

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ТА ЇХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА СПРЯМОВАНІСТЬ

Досліджено економічну сутність пільгового оподаткування. Шляхом аналізу наукових досліджень уточнено та вивчено підходи до трактування поняття «податкова пільга», яке має досліджуватися як категорія, що розкриває соціальну сутність податків і соціально-економічну спрямованість податкової політики держави. Визначено роль податкових пільг як інструментів регулювання та стимулювання соціально-економічних процесів, а також враховано найбільш важливі чинники, які впливають на результативність надання податкових пільг. Проаналізовано сучасний стан використання податкових пільг в Україні та розраховано втрати бюджету від надання податкових пільг.

Виявлено переваги та недоліки застосування податкових пільг, виокремлено характерні ознаки податкових пільг, з метою регулювання процесів і пропорцій економічного відтворення. Розроблено рекомендації з подальшого розвитку системи пільгового оподаткування.

Ключові слова: податки; податкові пільги; податкова система; пільгове оподаткування; система адміністрування податків; податкове навантаження.

Постановка проблеми. У сучасних умовах податкова система є одним із найважливіших ринкових регуляторів соціально-економічних процесів, основою механізму державного регулювання економіки. З економічної точки зору, податки мають подвійний характер. По-перше, вони виступають головним джерелом формування загальнодержавного централізованого фонду грошових ресурсів для фінансування державних витрат. По-друге, податки є ефективним інструментом регулювання з метою створення умов для покращання стану справ у реальному секторі економіки, активізації інвестиційних процесів та інноваційної діяльності, стимулювання розвитку пріоритетних галузей народного господарства та в кінцевому підсумку – економічного зростання в державі. Реалізація цих завдань можлива за рахунок застосування різних інструментів, зокрема податкових пільг як стимулюючого важеля розвитку національної економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних та практичних питань застосування податкових пільг зробили зарубіжні та українські вчені, зокрема: Г.А. Баришева, Ю.Б. Іванов, В.В. Короленко, Я.О. Костенок, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, Т.В. Паєнтко, І.А. Пашенюк, О.Підлісна, І.А. Прокопенко, М.В. Скиба, А.М. Соколовська, В.А. Тарашенко, О.С. Франкудатіс та ін. Окремі науковці відстоюють позицію щодо необхідності подальшого застосування податкових пільг як ефективного інструмента податкового регулювання, а інші притримуються думки стосовно недоцільності їх надання. Незважаючи на тривалу полеміку серед науковців щодо пільгового оподаткування, актуальним постає питання дослідження сучасного стану використання податкових пільг та удосконалення механізму їх надання з урахуванням економічного зростання в Україні.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних та практичних аспектів використання податкових пільг як інструмента податкового регулювання та стимулювання соціально-економічних процесів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Податкові пільги є фінансовим інструментом, який виразно демонструє суперечності податкової системи. Запровадження пільгових податкових режимів є об'єктивною необхідністю, а їх раціональне використання перетворює податкові пільги на ефективний інструмент стимулювання соціально-економічних процесів. Податкові пільги є також важливим інструментом податкового планування на мікрорівні [22, С. 12]. Наявність податкових пільг надає суб'єктам господарювання важелі впливу на своє податкове навантаження, а держава – на нові надходження до бюджету [4, С. 246]. Утім поширеною є думка, що податкова система України надмірно деформована системою пільг, що не сприяє досягненню в державі макроекономічної та фінансової стабілізації, рівномірному розподілу податкового навантаження на платників, призводить до необґрунтованого перерозподілу фінансових ресурсів у суспільстві.

За економічною сутністю надання податкових пільг є формою державного регулювання соціально-економічного розвитку держави, системного внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів між окремими суб'єктами економіки. Згідно з даними Світового банку, податкові пільги мають низку позитивних і негативних наслідків [24, С. 37]. З одного боку, застосування податкових пільг породжує ряд негативних наслідків. Водночас за певних умов податкові пільги можуть бути економічно обґрунтованими і доцільними (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік позитивних та негативних наслідків застосування податкових пільг

Переваги застосування податкових пільг	Недоліки застосування податкових пільг
Можуть бути інструментом подолання економічних деформацій, спричинених провалами ринку, його неспроможністю забезпечити ефективний розподіл ресурсів в умовах обмеження конкуренції, зовнішніх ефектів і неповної інформації	Вносить викривлення у розподіл ресурсів, створюючи переваги для одних видів економічної діяльності перед іншими і впливаючи тим самим на відносні ціни
	Приводить до ускладнення податкового законодавства
Можуть надаватися з метою нейтралізації негативних соціальних ефектів, спричинених справлянням окремих податків. Так, наслідками використання найбільш ефективної моделі ПДВ, якою є податок, що справляється за універсальною ставкою, є регресивний характер податку, пом'якшити який можна шляхом звільнення від оподаткування за пільговими ставками товарів першої необхідності. Такі пільги відповідають вимогам соціальної справедливості оподаткування. Однак до їх застосування немає однозначного ставлення, зокрема відсутні гарантії, що пільгами скористаються саме ті, на кого вони розраховані, і внаслідок цього будуть досягнуті цілі їх надання	Зумовлює нерівномірний розподіл податкового тягаря і посилює таким чином несправедливість в оподаткуванні
	Надає отримувачам пільг незалежно від ефективності їх господарської діяльності переваги у конкурентній боротьбі та спонукає тих економічних агентів, що позбавлені пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від податків, щоб покращити свої позиції
	Сприяє збільшенню адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства
Держава може зменшувати чи нейтралізувати деформації, породжені тим чи іншим податком, якщо деформації від застосування пільг є меншими, ніж деформації від стягнення податку. Зокрема, деформуючий вплив податків на заощадження та інвестиційні рішення платників можна зменшити за допомогою пільг з податку на прибуток, спрямованих на стимулювання заощаджень та інвестицій	Сприяє ухиленню від сплати податків
	Породжує ланцюгову реакцію боротьби інших економічних агентів за пільги, спонукаючи їх використовувати наявні ресурси не для підвищення ефективності господарювання, а для лобювання своїх інтересів в уряді та парламенті з метою отримання податкових пільг
	Мають низьку адресність і виходять за межі початкових цілей їх надання

У чинному вітчизняному податковому законодавстві, як і в податковому законодавстві інших країн, податкова пільга має статус одного з елементів податку. Обмежена кількість публікацій із цього питання зумовлена низкою причин. В Україні це пов'язано насамперед із характером і змістом завдань, що необхідно було розв'язати під час розбудови незалежної держави і трансформації суспільних відносин. Становлення національної податкової системи акцентувало увагу науковців і практиків на її кількісних параметрах (склад, структура, ставки, податкове навантаження тощо) та питаннях, пов'язаних із адмініструванням податків. Тривала системна криза та зумовлена нею нестача державних коштів знову ж таки спрямувала зусилля на пошук шляхів підвищення економічної ефективності податкової системи. І лише останнім часом почали з'являтися статті, дисертаційні роботи, підручники, в яких автори звертають увагу на необхідність дослідження соціальної природи податків і врахування цього феномену як для оптимізації оподаткування, так і з метою використання податкових важелів у регулюванні соціальних процесів.

Інша причина недостатньої уваги до проблем використання податкових пільг в теорії та практиці оподаткування пов'язана з відсутністю однозначного, загальноприйнятого трактування цього поняття в довідникових виданнях, підручниках, сучасних наукових публікаціях. Для прикладу наведемо деякі з визначень. Для того, щоб відокремити податкові пільги від інших інструментів податкової політики та від загальних правил оподаткування, необхідно з'ясувати, що саме вчені розуміють під поняттям «податкова пільга» (табл. 2).

Таблиця 2

*Наукові підходи вчених щодо трактування поняття «податкова пільга»
в літературних джерелах*

Критерій групування	Автор	Р	Д	О
---------------------	-------	---	---	---

належної уваги. Так, більшість вітчизняних фахівців розглядає податкові пільги як звільнення платників від сплати податку. До представників такого підходу належить М.П. Кучерявенко, який визначає пільги як «повне або часткове звільнення платників (юридичних осіб і громадян) від сплати податків» [11, С. 178]. Досить близьке трактування цього терміна використовує М.М. Артус, Г.А. Барішева, Є.П. Мілявська, М.Ф. Легкова, уточнюючи, що звільнення це стосується певного кола фізичних і юридичних осіб. Дійсно, податкові пільги надаються окремим групам фізичних і юридичних осіб – платників податків. Проте такий підхід вважається неповним, оскільки він не поширюється на пільги, надані у відмінній від звільнення від сплати податку формі.

Інший підхід Н.О. Кухарської та В.Б. Марченко, який полягає в тому, що податкові пільги розглядаються винятково з позиції застосовуваних ставок податків і зборів – як диференціація ставок – зниження або підвищення податкової ставки для окремих платників. Разом з тим, зведення економічної сутності податкових пільг винятково до зменшення податкової ставки також серйозно звужує це поняття.

Усі розглянуті підходи до визначення пільг так чи інакше пов'язані з сумою податків або податкових зобов'язань. Утім такий підхід все-таки не вичерпує всіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням. Так, збільшення тривалості податкового періоду за тієї самої загальної суми податкових зобов'язань дає змогу платникові розосередити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням.

Характер інших визначень свідчить, що автори не враховують того, що пільга – це виняток із правил, який не може стосуватися усіх платників податків. Пільга – це надання будь-кому переваг, часткове звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання [6, С. 773]. Виходячи з цього, пільга є привілей, відхилення від загальних правил на користь окремих осіб або соціальних груп.

Грунтовний аналіз наявних у вітчизняній і російській фінансовій літературі визначень податкової пільги здійснено в монографії «Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду», на основі якого її автори, А.Соколовська, Т.Єфименко, О.Луніна та інші, пропонують авторське визначення цієї категорії як «передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства за наявності об'єкта оподаткування відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря» [20, С. 15].

На нашу думку, податкова пільга має досліджуватися як категорія, що розкриває соціальну сутність податків і соціально-економічну спрямованість податкової політики держави. За допомогою пільг держава має можливість забезпечувати певні параметри соціальної системи, забезпечуючи її відтворення, цілісність і розвиток. Так, податкові пільги використовуються з метою соціальної підтримки та пом'якшення соціальної нерівності. Зокрема, це податкові пільги багатодітним сім'ям, переселенцям із за кордону на свою історичну батьківщину, студентам та особам, які підвищують свою кваліфікацію; вирахування з особистих доходів і прибутку, що використовуються для оплати освітніх, медичних і страхових послуг, житлового будівництва тощо.

У цьому контексті найбільш точно, на нашу думку, сутність даної категорії відображає визначення, відповідно до якого податкова пільга – це повне або часткове звільнення платників податків від податкових зобов'язань у суспільних інтересах за наявності підстав, визначених податковим законодавством. Однак тут необхідно враховувати низку вимог:

1) пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, оскільки за відстрочення обов'язку сплата податку залишається, а звільнення (на певний строк) стосується тільки перерахунку податку, і після закінчення визначеного терміну обов'язок підлягає реалізації (податковий кредит). Крім цього, податковий обов'язок має три складові: визначення та нарахування, сплату податку та податкову звітність. І якщо платник може бути звільнений від сплати податку, то обов'язок з обліку і звітності в нього залишиться;

2) звільнення можливе в повному обсязі, якщо платника цілком звільнено від сплати, і в частковому – якщо скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об'єкта (бази оподаткування) чи відстрочки сплати податку;

3) особливості платника, які можуть стосуватися як його безпосередньо, характеризуючи особу (інвалід першої чи другої групи, підприємство з іноземними інвестиціями тощо), так і конкретного виду діяльності, яку він здійснює (охорона здоров'я, наука, культура, спорт).

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України податкова пільга – передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку і збору в меншому розмірі. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Податкова пільга надається шляхом: податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки

податку та збору; звільнення від сплати податків та зборів [18, с. 35]. Платник податків зобов'язаний подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку). Суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, веде облік сум таких пільг і складає звіт про суми податкових пільг у розрізі окремих податків і зборів.

Перелік податкових пільг, передбачених податковим законодавством України, міститься в Довіднику пільг, наданих чинним законодавством щодо сплати податків, який затверджений Міністерством доходів та зборів України. За станом на 01.01.2014 р. в Україні законодавчо передбачено 41 податкову пільгу з податку на додану вартість, 36 – з податку на прибуток підприємства, 19 – з плати за землю, 10 – з акцизного податку, 2 – з місцевих податків і зборів. За розрахунками уряду, втрати бюджету від надання податкових пільг становлять досить значну суму (табл. 3).

Таблиця 3

Втрати бюджету від надання податкових пільг, млрд грн.

Податок	Рік			
	2010	2011	2012	2013
Податок на прибуток підприємства	2,1	15,4	15,1	14,7
Податок на додану вартість	34,0	41,3	30,3	28,6
Ввізне мито	3,6	4,5	3,8	3,4
<i>Всього</i>	<i>37,1</i>	<i>58,8</i>	<i>48,7</i>	<i>46,7</i>

Джерело: Міністерство доходів та зборів України

Зазначимо, що порівняти втрати бюджету від надання податкових пільг досить складно через постійний перегляд переліку податкових звільнень, які зараховуються до податкових пільг.

Щодо використання податкових пільг як інструмента проведення економічної та соціальної політики, то ставлення до них у фінансовій науці є швидше негативним. Якщо податкові пільги все ж використовуються у цій якості, застосовуючи їх, важливо враховувати чинники, які впливають на результативність їх надання. Найбільш впливовими можна вважати такі чинники:

- макроекономічна ситуація в країні (рівень інфляції, рівень доходів і тип безробіття в країні тощо);
- рівень розвитку ринкових інститутів (конкуренції, фондового ринку, банківського сектору);
- наявність ефективної системи адміністрування податків;
- політична стабільність.

Зокрема, високий рівень інфляції може звести нанівець спроби стимулювання податковими методами заощаджень та інвестицій. Податкові пільги для заощаджень не спрацьовують і за низького рівня доходів громадян, приріст яких, досягнутий внаслідок зниження ставок податку на доходи, використовується на збільшення поточного споживання, а не на заощадження. Обмеження свободи переливання капіталу внаслідок нерозвиненості фондового ринку, недостатнього обсягу кредитних ресурсів чи ускладнення доступу до них впливає на ефективність застосування податкових пільг, спрямованих на структурну перебудову економіки. Відсутність ефективної системи адміністрування податків призводить до того, що пільги використовуються для уникнення податків.

Підсумовуючи, варто зазначити, що незважаючи на суперечливі наслідки надання податкових пільг, вони використовуються всіма країнами світу. Причинами їх використання є: підпорядкування податкової системи вимогам не лише економічної ефективності, а й справедливості; намагання держави штучно посилити ефекти, які створює кожен податок, з метою спрямування економічних і соціальних процесів у бажаному напрямку (використати податкові інструменти для державного регулювання економіки); забезпечити вирішення тих проблем, які не можуть бути вирішені ринковими методами.

Досвід країн з розвинутою економікою у галузі податків показує, що раціональність та ефективність надання податкових пільг головним чином залежить від правового й економічного механізму їх застосування. По-перше, склад і розмір податкових пільг підлягають обов'язковому законодавчому закріпленню. По-друге, єдиною умовою їх впровадження має бути цільове використання. Останнім часом в багатьох країнах світу спостерігається тенденція до зростання податкових витрат у вигляді застосування податкових пільг, особливо тих, які спрямовані на вирішення завдань у галузі освіти, охорони здоров'я, житлової сфери, пенсійного забезпечення, використання енергозберіжливих технологій, а також розвитку певних секторів економіки. В Україні застосовується найпоширеніший у світі порядок оподаткування, за яким функції нарахування і сплати податку покладаються на платника податку, тому конкретні суми належних і отриманих податкових пільг розраховуються, як правило, безпосередньо

платниками в розрізі видів податків і пільг. Однак застосування системи пільг для стимулювання економічного розвитку можливе лише в разі дотримання принципів оподаткування та створення оптимальної податкової системи.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, ефективне регулювання соціально-економічних процесів за допомогою податкових пільг потребує серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг та в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання. Невідкладними завданнями в цьому напрямі є: чітке законодавче визначення поняття «податкова пільга» та видів податкових пільг, яке б дало змогу відокремити їх від інших інструментів податкового регулювання; розробка чіткої системи пріоритетів у наданні податкових пільг, а також забезпечення виключно цільового характеру використання коштів, які звільнюються внаслідок застосування пільгового оподаткування.

Список використаної літератури:

1. *Артус М.М.* Бюджетна система України : навч. посібник / *М.М. Артус, Н.М. Хижа*. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 225 с.
2. *Барышева Г.А.* Налоговые льготы как инструмент социального партнерства / *Г.А. Барышева, Т.В. Арцер* // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 2. – С. 54–59.
3. *Гега П.Т.* Основи податкового права : навч. посібник. – 3-те вид. перероб. і доп. / *П.Т. Гега, Л.М. Доля*. – К. : Знання, 2003. – 302 с.
4. *Гречана С.І.* Податкові стимули розвитку підприємств у сучасних умовах / *С.І. Гречана* // Бізнес Інформ. – 2012. – № 9. – С. 244–249.
5. *Гуреев В.И.* Налоговое право / *В.И. Гуреев*. – М. : Экономика, 1995. – 253 с.
6. Економічна енциклопедія. – в 3-х т ; відп. ред. *С.В. Мочерний та ін.* – К. : Академія, 2001. – 848 с.
7. *Захожай В.Б.* Система оподаткування та податкова політика / *В.Б. Захожай, Я.В. Литвиненко*. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.
8. *Іванов Ю.Б.* Особливості оподаткування інвестиційної діяльності в Україні / *Ю.Б. Іванов, О.С. Франкудатіс* // Бізнес Інформ. – 2011. – № 9. – С. 142–144.
9. *Іванов Ю.Б.* Податковий менеджмент : навч. посібник / *Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова*. – К. : Знання, 2008. – 525 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.info-library.com.ua/books-text-9819.html>.
10. *Крисоватий А.І.* Податковий менеджмент : навч. посібник / *А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 330 с.
11. *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право : учебник / *Н.П. Кучерявенко*. – Харьков : Консилиум, 1997. – 432 с.
12. *Марченко В.Б.* Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / *В.Б. Марченко, М.Ф. Легкова*. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.
13. *Милявська Є.П.* Податкова система : консп. лекцій для студентів економічних спеціальностей / *Є.П. Милявська, Г.Ю. Ісанишина*. – Краматорськ : ДДМА, 2001. – 85 с.
14. Налоговая система Украины : учеб. пособие. – 3-е изд., испр. и доп. / *М.В. Гридчина, В.Б. Тропина, Н.И. Вдовиченко, А.В. Калина*. – К. : МАУП, 2003. – 144 с.
15. *Павлюк К.В.* Ефективність надання податкових пільг / *К.В. Павлюк* // Фінанси України. – 2002. – № 1. – С. 34–40.
16. *Паєнтко Т.* Шляхи оптимізації пільг у системі оподаткування доходів з урахуванням світового досвіду / *Т.Паєнтко* // Вісн. Нац. акад. держ. управління при Президенті України. – 2004. – № 4. – С. 18–24.
17. *Підлісна О.* Теоретичні аспекти надання податкових пільг / *О.Підлісна* // Науковий вісник. – 1999. – № 3. – С. 8–16.
18. Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
19. *Серебрянский Д.М.* Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / *Д.М. Серебрянский*. – Ірпінь, 2006. – 20 с.
20. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : монографія / *А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін.* – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
21. *Соколовська А.М.* Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення / *А.М. Соколовська, І.О. Луніна* // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21–30.

22. Федішин Н.І. Інструменти податкового планування суб'єктів господарювання / Н.І. Федішин // Бізнес Інформ. – 2011. – № 10. – С. 119–123.
23. Швадченко В.О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / В.О. Швадченко. – Харків, 2003. – 21 с.
24. Why Worry About Tax Expenditures? / The World Bank PREMNotes, Economic Polisy, № 77 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www1.worldbank.org/Prem//PREMNotes/premnote77.pdf>.

ЛЕБЕДЗЕВИЧ Яна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми адміністрування податків.

E-mail: lebedzevich@rambler.ru.

Стаття надійшла до редакції 23.09.2014.