавантаження" країни, досягнення високого рівня конкурентоспроможності національної економіки, гідного рівня життя, можливості реалізації мети – вступу до ЄС.

Загальними критеріями результативності таких рішень мають стати: збільшення інвестицій в економіку; зростання зайнятості населення і підвищення заробітної плати; активізація процесу залучення бізнесу до партнерства з державою; скорочення витрат часу та коштів держави і бізнесу на справляння податків тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. A recovery on the horizon? : annual report on european SMEs 2012/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2013/annual-report-smes-2013_en.pdf.
2. Agricultural subsidies // The Economist. – 2011. – Sept. 24th [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economist.com/node/21530130>.
3. Analytical Perspectives of Budget of the United States Government, Fiscal Year 2000. – Washington, DC : Government Printing Office, 1999. – P. 105.
4. Best Practice Guidelines – Off-Budget and Tax Expenditures / OECD. – Paris, 2004. – P. 10.
5. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises // Official Journal of the European Union. – 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:EN:PDF>.
6. Tax and Development: Draft principles to enhance the transparency and governance of tax incentives for investment in developing countries / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>.
7. § 24 UStG – Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Umsatzsteuergesetz.
8. EU State Aid Control – between efficiency, equity and competition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=21&cad=rja&uact=8&ved=0CBsQFjAAOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.uea.ac.uk%2Fpolopoly_fs%2F1.106473!gebski.ppt&ei=uesbVOiDKcK8ygPgxoDACQ&usg=AFQjCNH7ZeQ-ivRDLDweh2KaDA9VgS0qoQ&sig2=GUnEZmXgjqC4zbyTajNGPA&bvm=bv.75774317.d.bGQ.
9. EUROPE 2020: A European strategy for smart, sustainable and inclusive growth [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20EN%20BARROSO%20%20%20007%20-%20Europe%202020%20-%20EN%20version.pdf>.

10. European Structural and Investment Funds / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/regional_policy/thefunds/index_en.cfm.
11. State aid control overview / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html.
12. European Regional Development Fund / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/regional_policy/thefunds/regional/index_en.cfm.
13. Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting : statement of Recommended Accounting Standards Number 7 / FASAB. – 1996. – P. 192.
14. *Surrey S.* Tax Expenditures / S. Surrey, P. McDaniel. – Harvard University Press, 1985. – P. 3.
15. Tax Expenditures and Evaluations. – Canada : Department of Finance, 2000. – P. 4, 14.
16. Tax expenditures in OECD countries / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/42976288.pdf>.
17. Tax Expenditures Statement 2008 / Commonwealth of Australia 2009. – P. 1.
18. Tax reforms in EU Member States: tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability : 2013 report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf.
19. The European Commission proposes a new partnership between Europe and its farmers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pig333.com/latest_swine_news/the-european-commission-proposes-a-new-partnership-between-europe-and_4939.
20. The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation / ed. by L. Bauger ; European Commission. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/esp523_en.pdf.
21. Булана О. О. Тенденції реформування бюджетно-податкової підтримки підприємств в Україні / О. О. Булана // *Фінанси України*. – № 8. – 2013. – С. 44–53.
22. Булана О. О. Державна підтримка підприємств реального сектора економіки в Україні в умовах її інтеграції у СОТ та ЄС / О. О. Булана // *Економіка України*. – 2011. – № 2. – С. 68–78 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.scribd.com/doc/109629614>.
23. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах : стат. зб. / Державна служба статистики України.

24. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи : монографія / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська, О. М. Тимченко та ін. ; за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – 492 с.
25. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
26. Директива Ради 2010/88/ЄС від 7 грудня 2010 року, що вносить зміни до Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість, у зв'язку з тривалістю зобов'язання дотримуватися мінімальної стандартної ставці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:am1OKFwleGUJ:www.minjust.gov.ua/file/32593+&cd=1&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>.
27. Директива Ради ЄС від 16.12.2008 № 2008/118/ЄС.
28. Довідник № 71-1 податкових пільг, що призводять до втрати бюджету, станом на 01.07.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki-reestri-perelik/dovidniki-/54005.html>.
29. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : закон України від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.
30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
31. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу (2010/С 83/01) // Офіційний вісник Європейського Союзу. – 2010. – 403 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minjust.gov.ua/file/23491.
32. Концепція реформування податкової системи України / Урядовий портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247504310&cat_id=246711250.
33. *Малинина Т. А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : ИЭПП, 2010. – С. 39, 40, 84, 93, 105, 111, 120 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iep.ru/files/text/working_papers/146.pdf.
34. Налоговые льготы. Теория и практика применения : монографія / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2014. – 487 с.
35. Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen: Eine Bestandsaufnahme national und international praktizierter Methoden der langfristigen Budgetanalyse [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fifo-koeln.org/images/stories/fifo-berichte_nr_14.pdf.

36. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія / О. В. Зварич. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 444 с.
37. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2_5_1_1?ses=10008&num_s=2&num=5079&date1=&date2=&name_zp=&out_type=&id=
38. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування фіксованого сільськогосподарського податку, єдиного податку (щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників (птахівництва, тваринництва, рибництва) : проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.forbes.ua/PDF/project_zak_094923222.pdf.
39. Урядом оприлюднено Концепцію реформування податкової системи України // Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/158489.html>.
40. Бетлій О. Реформа державної допомоги в Україні / О. Бетлій, В. Кравчук / Інститут економічних досліджень та політичних консультацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/News/2012/IER_state_aid_final_Apr3.pdf.
41. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов та ін. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2011. – 246 с.
42. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере: управление по бюджетным вопросам / Международный валютный фонд, Управление по бюджетным вопросам. – 2007. – 93 с.
43. Современный НДС / Л. Эбрил, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс ; пер. с англ. – М. : Весь мир, 2003. – 274 с.
44. Стратегія розвитку України 2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reforms.in.ua/2020>.
45. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=246581344.
46. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Є. В. Калюга та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – 526 с.
47. Єфименко Т. І. Фіскальний простір антикризового регулювання / Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 332 с.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Єфименко Тетяна Іванівна
Гасанов Сергій Станіславович
Сороко Світлана Іванівна
Олейніков Євген Володимирович

**ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ У КОНТЕКСТІ
ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Відповідальний за випуск
В. Д. Королюк

Редактори:
С. В. Бартош, О. В. Нефедова

Коректори:
С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко

Комп'ютерна верстка
А. Б. Нефедова

Формат 70×100₁₆. Ум. друк. арк. 4,39. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.