

Тарашенко В. А.,

старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу
Національного університету Державної податкової служби України

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

Практика використання податкових пільг без належного законодавчого і наукового тлумачення ускладнює податкову систему і стає на заваді ефективності розвитку податкових відносин. Особливої актуальності ця проблема набуває у зв'язку з прагненням України побудувати прозорий та ефективний механізм пільгового оподаткування, що потребує певних напрацювань вітчизняних вчених з урахуванням досвіду представників західної фінансової думки у сфері здійснення пільгового оподаткування.

У вітчизняній науковій літературі проблеми пільгового оподаткування висвітлені не досить широко. Серед вітчизняних науковців та практиків, які досліджували ці питання, доцільно виділити праці П. В. Мельника, В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка, А. М. Соколовської, І. О. Луніної та ін.

Однак більшість вітчизняних економістів досліджують податкові пільги незалежно від західних джерел. Нехтування зарубіжним досвідом застосування податкових пільг перешкоджає встановленню науково обґрунтованого єдиного їх переліку, унеможлиблює процес гармонізації податкового законодавства України з вимогами законодавств інших країн. Порівняльний аналіз теоретичних аспектів застосування податкових пільг в Україні та розвинених країнах світу, надання пропозицій щодо адаптації вітчизняного законодавства до їхніх вимог і є метою цієї роботи.

В умовах ринкової економіки розвиток соціально-економічних процесів потребує зменшення суперечностей між фіскальною та регулюючою функціями податків. Досягнення консенсусу можливе за умови використання методів податкового регулювання, які визначаються насамперед його метою, завданнями, типом податків, суб'єктом оподаткування тощо. Структура податкового механізму має відповідати багатьом чинникам, серед яких пріоритетними є стан національної економіки та стратегія розвитку країни. З цього приводу П. В. Мельник зазначає: "Удосконалення оподаткування, а саме: встановлення видів податків, їх ставок та податкових пільг має бути визначальним не просто для забезпечення потреб бюджету, а й для розв'язання нагальних економічних і соціальних проблем"¹. У нашому дослідженні особливу увагу варто приділити податковим пільгам як елементу податку, ставлення до яких неоднозначне як серед практиків, так і в наукових колах.

Так, за даними Світового банку², податкові пільги мають низку позитивних та негативних властивостей.

¹ Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – С. 83.

² Why Worry About Tax Expenditures? / The World Bank PREMnotes, Economic Policy, № 77 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/Prem/PREMNotes/premnote77.pdf>.

До позитивних ознак податкових пільг можна віднести можливість:

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

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

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

Попри негативні ефекти, породжені застосуванням податкових пільг, історія фіскальної думки не знає жодної країни, вільної від пільг у царині податків. У зв'язку з цим постає необхідність визначення теоретичних аспектів категорії “податкова пільга”.

Аналіз наукових та законодавчих джерел свідчить про різноманітність поглядів на визначення сутності податкової пільги.

Так, дехто з науковців³ під податковою пільгою розуміє надання державою окремим підприємствам або фізичним особам можливості зниження або цілковитого звільнення від сплати податку, обов'язкового платежу та збору. Недоліком цієї тези є те, що вона не вказує, за яких саме обставин може надаватися можливість зниження або звільнення від сплати податку.

Окремі вчені стверджують: “пільга – це звільнення (повне чи часткове) платника податку, що враховує його особливості, від сплати податку”⁴. Таке визначення містить норму про наявність певних особливостей платника податку, які зумовлюють можливість надання пільг, проте не має посилення на те, що вони можуть передбачатися та регламентуватися податковим законодавством.

У вітчизняному податковому законодавстві таке поняття, як “податкова пільга” взагалі не закріплено. Лише у проекті Податкового кодексу України⁵ станом на 03.06.2008 у ст. 29 є норма, згідно з якою податковою пільгою визнається звільнення платника податків від обов'язку нарахування та сплати податку або сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 29.3 цієї статті. Підґрунтям для надання податкових пільг є особливості, які притаманні певній групі платників податків, виду їхньої діяльності та об'єкту оподаткування, закріплені податковим законодавством, що містить перелік ознак, властивих ідентифікації пільг, та характеризується високим рівнем узагальнення. Недоліком такого

³ Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / За заг. ред. В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка. – К. : ЦНЛ, 2006. – С. 369.

⁴ Фінансове право: підручник / [Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін.] ; керізн. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консул, 1998. – С. 231.

⁵ Проект Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=81823&cat_id=80372.

тлумачення є те, що воно суперечить ст. 67 Конституції України, згідно з якою сплачувати податки зобов'язаний кожен⁶.

Альтернативною точкою зору деяких українських вчених стосовно сутності податкових пільг є запозичена із зарубіжного досвіду думка про концепцію податкових витрат бюджету. Так, В. Л. Андрущенко вказує на поєднання податків та видатків в одному неподільному понятті “податкові витрати”. “Легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків по суті є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань – податкові витрати...”, – зауважує науковець⁷.

Прихильником цієї концепції є А. М. Соколовська, яка, посиляючись на зарубіжних авторів та висновки фахівців ОЕСР, трактує податкову пільгу як відхилення від рамкових умов, до яких входять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); стандарти бухгалтерського обліку; правила визначення податкової бази; норми міжнародних фіскальних угод⁸.

Аналіз світової фіскальної думки довів, що термін “податкові витрати” існує понад 40 років. Цей термін був використаний у 1967 р. керівником міністерства податкової політики США С. Сурреєм, у 1968 р. з'явився перший перелік податкових витрат⁹. У 1974 р. Конгрес США в законі про бюджет законодавчо формулює визначення податкових витрат як “...витрат дохідних статей, що належать до положень федерального законодавства з питань прибуткового оподаткування, які встановлюють спеціальні виключення, звільнення, віднімання від сукупного доходу, або які забезпечують спеціальний кредит, пільгову ставку податку, затримку сплати податкового зобов'язання”¹⁰. Частина встановленого переліку податкових витрат може спричинити постійну втрату доходів бюджету, що дає підстави ототожнювати їх з видатками; інші податкові витрати призводять до затримки наповнення дохідної частини бюджету, являючи по суті безвідсоткову позику держави платнику податку¹¹.

⁶ Фінансове право: підручник / [Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін.]; керізн. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консул, 1998. – С. 231.

⁷ Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – С. 104.

⁸ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 12.

⁹ Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E. J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urban.org/publications/411371.html>. – Р. 1.

¹⁰ Congressional Budget Act 1974 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.access.gpo.gov/congress/house/hd106-320/pdf/hrm89.pdf>. – Р. 938.

¹¹ Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2009 / Executive Office for Administration and Finance Commonwealth of Massachusetts, January 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mass.gov/Ador/docs/dor/Stats/TEB/TEB2009.pdf>. – Р. 1.

Трактування податкових витрат в інших розвинених країнах є схожим. Американський науковець Е. Дж. Тодер з посиланням на інші джерела наводить такі тлумачення податкових витрат:

- в Австралії податкові витрати визначаються як концесії, розроблені з метою забезпечення вигоди для певних видів діяльності або категорій платників податків;
- у Бельгії податкові витрати — це положення, котре знижує податкові надходження, є результатом відхилення від еталонної системи оподаткування, має на меті заохочення певної поведінки, сприяє економічній, соціальній чи культурній діяльності та може бути замінене прямою програмою витрат;
- Канада визначає податкові витрати як будь-яку умову, що відступає від еталонної структури і в якій лише фундаментальні елементи кожної системи оподаткування вважаються частиною точки відліку оцінки податкових переваг;
- у Нідерландах податкові витрати встановлені як урядові витрати у формі втрати або відстрочення податкових надходжень, які відбуваються внаслідок певних умов, спричинених відхиленням від еталонної структури податкового права¹².

Однак при визначенні переліку податкових витрат (у нашому розумінні — податкових пільг) постає дилема: що саме має належати до податкових витрат? Які умови відмежовують їх від звільнень, що не є податковими витратами?

Е. Дж. Тодер зауважує, що серед багатьох країн ОЕСР податкові витрати визначаються за критерієм відхилення від вихідної побудови (сутності) податку, що надалі може залежати від прийнятих у певній країні особливостей оподаткування. Тобто умови, які в одній країні розглядаються як нормативні основи оподаткування, в іншій — можуть трактуватися як передумови виникнення податкових витрат. Наприклад, одним із критеріїв такого розмежування є встановлена в державі концепція визначення бази оподаткування — дохід, споживання чи їх певна комбінація¹³. За свідченням А. М. Соколовської, такі “...рамкові умови є базисними для правил справляння того чи іншого податку та відповідають його сутності, фундаментальним науковим принципам оподаткування, встановленому в тій чи іншій країні розумінню справедливих принципів перерозподілу доходів, концепції доходу, покладеній в тій чи іншій країні в основу визначення бази оподаткування, і трактуються як нормативні вимоги оподаткування”¹⁴.

¹² *Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E. J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.urban.org/publications/411371.html>. — Р. 4.*

¹³ *Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E. J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.urban.org/publications/411371.html>. — Р. 4–5.*

¹⁴ *Соколовська А. М. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність / А. М. Соколовська // Вісник НБУ. — 2005. — № 9. — С. 8.*

На складність встановлення сутності податкових пільг вказують й інші науковці. Так, Р. Альтшулер та Р. Дієц¹⁵ вважають “нормальним” податок, який відповідає нормативним вимогам. Далі автори розглядають гіпотетичні варіанти податкових витрат, які могли б стати наслідком того чи іншого визначення нормального податку, та доходять висновку щодо залежності оцінки обсягу податкових витрат від методів їх розрахунку. Вони наводять такий приклад, коли прогресивна система оподаткування, з одного боку, є такою, що не суперечить нормативним основам, оскільки реалізує принцип справедливості, а з другого — є низкою привілейованих податкових ставок (по відношенню до найвищої ставки), які згідно із законом про бюджет являють собою податкові витрати¹⁶.

Таким чином, оскільки немає єдиного загальновизнаного тлумачення податкових витрат, тому й не існує єдиної методології їх розрахунку. Згідно з більшістю використовуваних методологій усі статті, які є відхиленням від чинної системи оподаткування, являють собою податкові витрати. Зазвичай, вони мають форму звільнень від податків, знижок, кредитів, відстрочок та полегшень¹⁷. Проте, оскільки ці форми можуть містити досить широкий перелік податкових витрат, то існує ймовірність включення до такого переліку витрат, які по суті не є пільгами. У зв'язку з цим постає проблема якісного й точного аналізу податкових витрат. З цією метою Державна податкова адміністрація України періодично складає Довідник пільг, наданих чинним законодавством, зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Для оцінки впливу пільг з податкових платежів на доходи бюджету України застосовують метод втрачених доходів, відповідно до якого втрати бюджету розраховують як різницю між сумою податків, яку б сплатило підприємство в разі відсутності пільг, та сумою фактично сплачених податків. Недоліком цього методу є неврахування можливого впливу на бюджет поведінки платників податків¹⁸. У розвиненіших країнах спосіб, час та методологія складання повідомлень про податкові витрати та їх зв'язок зі складанням бюджету різняться. Наприклад, за інформацією Світового банку¹⁹, у Сполучених Штатах Америки податкові витрати є видатками бюджету уряду, проте вони не враховуються при складанні бюджету. Один раз на рік федеральний уряд публікує звіт про податкові витрати в межах бюджетного процесу в конгресі. Ефективніший рівень адміністрування податкових витрат має Канада, яка поєднує їх з процесом складання бюджету, включаючи податкові витрати до

¹⁵ *Altshuler R. Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review / R. Altshuler, R. D. Dietz // NBER Working Paper № 14263 August 2008 JEL № H20 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w14263>. — Р. 16.*

¹⁶ Там само. — Р. 16–17.

¹⁷ *Why Worry About Tax Expenditures? / The World Bank PREMnotes, Economic Policy, № 77 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf>.*

¹⁸ *Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — С. 183.*

¹⁹ *Why Worry About Tax Expenditures? / The World Bank PREMnotes, Economic Policy, № 77 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf>.*

переліку витрат, призначених для виконання кожної урядової функції (наприклад, на економічний розвиток, соціальний розвиток і т. д.). Міністр, відповідальний за виконання певної урядової функції, несе відповідальність і за податкові витрати, що сприяють її реалізації. Залежно від поставлених завдань він може здійснити як прямі бюджетні, так і податкові витрати, тобто надати податкову пільгу. Таким чином, канадський уряд використовує досить широкий підхід до здійснення податкових витрат та одночасно включає податкові витрати у процес контролю за бюджетом.

Очевидно, що досвід визначення та встановлення податкових витрат у США та Канаді є повчальним, проте потребує обережного використання в умовах України, яка за структурою є більш подібною до податкової системи країн Європи. У зв'язку з цим виникає потреба детальнішого розгляду теоретичних основ пільгового оподаткування в розвинених європейських країнах.

Аналіз пільгового оподаткування проведено на прикладі однієї з країн Європейського Союзу – Німеччини, рівень податкового субсидювання якої становить 36 %. Як і Україна, вона досить широко використовує податкові інструменти, серед яких податкові пільги (“податкові витрати”)²⁰. Податкові витрати в Німеччині є частиною детальнішого “звіту про субсидії”, який включає всі види фінансової допомоги, незалежно від того, надається вона у формі знижки чи прямих витрат. Повідомлення про податкові витрати здійснюється один раз на два роки та подається до парламенту. Слід зазначити, що при досить високому рівні використання податкових пільг у Німеччині порівняно з іншими країнами Європейського Союзу, серед країн – членів ОЕСР вона має один із найменших рівнів податкових витрат (рис. 1).

Рівень податкових витрат у Німеччині в 2006 р. становив: з прибуткового оподаткування – 0,3 %, з інших податків – 0,5 %, загальний рівень податкових витрат склав 0,8 % величини ВВП, що є найменшим показником серед країн ОЕСР, представлених на діаграмі. Найбільший рівень податкових витрат має Великобританія – 12,8 %, у тому числі: з прибуткового оподаткування – 8,3 %, з інших податків – 4,5 %. При найближчому розгляді виявляється, що дві третини цих витрат (0,2 % ВВП) було здійснено у вигляді податкових пільг на житлове будівництво і одна третина (або 0,1 % ВВП) – на освіту. Порівняно з Великобританією рівень податкових витрат з прибуткового оподаткування у Німеччині досить низький. У Великобританії такі витрати становлять 5,4 % від величини ВВП, коливаючись за групами у межах 0,1–3,1 %²¹. У Німеччині 22 пільги з прибуткового оподаткування стосувалися полегшення умов діяльності промисловості й 34 пільги – інших цілей²². Сумарна кількість податкових пільг у Німеччині розподілилася таким чином: з прибуткового оподаткування – 56, з інших податків – 30 (рис. 2).

²⁰ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 59.

²¹ *Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries / J. Minarik / Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2–3 June 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>. – Р. 24.*

²² Там само. – Р. 23.

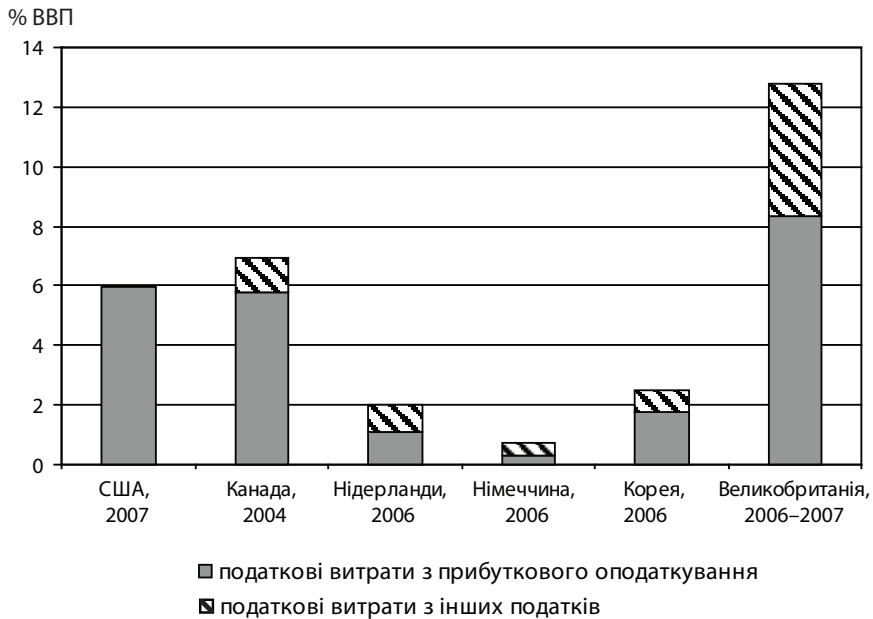


Рис. 1. Рівень податкових витрат у країнах ОЕСР, % ВВП

Джерело: Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries / J. Minarik / Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2–3 June 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>. – Р. 21.

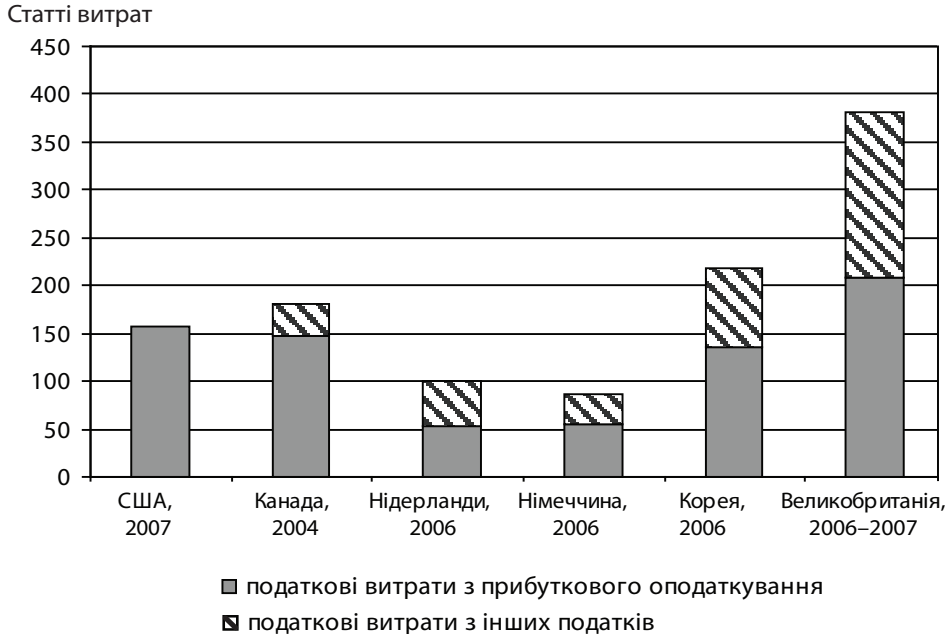


Рис. 2. Кількість статей податкових витрат в країнах ОЕСР

Джерело: Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries / J. Minarik / Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2–3 June 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>. – Р. 19.

Як бачимо, кількість статей податкових витрат у Німеччині найменша, тоді як найбільша – спостерігається у Великобританії (з прибуткового оподаткування – 208, з інших податків – 174, загальна кількість – 382).

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

З огляду на здобутки вітчизняної податкової думки та зарубіжний досвід визначення податкових пільг, можна дійти висновку, що вітчизняними законодавцями та окремими науковцями зроблено перші кроки у наближенні законодавства з пільгового оподаткування до стандартів демократичних, розвинених країн. Проте виникає потреба у розробленні системи якісного управління та контролю за податковими пільгами з метою отримання позитивних ефектів від їх надання.

У ході дослідження стає зрозумілим, що чітке усвідомлення поняття “податкова пільга” є передумовою для ухвалення ефективних рішень у сфері оподаткування і правильних оцінок податкової політики держави.

Проведений аналіз може бути доповнений іншими дослідженнями. Розмаїття думок з приводу теоретичних і практичних основ тлумачення податкових пільг свідчать про складність їх використання як регулятора соціально-економічних процесів. Існує потреба в удосконаленні чинного пільгового механізму оподаткування та узгодження його з принципами рівності, справедливості та верховенства права.