

Соколовська А.М.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

ПРОБЛЕМИ МОНІТОРИНГУ ЕФЕКТИВНОСТІ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ В УКРАЇНІ

Проаналізовано наукові підходи до визначення податкових пільг та оцінки їх обсягу як передумови запровадження їх моніторингу. Запропоновано показники фіскальної й економічної ефективності надання податкових пільг та проведено розрахунки ефективності їх окремих груп.

The author analyzes scientific approaches to the determination of tax relief and estimation of its amount as a precondition of introducing its monitoring; and suggests indexes of fiscal and economic efficiency of allocating tax relief. Also calculations the efficiency of their separate groups is carried out.

Ключові слова: податкові пільги, моніторинг, фіскальна ефективність, економічна ефективність, соціальна ефективність.

Суперечливий характер податкових пільг як інструментів державного регулювання економіки та втрати доходів бюджету внаслідок їх надання перетворюють ці пільги на важливий об'єкт управління державними фінансами. Розширення в Податковому кодексі України переліку податкових пільг для суб'єктів господарювання, що супроводжуватиметься зростанням втрат бюджету, актуалізує проблему забезпечення їх ефективного надання й використання, а отже й запровадження моніторингу цих процесів. Організація останнього та оприлюднення його результатів є важливою умовою реалізації програми “Прозорий бюджет”, без якої не можливе ефективне державне управління фінансами, а також сприйняття дій влади інститутами громадянського суспільства й широкими верствами населення. У свою чергу, організація моніторингу податкових пільг потребує відповіді як мінімум на два питання: 1) які податкові пільги мають бути в центрі уваги у процесі моніторингу та 2) за якими показниками треба оцінювати ефективність надання податкових пільг.

Інформаційною базою для моніторингу податкових пільг можуть бути звіти ДПА про суми втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг. Звіти про суми пільг, наданих юридичним особам, у розрізі окремих податків і зборів потребують корегування, оскільки включають не лише податкові пільги, а й такі (умовно названі нами “звільнення від оподаткування”), що є нормативними вимогами справляння того чи іншого податку. Нагадаємо, що до найвагоміших серед них можна зарахувати такі¹:

¹ Детальніше див.: Соколовська А.М., Луніна І.О. Визначення категорії “податкова пільга” та його практичне значення // Економіка України. — 2005. — № 9. — С. 21—30; Система податкових пільг у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.

— застосування нульової ставки при обкладанні експорту товарів і послуг податком на додану вартість, що справляється за принципом країни призначення. Звільнення від ПДВ операцій постачання товарів на експорт є необхідною процедурою уникнення подвійного оподаткування в умовах розвиненої міжнародної торгівлі, оскільки товари, звільняючись від ПДВ у країні походження, будуть оподатковуватись у країні призначення. Що стосується відшкодування “вхідного” ПДВ експортерам, то воно є умовою оподаткування не всього обороту, а власне доданої вартості. Тобто таке відшкодування — важлива характеристика ПДВ, що відрізняє його від податку з обороту, норма оподаткування доданої вартості;

— звільнення від ПДВ операцій, котрі в українському податковому законодавстві дістали визначення таких, що “не є об’єктом оподаткування”. До них належать операції, під час проведення яких додана вартість або не створюється (операції виплати в грошовій формі заробітної плати, пенсій, стипендій, субсидій тощо), або створюється, але визначити її величину, а тим більше розподілити її між учасниками операції, технічно дуже складно (операції постачання фінансових послуг);

— перенесення податкових збитків на подальші чи попередні податкові періоди. Згідно з концепцією ринкового доходу, податком на прибуток повинен обкладатися нетто-дохід, тобто дохід за вирахуванням витрат, пов’язаних із його отриманням. При цьому нетто-дохід є сумою доходів, одержаних у певному податковому періоді, за вирахуванням збитків, перенесених із інших податкових періодів. Право на їх перенесення надається з метою забезпечення рівномірнішого оподаткування доходів, отриманих упродовж певного часу, тобто є способом їх розподілу в часі. Зазначене стало підставою для твердження, що “вирахування збитків — це не податковий привілей (отже, не пільга — А.С.), а правовий інститут принципу нетто, що діє між періодами”². Трактують права переносити збитки не як податкового привілею, а як правила оподаткування прибутку впливає також із теорії прибутку як плати за ризик. Оскільки раціональна податкова система не повинна ставити підприємця, котрий ризикує, у не вигідне становище порівняно з тим, який не ризикує, то “в ідеалі збитки від основної діяльності фірми мають розглядатися симетрично з прибутками. Іншими словами, якщо прибуткова фірма сплачує податки, то збиткова фірма повинна отримати повернення податків”³;

— звільнення від оподаткування (ПДВ і податком на прибуток) операцій, передбачене міжнародними угодами. Природа таких звільнень трактується неоднозначно.

² Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. — Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. — С. 164.

³ Пособие по налоговой политике / Отдел налоговой политики, Управление по бюджетным вопросам, Международный валютный фонд; под ред. П. Шома. — Вашингтон, округ Колумбия, 1995. — С. 171.

На думку ряду вчених, не можна вважати пільгами звільнення, передбачені міжнародними фіскальними (податковими) угодами країни⁴. До таких угод належать передусім угоди про уникнення подвійного оподаткування, а до звільнень, що не є пільгами, — звільнення, спрямовані на запобігання подвійному оподаткуванню.

Недоцільно вважати пільгою також звільнення від ПДВ операцій постачання на митну територію країни товарів (робіт, послуг), призначених для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій. Таке звільнення передбачене нормами міжнародного права й тому є правилом оподаткування в усіх країнах, а не винятком із правил.

Звільнення від оподаткування, передбачені іншими міжнародними договорами, наприклад про надання міжнародної технічної допомоги, здебільшого кваліфікуються як податкові пільги (ДПА України вони розглядаються у складі як наданих податкових пільг, так і втрат бюджету внаслідок їх надання). І хоча такий підхід ніяк не обґрунтовується, пояснити його можна тим, що зазначені звільнення продиктовані не внутрішньою логікою справляння того чи іншого податку, а зовнішніми чинниками, отже, не є правовим інститутом реалізації сутності податку й наукових принципів його справляння.

Аргументом проти кваліфікації зазначених звільнень як пільг може бути те, що звільнення від оподаткування майна, яке надходить у вигляді міжнародної технічної допомоги, що надається на безкоштовній і безповоротній основі, є не інструментом реалізації волі й свідомого наміру держави підтримати тих чи інших суб'єктів господарювання, а інструментом реалізації волі іншої сторони договору.

Оскільки звільнення від оподаткування є умовою надання міжнародної допомоги (при цьому згоду на такі звільнення сторона-одержувач дала, підписавши договір і ратифікувавши його), подальше включення таких звільнень до норм законів із питань оподаткування є не правом, а обов'язком цієї сторони. З необов'язкового, факультативного елементу податку такі звільнення перетворюються на його обов'язковий елемент, правила оподаткування, зумовлені зовнішніми, не залежними від держави, чинниками — необхідністю дотримання норм міжнародного права.

На відміну від зазначених звільнень, які ми не включаємо до складу податкових пільг, а отже й до складу втрат бюджету, наша позиція щодо кваліфікації *віднесення на витрати частини внесків у страхові резерви, що формуються банківськими й небанківськими фінансовими установами*, відрізняється від позиції ДПА, котра розглядає цю норму як таку, що не призводить до втрат бюджету.

На наш погляд, формування страхових резервів банківських і небанківських фінансових установ за рахунок збільшення витрат та, відповідно, зменшення оподаткованого прибутку є не нормативною вимогою оподаткування доходу від кредитного портфеля банку, а податковою пільгою, що призводить до втрат бюджету.

⁴ Tax Expenditures Recent Experiences. — Paris: OECD, 1996.

Хоча створення страхових резервів — необхідна умова нормального функціонування фінансових установ, діяльність яких пов'язана зі значними ризиками, формування таких резервів за рахунок прибутку до оподаткування не є нормативною вимогою оптимального оподаткування, оскільки не усуває деформацій, котрі виникають при оподаткуванні доходів від кредитного портфеля. По-перше, воно не забезпечує точного оподаткування економічного доходу (відповідно до принципів оптимального оподаткування, оподатковуваний дохід від кредитного портфеля банку повинен, у міру можливості, максимально наблизитися до економічного доходу). По-друге, метод резервів породжує ще один вид деформацій. Оскільки зменшення оподаткованого доходу на суму внесків до резервного фонду відбувається до того, як позика переходить у розряд безнадійної, такий метод сприяє фінансовим ризикам⁵.

Менш деформуючим вважається метод списання, адже він передбачає віднесення сум безнадійної заборгованості на витрати кредитора тільки після появи незаперечних доказів безнадійної заборгованості. Тому в ряді країн формування страхових резервів відбувається за рахунок прибутку після його оподаткування.

Викладене дає змогу сформулювати основні ознаки нормативних вимог оподаткування й податкових пільг.

Нормативні вимоги оподаткування — це:

- вбудований у конструкцію податку обов'язковий елемент механізму оподаткування;
- важлива характеристика податку, зумовлена концепцією податку й об'єкта оподаткування;
- правовий інститут реалізації сутності податку й наукових принципів його справляння.

Податкова пільга — це:

- відхилення від нормативних вимог оподаткування або винятки із правил обкладання тим чи іншим податком (ця ознака виключає можливість кваліфікації звільнень від податку, передбачених правилами його утримання, як податкових пільг; при цьому самі правила утримання податку визначаються концепцією податку й об'єкта оподаткування);
- винятки, регламентовані податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування (ця ознака виключає можливість кваліфікації операцій, що не є об'єктом оподаткування, як податкових пільг);
- перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам (ця ознака виключає кваліфікацію загального зниження податкових ставок як податкової пільги; пільговою може вважатися лише така податкова ставка, право на застосування якої надається тільки окремим платникам податків);

⁵ Пособие по налоговой политике / Отдел налоговой политики, Управление по бюджетным вопросам, Международный валютный фонд; под ред. П. Шома. — Вашингтон, округ Колумбия, 1995. — С. 179.

— перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платників від сплати податку (податків) із метою полегшення податкового тягаря.

Результати розмежування податкових пільг і нормативних вимог оподаткування, які дали змогу уточнити суму і склад податкових пільг в Україні, в порівнянні з даними ДПА наведені в табл. 1. Уточнення цих результатів змінює картину пільгового оподаткування в нашій країні: загальна сума податкових пільг зменшується в 3,5 раза (2009 р.), частка пільг у ВВП — з 17,0 до 4,9 %, частка пільг у податкових надходженнях до зведеного бюджету — із 74,9 до 21,6 %. Ще більше змінюється уявлення про масштаби пільг з ПДВ: їх загальна сума зменшується в 4,4 раза, частка в надходженнях податку до бюджету — зі 132,6 (у 2004 р. — 335,8 %, тобто втричі перевищувала надходження податку) до 30,3 %.

Таблиця 1. Податкові пільги в Україні

Показник	2005	2007	2008	2009
Сума податкових пільг за розрахунками ДПА, млрд грн	74,6	103,5	133,7	155,9
Пільги, % до ВВП	16,9	14,4	14,2	17,0
Пільги, % до податкових надходжень до зведеного бюджету	76,0	64,2	58,8	74,9
Сума податкових пільг (АР)*, млрд грн	18,9	23,3	30,7	44,9
Пільги (АР), % до ВВП	4,3	3,2	3,2	4,9
Пільги (АР), % до податкових надходжень до зведеного бюджету	19,3	14,4	13,5	21,6
Сума пільг з ПДВ за розрахунками ДПА, млрд грн	62,0	85,1	107,7	112,1
Частка пільг з ПДВ у загальній сумі пільг, %	83,1	82,2	80,6	71,9
Частка пільг з ПДВ у надходженнях податку до бюджету, %	183,5	143,2	117,0	132,6
Сума пільг з ПДВ (АР), млрд грн	14,5	19,0	21,6	25,6
Частка пільг з ПДВ у загальній сумі пільг (АР), %	85,6	81,6	70,4	57,0
Частка пільг з ПДВ у надходженнях податку до бюджету (АР), %	43,5	32,0	23,5	30,3
Сума пільг з податку на прибуток, млрд грн	4,9	9,6	15,8	30,7
Частка пільг з податку на прибуток у загальній сумі пільг, %	6,6	9,2	11,8	19,7
Частка пільг з податку на прибуток у надходженнях податку до бюджету, %	20,8	27,8	33,1	92,8
Сума пільг з податку на прибуток (АР), млрд грн	1,6	3,6	8,2	18,2
Частка пільг з податку на прибуток у загальній сумі пільг (АР), %	9,0	15,4	26,7	40,5
Частка пільг з податку на прибуток у надходженнях податку до бюджету (АР), %	6,8	10,5	17,2	55,2

*АР — альтернативні розрахунки.

Уточнення обсягу податкових пільг є передумовою оцінки фіскальної ефективності їх надання. Таку оцінку будемо здійснювати з допомогою показника, що являє собою відношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до бюджету до коефіцієнта зростання обсягу податкових пільг (у ролі знаменника може використовуватися також коефіцієнт зростання втрат бюджету від надання податкових пільг). Результати розрахунку фіскальної ефективності надання податкових пільг в Україні наведені в табл. 2.

Таблиця 2. Фіскальна ефективність надання податкових пільг в Україні*

Коефіцієнт	2005	2008	2009
Зростання надходжень податку на прибуток підприємств	1,46	1,38	0,69
Зростання пільг з податку на прибуток	1,05	2,29	2,21
Фіскальної ефективності пільг з податку на прибуток	1,39	0,60	0,31
Зростання надходжень ПДВ	1,99	1,55	0,92
Зростання пільг з ПДВ	1,15	1,14	1,19
Фіскальної ефективності пільг з ПДВ	1,73	1,36	0,77
Зростання податкових надходжень до зведеного бюджету	1,55	1,41	0,92
Зростання податкових пільг	1,12	1,32	1,46
Фіскальної ефективності системи податкових пільг	1,38	1,07	0,63

* За альтернативними розрахунками.

Згідно з наведеними даними, у 2005 і 2008 рр. коефіцієнт зростання податкових надходжень перевищував коефіцієнт зростання податкових пільг, тому коефіцієнт фіскальної ефективності системи пільгового оподаткування в цілому й пільг з ПДВ був більшим за одиницю. Найвищою фіскальною ефективністю характеризувалося надання пільг з ПДВ у 2005-му, коли була скасована низка галузевих податкових пільг, а також пільг для СЕЗ і ТПР. У 2009 р., унаслідок скорочення податкових надходжень до зведеного бюджету в поєднанні зі зростанням обсягу податкових пільг, коефіцієнт їх фіскальної ефективності став значно меншим за одиницю. При цьому найбільш неефективними були пільги з податку на прибуток підприємств, що зумовлено різким збільшенням пільг для фінансового сектору на тлі зростання збитків підприємств і зменшення надходжень податку до бюджету.

Крім фіскальної ефективності податкових пільг предметом моніторингу є їх економічна ефективність. Її дослідження потребує виокремлення із системи податкових пільг і класифікації за певними критеріями пільг економічного призначення. За об'єктом державної податкової підтримки такі пільги можна поділити на пільги для окремих видів економічної діяльності; пільги для окремих територій і економічних зон; пільги для технопарків; пільги на підтримку окремих підприємств (зокрема, українським законодавством надавалися пільги для об'єкта “Укриття”, виробників продуктів дитячого харчування, підприємств, заснованих інвалідами і громадськими організаціями інвалідів, тощо); інші пільги економічного призначення.

Сума пільг економічного призначення у 2009 р. становила, за нашими розрахунками, 40,2 млрд грн, тоді як загальна сума пільг, наданих юридичним особам, — 44,9 млрд. Лівова частка в сумі пільг економічного призначення (99,3 %) і загальній сумі пільг (88,9 %) належить пільгам за видами економічної діяльності.

В українському законодавстві передбачені пільги для таких видів економічної діяльності: сільського й лісового господарства та рибальства, добувної промисловості, літакобудування, суднобудування, автомобілебудування, транспорту,

військово-промислового комплексу, целюлозно-паперового виробництва та видавничої діяльності, космічної галузі, фінансового сектору, охорони здоров'я, освіти й науки, культури та спорту, комунального господарства й комунальних підприємств.

Результати проведених розрахунків щодо сум податкових пільг за видами економічної діяльності наведені в табл. 3.

Таблиця 3. Суми наданих пільг за видами економічної діяльності, тис. грн

Вид економічної діяльності	2004	2005	2007	2008	2009
Сільське й лісове господарство та рибальство, у т. ч. сільське господарство	2 967 695,7	3 794 320,0	5 797 794,8	7 190 863,6	9 329 040,6
	2 967 695,7	3 794 320,0	5 797 794,8	7 190 863,5	9 296 554,1
Літакобудування	21 911,7	19 121,7	—	—	—
Автомобілебудування	1 896 262,6	694 672,2	579,2	0	0
Транспорт	2 994 446,0	3 192 639,7	4 759 531,5	6 383 548,2	7 313 630,2
Суднобудування	43 059,5	15 227,4	4 443,8	1 684,9	138,5
Зв'язок	—	—	169 892,9	216 845,3	474 012,7
Целюлозно-паперове виробництво та видавнича діяльність	173 429,4	349 095,7	433 159,7	533 446,6	611 451,6
Добувна промисловість, у т. ч. вугільна галузь	121 007,0	127 743,8	108 295,9	105 045,3	96 468,3
	25 995,3	43 781,9	53 571,5	67 034,7	71 592,4
Торгівля	1 287 996,9	1 456 020,1	2 307 055,8	3 387 728,8	4 688 442,6
Космічна галузь	94 344,7	5 471,6	98,6	75,2	—
Військово-промисловий комплекс	18 142,8	16 977,9	—	—	—
Фінансовий сектор	566 293,4	522 031,2	1 357 380,9	4 856 418,6	14 634 471,1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	116 760,2	204 778,8	340 662,3	447 672,8	532 185,0
Освіта	535 400,1	710 125,9	1 056 011,8	1 354 468,7	1 527 937,8
Наука (дослідження й розробки)	132 281,5	139 530,5	188 018,8	295 296,1	234 982,9
Культура та спорт	10 968,8	7 399,6	8 157,3	11 895,7	13 861,6
Комунальне господарство й комунальні підприємства	59 330,4	113 947,4	327 480,3	408 413,4	477 895,6
Усього пільг за видами економічної діяльності	11 039 330,6	11 369 103,4	16 858 563,7	25 193 403,3	39 934 518,6

Як видно з табл. 3, у 2004 р. найбільші суми податкових пільг надавалися транспорту (27,1 % в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності), сільському господарству (26,9 %), автомобілебудуванню (17,2 %) й торгівлі (11,7 %). У 2005-му, незважаючи на зростання частки пільг для транспорту в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності, він поступився місцем сільському господарству, яке протягом 2005—2008 рр. було пріоритетною галуззю державної податкової підтримки. Однак уже у 2008 р. його частка в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності зменшилася з 34,4 до 28,5 % (табл. 4). Це стало наслідком різкого (в 3,6 раз) зростання пільг для фінансового сектору економіки, зумовленого посиленням

Таблиця 4. Частка пільг за окремими видами економічної діяльності
в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності, %

Вид економічної діяльності	2004	2005	2007	2008	2009
Усього пільг за видами економічної діяльності	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Сільське й лісове господарство та рибальство, у т. ч. сільське господарство	26,9	33,4	34,4	28,5	23,4
Літакобудування	0,2	0,2	—	—	—
Автомобілебудування	17,2	6,1	0	—	—
Суднобудування	0,4	0,1	0	0	0
Транспорт	27,1	28,1	28,3	25,3	18,3
Зв'язок	—	—	1,0	0,9	1,2
Целюлозно-паперове виробництво та видавнича діяльність	1,6	3,1	2,6	2,1	1,5
Добувна промисловість	1,1	1,1	0,6	0,4	0,2
Торгівля	11,7	12,8	13,7	13,4	11,7
Космічна галузь	0,9	0	0	0	0
Військово-промисловий комплекс	0,2	0,1	—	—	—
Фінансова діяльність (грошове й фінансове посередництво)	5,1	4,6	8,1	19,3	36,6
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	1,1	1,8	2,0	1,8	1,3
Освіта	4,8	6,2	6,3	5,4	3,8
Наука (дослідження й розробки)	1,2	1,2	1,1	1,2	0,6
Культура та спорт	0,1	0,1	0	0	0
Комунальне господарство й комунальні підприємства	0,5	1,0	1,9	1,6	1,2

його державної підтримки під час розгортання фінансово-економічної кризи. Частка цього сектору в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності збільшилася з 8,1 до 19,3 %, хоч і залишалася меншою за частку пільг для сільського господарства й транспорту. У 2009-му держава теж проводила політику посилення підтримки фінансового сектору. Сума наданих йому пільг порівняно з попереднім роком зросла ще в 3 рази, а їх частка в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності сягнула найвищого рівня — 36,6 %.

Привертає увагу місце торгівлі серед пріоритетів державної податкової підтримки. Характеризуючи цей пріоритет, потрібно мати на увазі, що, запроваджуючи податкові пільги для операцій, які Національним класифікатором України віднесено до такого виду діяльності, як торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів і предметів особистого вжитку, законодавець не мав на меті надати підтримку саме цій сфері. Йдеться про такі пільги, як звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій із продажу книг вітчизняного виробництва, учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників, а також операцій із постачання лікарських засобів вітчизняного виробництва й виробів медичного призначення, в т. ч. аптечними установами, тощо. Зазначені пільги надавалися з метою підтримки національних книговидавців (шляхом зниження цін на українські книги та підвищення внаслідок цього попиту на них), соціальної підтримки

сімей із дітьми (шляхом зниження цін на товари для школярів) та населення (шляхом зниження цін на ліки й товари медичного призначення). Фактично ж одержувачами пільг здебільшого є продавці вказаних товарів, які встановлюють ціни на них незалежно від наявності пільги. Отже, формальна класифікація цих пільг як таких, що належать до операцій у сфері торгівлі, збігається з фактичною сферою їх отримання.

Найменша сума податкових пільг надається таким видам економічної діяльності, як культура і спорт, суднобудування, добувна промисловість, наука. Їхня частка в загальній сумі пільг за видами економічної діяльності була меншою за 1 %.

Для оцінки економічної ефективності податкових пільг можна використовувати декілька показників, залежно від очікуваного результату їх надання. Якщо йдеться про ефективність усієї підсистеми податкових пільг економічного призначення, то кінцевим результатом їх надання є зростання ВВП та інвестицій у основний капітал. Визначаючи ефективність податкових пільг для окремих видів економічної діяльності, варто орієнтуватися на досягнення таких ефектів, як зростання валової доданої вартості (ВДВ) або виробленої продукції, інвестицій у основний капітал (у розрізі видів економічної діяльності), вартості основних засобів. Оцінювати ефективність надання податкових пільг можна шляхом порівняння як абсолютної величини відповідного економічного показника та суми наданих пільг, так і коефіцієнта зростання відповідного економічного показника та коефіцієнта зростання обсягу наданих пільг. Якщо коефіцієнт економічної ефективності податкових пільг перевищує одиницю, їх надання є ефективним.

Результати розрахунків економічної ефективності надання підсистеми податкових пільг економічного призначення наведені в табл. 5.

Таблиця 5. Економічна ефективність надання податкових пільг

Показник	2005	2008	2009
ВВП у фактичних цінах, млн грн	441 452	948 056	914 720
Обсяг пільг економічного призначення, млн грн	11 529	25 461	40 165
Інвестиції в основний капітал, млрд грн	93,1	233,1	151,8
Коефіцієнт зростання ВВП	1,28	1,31	0,96
Коефіцієнт зростання пільг економічного призначення	0,94	1,49	1,58
Коефіцієнт зростання інвестицій у основний капітал	1,23	1,24	0,65
Обсяг ВВП на кожну гривню наданих пільг	38,29	37,24	22,77
Обсяг інвестицій у основний капітал на кожну гривню наданих пільг	8,07	9,16	3,78
Коефіцієнт економічної ефективності системи податкових пільг (за ВВП)	1,36	0,88	0,61
Коефіцієнт економічної ефективності системи податкових пільг (за інвестиціями)	1,31	0,83	0,41

Перегляд системи податкових пільг у 2005 р. на тлі зростання ВВП започаткував тенденцію до збільшення обсягу ВВП на кожну гривню податкових пільг економічного призначення. За період 2004—2007 рр. відповідний показник зріс із

28,2 до 42,24 грн. Протягом 2008—2009 рр. він істотно зменшився: спочатку на 11,8, а згодом — на 38,9 %. У 2009-му його зменшення зумовлене зростанням обсягу податкових пільг у 1,6 раза в умовах падіння ВВП. Аналогічними тенденціями характеризувалася динаміка обсягу інвестицій у основний капітал на кожну гривню наданих пільг. Вона відрізнялася лише вищими темпами падіння зазначеного показника у 2008 і 2009 рр. — на 17,1 і 58,7 % відповідно. Що стосується коефіцієнта ефективності системи пільг економічного призначення, то його рівень у цей період засвідчує неефективність таких пільг.

Ефективність податкових пільг за видами економічної діяльності розглянемо на прикладі пільг для сільського господарства (табл. 6).

Таблиця 6. Економічна ефективність пільгового оподаткування в сільському господарстві

Показник	2005	2008	2009
ВДВ у сільському господарстві, мисливстві, лісовому господарстві, млн грн	40 542	65 148	65 517
Інвестиції в основний капітал у сільському господарстві, млн грн	4 904,4	16 682,1	9 294,9
Обсяг пільг для сільського господарства, лісового господарства та рибальства, млн грн	3 794,3	7 190,8	9 296,6
Коефіцієнт зростання інвестицій у основний капітал	1,50	1,79	0,55
Коефіцієнт зростання ВДВ	1,09	1,37	1,01
Коефіцієнт зростання податкових пільг	1,28	1,24	1,29
Обсяг інвестицій на гривню наданих пільг	1,29	2,32	1,00
Обсяг ВДВ на гривню наданих пільг	10,68	9,06	7,02
Коефіцієнт економічної ефективності пільгового оподаткування (за інвестиціями)	1,17	1,44	0,43
Коефіцієнт економічної ефективності пільгового оподаткування (за ВДВ)	0,85	1,11	0,78

Якщо максимальний рівень віддачі від усієї сукупності податкових пільг економічного призначення було досягнуто у 2007 р., то від пільг для сільського господарства — у 2004 (за обсягом ВДВ на гривню наданих пільг) і 2008 рр. (за обсягом інвестицій на гривню наданих пільг). При цьому віддача за обсягом ВДВ на гривню наданих пільг протягом 2004—2008 рр. характеризувалася спадною тенденцією, тоді як за обсягом інвестицій на гривню наданих пільг — тенденцією до зростання. Аналіз коефіцієнта економічної ефективності пільгового оподаткування в сільському господарстві свідчить, що за ВДВ він був вищим за одиницю лише у 2008 р., тоді як за інвестиціями — у 2005 і 2008 рр.

Цікавими є також результати аналізу ефективності надання податкових пільг для СЕЗ, ТПР і технопарків (СПРЕД — спеціальних правових режимів економічної діяльності). Його виконано на підставі даних, наведених у аналітичній доповіді Національного інституту стратегічних досліджень “Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності?”. Вихідні дані для аналізу наведено в табл. 7.

Таблиця 7. Розрахунки з бюджетом підприємств, що реалізують інвестиційні проекти в рамках СПРЕД, млн грн

Вид СПРЕД	З початку надходження інвестицій по 2003 р.	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Платежі до бюджетів і державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів								
СЕЗ	313,4	191,1	245,7	546,4	776,1	1 027,9	1 294,3	587,3
ТПР	1 808,7	797,2	1 227,9	1 726,6	1 409,8	1 561,5	1 524,1	745,8
ТП	135,4	91,0	116,5	148,6	230,0	209,2	66,2	37,6
Сума отриманих податкових пільг								
СЕЗ	169,1	92,0	157,2	48,9	60,0	514,8	44,5	72,5
ТПР	3 063,5	1 471,8	3 761,0	835,4	387,9	797,1	8,6	7,3
ТП	214,1	128,3	172,9	34,2	35,2	22,3	3,3	6,1

Джерело: Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності?: Аналіт. доповідь / Нац. ін-т стратегічних досліджень. — К.: НІСД, 2010. — С. 39.

Необхідність використання цих даних зумовлена тим, що звіти ДПА про суми наданих податкових пільг і втрати бюджету від їх надання після 2005 р. не містять інформації про суми пільг для СЕЗ і ТПР.

Використовуючи дані, наведені в табл. 7, а також результати функціонування СЕЗ, ТПР і технопарків, розрахуємо показники фіскальної, економічної й соціальної ефективності надання податкових пільг для суб'єктів СПРЕД за два періоди: 1) з початку надходження інвестицій по 2004 р. включно та 2) з 2005 по 2009 рр., коли були спочатку скасовані, а потім відновлені деякі пільги для СПРЕД (табл. 8).

Таблиця 8. Ефективність надання податкових пільг суб'єктам СПРЕД

Показник	З початку надходження інвестицій по 2004 р.	2005—2009 рр.
Сума податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів, млн грн	4 926,9	11 891,4
Сума отриманих податкових пільг, млн грн	9 229,9	2 878,1
Сума інвестицій, залучених суб'єктами СПРЕД, млн грн	15 300	14 000
Обсяг продукції, реалізованої суб'єктами СПРЕД, млн грн	48 300	15 000
Кількість нових робочих місць	40 855	27 008
Коефіцієнт фіскальної ефективності надання податкових пільг	0,53	4,13
Коефіцієнти економічної ефективності надання податкових пільг:		
K_1	5,24	5,21
K_2	1,66	4,86
Коефіцієнт соціальної ефективності надання податкових пільг	4,43	9,38

Коефіцієнт фіскальної ефективності надання податкових пільг розраховано як відношення податкових надходжень до зведеного бюджету й державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів до суми податкових пільг, отриманих суб'єктами СПРЕД. Коефіцієнти економічної ефективності — як відношення суми

інвестицій, залучених суб'єктами СПРЕД, до суми отриманих ними податкових пільг (K_1), а також як відношення вартості продукції, реалізованої суб'єктами СПРЕД, до суми одержаних ними податкових пільг (K_2). Коефіцієнт соціальної ефективності — як відношення кількості створених суб'єктами СПРЕД нових робочих місць до суми отриманих ними податкових пільг.

Як свідчать розрахунки, скасування у 2005 р. та часткове відновлення згодом податкових пільг для суб'єктів СПРЕД дало такі результати:

1) підвищення фіскальної ефективності надання податкових пільг (зростання обсягу податкових надходжень від реалізації інвестиційних проектів на кожну гривню наданих пільг);

2) підвищення економічної ефективності надання податкових пільг за коефіцієнтом K_2 (зростання інвестицій, залучених для реалізації інвестиційних проектів, на кожну гривню наданих податкових пільг) та незначне (на 0,03) зниження економічної ефективності надання податкових пільг за коефіцієнтом K_1 (неістотне зменшення віддачі у вигляді вартості реалізованої продукції на кожну гривню наданих податкових пільг);

3) підвищення соціальної ефективності надання податкових пільг (збільшення кількості нових робочих місць на кожну гривню наданих податкових пільг).

Отже, скасування у 2005 р. та поновлення згодом деяких податкових пільг для частини суб'єктів господарювання (сумлінних інвесторів) СЕЗ і ТПР, а також технопарків виявилось виправданим кроком, оскільки надані їм пільги використовувалися неефективно — не підкріплювались адекватним зростанням податкових надходжень від реалізації інвестиційних проектів, інвестицій, обсягів реалізованої продукції, створення нових робочих місць.