

УДК [336.14:336.225.53]:346.6

*Касперович Ю.В.*

## ДОХОДИ БЮДЖЕТУ ТА ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

*У статті проведено ретроспективний аналіз фіскальної та економічної ефективності механізму надання податкових пільг в Україні як складової системи фінансово-економічного регулювання. Встановлено невідповідність динаміки обсягів податкових пільг стадіям економічному циклу відповідно до рекомендацій кейнсіанської теорії економічного розвитку. Звернено увагу на російську модель податкового регулювання та відзначено доцільність запровадження терміну «податкові витрати бюджету» у вітчизняну практику в контексті провідного світового досвіду.*

**Ключові слова:** доходи бюджету, податкові пільги, фінансово-економічне регулювання, ПДВ, податок на прибуток підприємств, акциз.

**Постановка проблеми.** Спроможність держави виконувати свої конституційні зобов'язання значною мірою залежить від обсягу доходів Державного бюджету. Проблема наповнення централізованого фонду бюджетних ресурсів держави особливо загострюється в умовах розгортання кризових явищ. Пошук відповідних резервів можна віднайти у перегляді системи надання податкових пільг, що цілком перебуватиме в контексті реалізації задекларованого принципу справедливості в оподаткуванні. Аналіз чинної системи надання податкових пільг для незалежних дослідників ускладнюється обмеженістю відкритих інформаційних джерел, але разом з тим подібні дослідження мають спиратися виключно на фактографічний матеріал.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Реалізація механізму та обсяги надання податкових пільг знаходяться в середовищі податкового регулювання. Дана тематика привертає увагу широкого кола практиків та науковців. Ґрунтовністю та комплексністю розгляду проблематики вирізняються вітчизняні дослідження В.М. Гейця [3], А.А. Гриценка, А.І. Даниленка [4], А.І. Крисоватого [5], В.Д. Лагутіна [6], І.О. Луніної [7], В.М. Мельника [9], О.О. Молдована [10], А.Я. Новака [11], Ц.Г. Огня [12], М.В. Романюка [13], В.К. Симоненка [14], А.М. Соколовської [7; 16], В.А. Тарашенка [17], І.Я. Чугунова [9; 18–19] та інших.

**Мета дослідження** – розкриття стану надання податкових пільг юридичним особам як напряму податкового регулювання та їх вплив на формування доходів Державного бюджету через ретроспективний підхід до вітчизняних реалій соціально-економічного розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» для забезпечення сталого економічного розвитку було визначено необхідність невідкладного проведення реформи податкової

системи як для поліпшення бізнес-середовища, так і для стабілізації державних фінансів.

Складність податкової системи суттєво погіршує конкурентоспроможність української економіки, про що свідчать низькі позиції України в міжнародних рейтингах. Серед основних проблем податкової системи визначалася значна витрата часу й коштів на ведення податкового обліку, неефективна система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й зниження частки тіньової економіки, нестабільність податкової системи, високий рівень ухилення від податків і нерівномірне податкове навантаження, невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності.

Серед причин наведених вище проблем в тому числі було визначено нераціональну систему податкових пільг, що залишає можливості для ухилення від сплати податків і не стимулює інноваційну діяльність та енергоефективність. Для забезпечення справедливості оподаткування, як задекларовано в Програмі, необхідно скоротити податкові пільги [2, с. 9–11].

Як непрямий метод розрахунку податкових пільг можна застосувати коефіцієнт еластичності, що показує на скільки відсотків в середньому зміниться стаття надходжень до бюджету при зміні ВВП на 1 %. Так, наприклад, слід припускати, що певний податок при питомій вазі 10 % у ВВП з його зростанням на 1 % має відповідно додавати 0,1 % за інших рівних умов. Питома вага ПДВ у ВВП коливалася від 9,67 % у 1992 до 7,89 % у 2010 роках. Насправді ситуація виявляється дещо іншою, але тут варто враховувати інфляційну складову та зміну питомої ваги податкових надходжень в бюджеті та кожної з їх складових зокрема, а також утворення та списання податкової заборгованості, надання податкових кредитів, переплати (за попередніми повідомленнями, за підсумками 2011 року обсяг переплат податків зріс на 3,2 млрд. грн. й досяг 14,4 млрд. грн.). Але абстрагуючись від цих факторів, можна спостерігати наступну ситуацію: із зростанням ВВП на 1 % приріст обсягів ПДВ в середньому коливається від 0,22 % у 2009 до -0,08 % та -0,02 % у 1998 та 2003 роках відповідно. Від'ємні значення свідчать, що за інших рівних умов із зростанням ВВП у дані роки відбувалося парадоксальне скорочення надходжень ПДВ (табл. 1–2). Як можна спостерігати, в Україні виконується формула В.М. Гейця щодо «політичного циклу в економічній політиці».

В.Д. Лагутін з цього приводу відзначає: «Ніяк не вдається ефективно задіяти трансмісійний механізм монетарної та бюджетної політики – приріст обсягу ВВП не проявляється в адекватному розширенні дохідної частини бюджету» [6, с. 120].

Таблиця 1

Податкова еластичність 1992–1997 рр.

(млн. грн.)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997
<b>ВВП, млн. грн.</b>	5033	148273	1203769	54516	81519	93365
<b>Доходи Зведеного бюджету України, млн. грн.</b>	1227,5	49621,8	523092,6	20689,9	30218,7	28112
	-	0,34	0,45	0,44	0,35	-0,18
<i>в тому числі</i>						
податок з доходів фізичних осіб	150,2	2883,4	33995	1595,3	2593,1	3295,7
	-	0,02	0,03	0,03	0,04	0,06
податок на прибуток підприємств	279,1	14473,5	142956,4	4860,6	5496,6	5792,1
	-	0,10	0,12	0,12	0,02	0,02
податок на додану вартість	486,7	17206,5	129937,5	4529,9	6246,2	8242,3
	-	0,12	0,11	0,11	0,06	0,17
акцизний збір	59,7	2513,8	16817,7	406,2	646,2	1207,9
		0,02	0,01	0,01	0,01	0,05
плата за землю	16,4	776,4	4119,2	633,0	804,2	1006,9
	-	0,01	0,00	0,00	0,01	0,02

Джерело: розраховано автором за даними [21, с. 54–56].

Примітка: до 1995 року – млрд. крб.

Таблиця 2

## Податкова еластичність 1998–2010 рр.

(млн. грн.)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<b>ВВП, млн. грн.</b>	102593	130442	170070	204190	225810	267344	345113	441452	544153	720731	948056	913345	1094607
<b>Доходи Зведеного бюджету України, млн. грн.</b>	28915,8	32876,4	49117,9	54934,6	61954,3	75285,8	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	272967,0	314506,3
	0,09	0,14	0,41	0,17	0,32	0,32	0,21	0,44	0,37	0,27	0,34	0,72	0,23
<i>в тому числі</i>													
<b>Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млн. грн.</b>	21848,3	25130,4	31317,5	36716,7	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7
	-	0,12	0,16	0,16	0,40	0,21	0,11	0,36	0,27	0,20	0,29	0,55	0,15
податок з доходів фізичних осіб	3570,6	4434,4	6377,7	8774,9	10823,9	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485,3	51029,3
	0,03	0,03	0,05	0,07	0,09	0,06	0,00	0,04	0,05	0,07	0,05	0,04	0,04
податок на прибуток підприємств	5694,4	6352,5	7698,4	8280,0	9398,3	13237,2	16161,7	23464,0	26172,1	34407,2	47856,8	33048,0	40359,1
	-0,01	0,02	0,03	0,02	0,05	0,09	0,04	0,08	0,03	0,05	0,06	0,43	0,04
податок на додану вартість	7460,1	8409,2	9441,4	10348,4	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	50396,7	59382,8	92082,6	84596,7	86315,9
	<b>-0,08</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,14</b>	<b>-0,02</b>	<b>0,05</b>	<b>0,18</b>	<b>0,16</b>	<b>0,05</b>	<b>0,14</b>	<b>0,22</b>	<b>0,01</b>
акцизний збір	1288,8	1787,6	2239,7	2654,3	4098,2	5237,1	6704,4	7945,4	8608,1	10567,7	12783,1	21624,5	28316,1
	0,01	0,02	0,01	0,01	0,07	0,03	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	-0,25	0,04
плата за землю	1114,9	1090,3	1376,4	1618,6	1806,3	2032,3	2293,2	2718,2	3122,3	3889,3	6681,4	8362,7	н/д
	0,01	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	-0,05	н/д
місцеві податки збори	392,1	441,5	485,5	513,6	542,4	529,4	555,5	598,2	642,3	729,9	820,0	808,6	н/д
	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	н/д

<b>Неподаткові надходження</b>	2596,8	4301,9	12652,5	16427,1	26949,2	24346,6	32392,0	41436,1	40548,3	65208,9	86087,4	58435,8	73837,0
	-	0,06	0,21	0,11	0,49	-0,06	0,10	0,09	-0,01	0,14	0,09	0,80	0,08
<b>Доходи від операцій з капіталом</b>	58,1	435,9	68,7	458,3	1101,2	1788,2	2534,1	2803,9	3218,1	6373,4	6702,4	3653,1	3143,2
	-	0,01	-0,01	0,01	0,03	0,02	0,01	0,00	0,00	0,02	0,00	0,09	0,00
<b>Офіційні трансферти</b>	3,7	0,6	-	221,3	291,9	212,7	417,8	182,5	153,7	104,5	135,2	645,3	305,6
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01	0,00
<b>Цільові фонди</b>	4408,9	3907,6	5079,2	1111,2	472,0	736,7	844,0	1353,6	2148,3	3641,2	3347,0	2159,5	2772,7
	-	-0,02	0,03	-0,12	-0,03	0,01	0,00	0,01	0,01	0,01	0,00	0,03	0,00

Джерело: розраховано автором за даними [21, с. 54–56].

У більшості сучасних наукових досліджень з питань оподаткування податки наділяються регулювальною функцією, що є достатньо обґрунтованим. Реалізація даної функції проявляється в визначенні суб'єкта та об'єкта оподаткування, диференціації ставок податків, системи пільг при оподаткуванні. Так варіювання податковими пільгами дозволяє впливати на динаміку та структуру виробництва, капіталовкладення, зайнятість, розподіл доходів, розвиток процесів інтеграції тощо. Водночас пільги викривлюють умови конкуренції, порушують принцип однакового підходу до платників податків, сприяють ухиленню від податків, зменшують надходження до бюджету. Тому дуже важливо вирішити питання щодо ефективного використання пільг.

Податковий кодекс України визначає податкову пільгу як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав (ст. 30.1).

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (ст. 30.2).

Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору (ст. 30.9) [1].

Характеристика податкових пільг повинна бути заснована на рівності в оподаткуванні. При наданні пільг критерієм повинне бути матеріальне становище суб'єкта оподаткування. Навряд чи є правомірними підстави для надання пільг, якщо вони не пов'язані з майновим положенням. Класифікація податкових пільг може здійснюватися за різними принципами.

Система податкових пільг як повних або часткових звільнень має різноманітні форми й будову окремо для кожного податку відповідно до пріоритетів національної фіскальної політики. Податкові пільги дозволяють оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто А.І. Даниленко цілком справедливо розглядає їх як регулюючий податковий механізм тактичного характеру [4, с. 217]. Доцільність податкових пільг, що надаються терміном на 5–7 років, є в корінь суперечливою та економічно сумнівною.

У 2004 році А.І. Крисоватий відзначав, що пільги в оподаткуванні юридичних осіб є складовою частиною бюджетної політики, але при цьому «обсяги таких пільг не враховувались ні у дохідній, ні у видатковій частинах бюджету, і донедавна обсяги таких пільг були просто невідомі і при визначенні податкового тиску не враховувались. Крім того, відповідальність за нецільове

використання коштів, отриманих у результаті використання пільг, не передбачено» [5, с. 128].

Податковим кодексом встановлено, що контролюючі органи складають зведену інформацію про суми податкових пільг юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та визначають втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг (30.7). Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені в розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України (30.8.) [1].

Використовуючи результати контрольно-аналітичних досліджень, проведених Рахунковою палатою України, В.К. Симоненко стверджує: «У нас жодна з державних структур управління не володіє загальною сумою пільгового оподаткування в країні. Більш того, цей процес в масштабах країни ніхто не аналізує і не регулює» [14].

Аксіоматичним постає твердження, що існуюча система впливає на формування доходів бюджету. Однак у вітчизняних умовах такий вплив набуває негативних рис: діюча система надання податкових пільг та їх зростаючі обсяги, які отримували платники податків, суттєво зменшують надходження до бюджету. На думку Ц.Г. Огня, наявна система пільг призводить до постійних втрат доходів бюджету і гальмує розвиток бізнесу в Україні [12, с. 169]. У переважній більшості податкові пільги надаються відповідно до ухвалених законів. Найвагомішими у структурі пільг є пільги, отримані платниками ПДВ, податку на прибуток підприємств та акцизного збору, які за підрахунками Ц.Г. Огня становлять понад 80 відсотків загального обсягу усіх пільг.

Вже стали історією матеріали щорічних висновків Рахункової палати України щодо виконання Державного бюджету України 1998–2010 рр. [20], але звернення до них надає корисні уроки для сучасності.

Найвагомішими в абсолютних сумах в 1999 році були пільги, надані платникам податку на додану вартість, які склали, як і в попередніх періодах, майже 85% загального обсягу пільг або 33,7 млрд. грн., з яких 14,2 млрд. грн. є прямими втратами бюджету. Внаслідок оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою операцій з продажу товарів, вивезених (експортованих) платниками податку за межі митної території України, бюджет втратив 7,4 млрд. грн. або 52,3 % загальної суми втрат.

Сума фактично наданих пільг з податку на додану вартість, який відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» до 1 січня 2001 року не сплачується в момент перетину митного кордону товарами критичного імпорту, за 1999 рік становила майже 460 млн. грн.

Перелік товарів критичного імпорту визначено постановою Кабінету Міністрів України від 18 червня 1999 року № 1080. Проте, Урядом приймалися рішення щодо митного оформлення як товарів критичного імпорту продукції, що до визначеного переліку не відноситься.

Переважну суму пільг у 2000 році знов складала пільга з податку на додану вартість, а податкова база цього доходного джерела, як зазначається в Звіті, практично зведена нанівець. Обсяг наданих пільг (37,9 млрд. грн.) майже у 4 рази перевищив фактичне надходження цього податку (9,4 млрд. грн.). Реально втрачено 22,5 млрд. грн.

Найбільша сума прямих втрат від надання пільг із сплати податку на додану вартість (12,6 млрд. грн.) припадає на операції з продажу товарів за межі митної території України (експорту). Таким чином, за рахунок бюджету створені умови для експортерів щодо реалізації продукції за вкрай низькими цінами. Це викликало низку антидемпінгових розслідувань в окремих країнах. За даними Мінекономіки, антидемпінгові заходи у 1999 та 2000 рр. введені на 57 найменувань українських товарів у 23 країнах. Зокрема, у США щодо поставок арматури, гарячекатаного прокату та нітрату амонію, в Канаді плоского та гарячекатаного прокату, в Європейському Союзі карбаміду, в Російській Федерації труб. Як наслідок, за рахунок запровадження та отримання вказаними країнами антидемпінгового мита, їх бюджети наповнювалися додатковими доходами за рахунок коштів українських експортерів.

Прорахунки в адмініструванні податку на додану вартість вкрай звузили базу оподаткування цим податком та невиправдано загострили проблему його відшкодування. База оподаткування податком на додану вартість невиправдано звужена. У 2001 році із належних до державного бюджету 37 млрд. 212 млн. грн. надійшло менше третини – 10 млрд. 355 млн. грн., а решта втрачено через пільги – 23 млрд. 100 млн. грн. та недоїмку – 3 млрд. 757 млн. грн. При цьому із отриманих 10 млрд. 355 млн. грн. належить повернути 56 % платникам податку на додану вартість, що свідчить про втрату значення цього податку як основного доходного джерела бюджету. Загальне надходження податку на додану вартість в 2001 році становило 10 млрд. 355,1 млн. грн. або лише 5,8 % утвореної валової доданої вартості проти 20%, встановлених законом. Істотне звуження бази оподаткування зумовлено наданням значних обсягів пільг, утворенням податкового боргу та чутливістю цього податку до експорту. Зокрема, прямі втрати бюджету від пільг за цим податком за рік склали 23,1 млрд. грн. і більше ніж у 2 рази перевищили його надходження до бюджету. Незважаючи на списання та реструктуризацію боргів із сплати податку на додану вартість у сумі 9 млрд. грн., проведених у 2001 році відповідно до статті 18 Закону України від 21.12.2000 № 2181 «Про погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», заборгованість за цим податком досягла на 1 січня 2002 року 3,8 млрд. грн. Водночас сума невідшкодованого податку на додану вартість на початок 2002 року становила близько 6 млрд. грн.

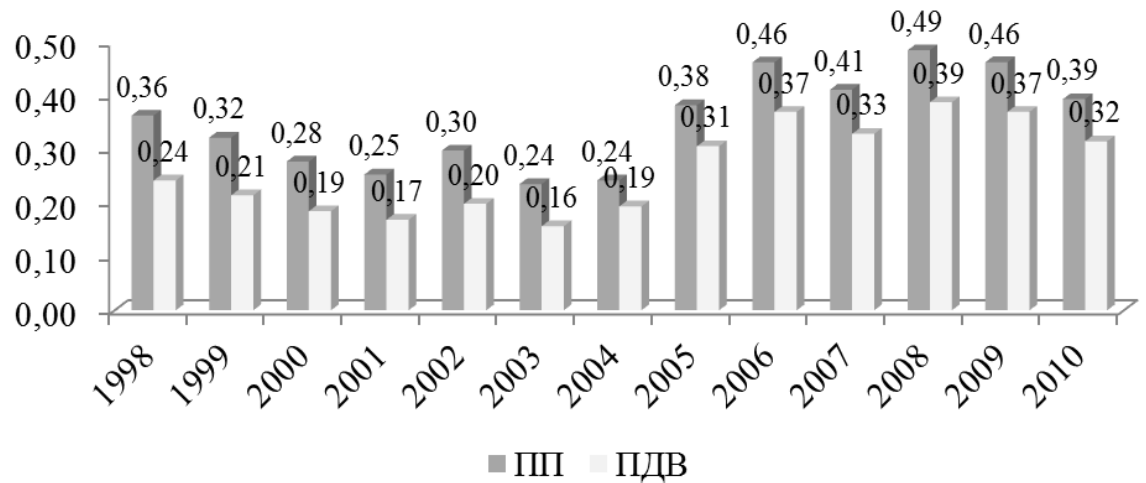


Пільги з податку на додану вартість, якими скористалися 58,9 тис. платників або 13,7% загальної чисельності платників цього податку, у 2001 році склали більше 81,1% загальної суми пільг і становили 41 млрд. 811,2 млн. грн. При цьому практично у всіх областях обсяги пільг з податку на додану вартість перевищували фактичні надходження.

У 2002 році отримані платниками пільги з податку на додану вартість становили 46 млрд. 772,4 млн. грн. Обсяги пільг з податку на додану вартість проти попереднього року зросли на 11,9%, при цьому кількість пільговиків скоротилася на 0,3 відсотка.

Як неодноразово зазначала Рахункова палата, податок на додану вартість втратив роль основного джерела доходів бюджету і фактично використовується як інструмент регулювання виконання державного бюджету. Залишок невідшкодованих сум за цим податком на 1 січня 2004 року склав 7,4 млрд. грн., прострочена бюджетна заборгованість – 1,7 млрд. грн. За умов повного відшкодування заборгованості надходження податку на додану вартість у 2003 році становили тільки 5,2 млрд. грн. або лише 2,2% утвореної валової доданої вартості проти 20%, встановлених законом. Найсуттєвішими є пільги з податку на додану вартість (з урахуванням нульової ставки), які складають 87% загального обсягу і за сім років зросли у 3,9 рази (з 15,9 млрд. грн. до 62 млрд. грн.). Рівень перевищення пільг над фактично сплаченим податком на додану вартість зріс з 1,9 рази в 1997 році до 4,9 рази за 2003 рік. Порівняно з 2002 роком обсяг надходжень податку на додану вартість в 2003 році зменшився на 0,9 млрд. грн., у той час як обсяги пільг зросли майже на 15,2 млрд. грн.

З огляду на таку ситуацію необхідно розглядати показник бюджетної ефективності ПДВ, який відображає скільки надходжень ПДВ у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки. Відповідно, чим більший цей показник, тим краще працює система ПДВ у країні. Результати розрахунку вищезгаданого показника представлено на рис. 1. В Україні він коливався у межах 0,16–0,39. Для порівняння, середній показник бюджетної ефективності ПДВ у країнах ЄС у 2006 р. склав 0,41, що на 0,06 пункту менше, ніж в Україні. У трансформаційних європейських економіках, що розвиваються, даний показник складає: у Болгарії – 0,63, Естонії – 0,5, Латвії – 0,47, Словенії – 0,44. Відставання від країн ЄС зумовлено більш низькою продуктивністю ПДВ в Україні. За підрахунками О.О. Молдована, якщо досягти середнього європейського рівня ефективності адміністрування ПДВ, уряд додатково отримає 12 млрд. грн. чистого приросту надходжень ПДВ або 14,3 % від нинішнього обсягу ПДВ. А при наблизненні українського показника бюджетної ефективності ПДВ до рівня Болгарії додаткові надходження податку складуть 40 млрд. грн. або збільшаться майже удвічі [10].



**Рис. 1. Коефіцієнт бюджетної ефективності податку на прибуток підприємств та ПДВ в Україні**

Джерело: розраховано автором за даними [21, с. 54-56].

Сума пільг з податку на прибуток підприємств у 1999 році становила 3,6 млрд. грн. при 6,4 млрд. грн. фактичних надходжень податку до зведеного бюджету. Найбільш поширеною пільгою по цьому платежу є зменшення оподаткованого прибутку на суму балансових збитків, отриманих платником податку у попередніх звітних періодах. За 1999 рік згідно з чинним законодавством більше ніж 19,2 тис. підприємств спрямували на покриття таких збитків 1061,6 млн. грн. або 29,7 % загальної суми пільг за цим податком. Механізм надання цієї пільги дозволяє підприємствам на законних підставах фактично уникати сплати податку. Так, за підсумками діяльності у 1999 році при фактичній нульовій сплаті податку до бюджету залишилися 25,2 млн. грн. у розпорядженні Україно-Кіпрського АТЗТ «Приват-Інтертрейдинг» (Дніпропетровська область); ВАТ «Донецькобленерго» – 23,4 млн. грн.; Алчевського металургійного комбінату – 28,9 млн. грн.; Одеської залізниці – 61,2 млн. грн.; нині одіозно відомій торгівельно-енергетичної «Ітера-Україна» (м. Київ) – 38,9 млн. грн.

У зв'язку з переходом на бухгалтерський облік за міжнародними стандартами фінансово-кредитні установи отримали право на віднесення до валових витрат видатків капітального характеру та створення страхових резервів для покриття можливих втрат у кредитній діяльності. Раніше такі витрати проводились за рахунок прибутку, що залишався у розпорядженні установ після сплати податків. Чинне законодавство дозволяє також банківським і страховим установам формувати страхові резерви для покриття неповернених кредитів за рахунок податку на прибуток.

Внаслідок віднесення на валові витрати відрахувань на створення страхових резервів банків бюджет у 1999 році не одержав 253,4 млн. грн. податку на прибуток. Четверту частину зазначеної суми або 56,3 млн. грн., одержав комерційний банк «Приватбанк» (м. Дніпропетровськ), який фактично сплатив платежів до бюджету лише 1,5 млн. гривень. З часу введення в дію зазначеної пільги її обсяг зріс у 1,6 рази (1998 рік 161,4 млн. грн.). За 2000 рік

банки таким чином не сплатили до бюджетів 312 млн. грн. Це фактично провокує їх до видачі сумнівних кредитів, які завжди можливо покрити за рахунок бюджету.

Зокрема, пільгами з податку на прибуток підприємств у 2001 році скористались 55,7 тис. платників або 10,2% загальної чисельності платників цього податку, що в 1,3 рази більше, ніж у 2000 році. Сума отриманих пільг становила 5 млрд. 457,2 млн. грн. В окремих областях суми пільг перевищили суми фактичних надходжень цього податку, зокрема, у платників Хмельницької та Херсонської областей – у 1,6 рази, Рівненської – 1,4 рази, Дніпропетровської області – у 1,5 рази. Найбільш поширеною залишалася пільга, яка дозволяє зменшувати оподатковуваний прибуток на суму балансових збитків попередніх звітних періодів (1,7 млрд. грн.).

У 2002 році отримані платниками пільги з податку на прибуток підприємств становили 5 млрд. 326,4 млн. грн. Деяко скоротилася сума податку на прибуток, несплаченого через отримання пільг на 2,4%, у порівнянні з 2001 роком, проте на 1,7% зросла кількість пільговиків за цим податком.

Пільги з податку на прибуток підприємств у загальному обсязі пільг у 2003 році склали 5,8 % і становили 4,1 млрд. грн., збільшившись за сім років у 2,2 рази. Найбільш поширеною пільгою з податку на прибуток підприємств є зменшення оподаткованого прибутку на суму балансових збитків, отриманих платником податку в попередніх звітних періодах. За 2003 рік згідно з чинним законодавством більш ніж 7,5 тис. підприємств на покриття таких збитків спрямували майже 1,2 млрд. грн. або 29,3% загальної суми пільг з податку.

Загальна сума пільг, наданих юридичним особам з акцизного збору, за 1999 рік становила 1,1 млрд. грн. при фактичних надходженнях збору у сумі 1,8 млрд. грн. Прямі втрати бюджету від надання пільг з акцизного збору склали 521,9 млн. грн. або 46,5% загальної суми пільг.

З 10 серпня 1999 року набрав чинності Закон України від 14.07.99 № 929-XIV «Про внесення змін до Закону України «Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої», яким продовжено дію пільгових ставок на вітчизняний спирт та алкогольні напої.

Проведений аналіз свідчить, що надання пільг з акцизного збору та значні їх суми суперечать його сутності як непрямого податку на високорентабельні та монопольні товари. Переважна більшість таких пільг використовується підприємствами харчової, передусім, спиртової промисловості – 816,1 млн. грн. або 72,6% загальної суми наданих пільг із збору, нафтохімічної промисловості 147,8 млн. грн. або 13,1%, тютюнової промисловості 56 млн. грн. або 5%.

При рівні рентабельності в цілому по промисловості 7,4% рентабельність виробництва підакцизних товарів у 1999 році становила: спирту етилового 10,9%, коньяків 67,7%, шампанського 32,7%, пива 43,3%, сигарет 21,8%, бензину автомобільного 13,1 %, дизельного палива 12,5%.

У 2002 році отримані платниками пільги з акцизного збору становили 2 млрд. 944,2 млн. грн. Втрати бюджету через пільги з акцизного збору зросли в порівнянні з 2001 роком на 13,7%.

В умовах ринкової економіки та обмеження бюджетних ресурсів підтримати всі галузі промисловості не видається можливим, а тому за складних фінансово-економічних умов прийнятною може бути політика не розгалуженої, а точкової підтримки обмеженої кількості пріоритетних галузей. Слід відзначити, що в умовах демократії даний вибір ускладнюється через зіткнення інтересів численних груп лобістських сил.

Так наприклад, у 2002 році підприємства таких галузей як суднобудівна, космічна, літакобудівна, автомобілебудівна та бронетанкова отримали пільги, встановлені спеціальними законами щодо визнання цих галузей пріоритетними, на суму понад 400 млн. грн. Сучасність впевнено довела правомірність скептичного ставлення В.М. Гейця у 2004 році щодо надання значних пільг підприємствам автомобілебудування. Ці пільги, на його погляд, були прикладом недостатньої виваженості при визначенні національних пріоритетів і, відповідно, об'єктів державної підтримки. Державна фінансова підтримка галузі, продукція якої має обмежений ринок збуту, а тому сумнівні перспективи, не відповідає критерію економічної ефективності та доцільності. Поки що відсутні серйозні підстави сподіватися на конкурентоспроможність українських автомобілів на зовнішніх ринках, а внутрішній ринок через низький платоспроможний попит населення та порівняно високі ціни на автомобілі стримує зростання обсягів виробництва галузі. За його переконанням більш обґрунтованим є надання податкових пільг молодим галузям, які мають реальні можливості стати конкурентоспроможними, але на початковому етапі потребують державної підтримки і захисту від конкуренції з боку розвинутих країн. [3, 20–21].

Щодо задіяння важелів податкового регулювання і стимулювання, то на думку В.М. Мельника, в Україні існує необхідність прийняття остаточних рішень за декількома напрямками одночасно. По-перше, з огляду на досвід попередніх років виникає сумнів у доцільності застосування у майбутньому списання та реструктуризації податкової заборгованості. По-друге, влада має визначитися із ключовими напрямками використання податкових пільг. Так, зниження ставок податку на прибуток підприємств для окремих галузей та розширення складу валових витрат для них, як і запровадження пільг по ПДВ, зумовили деяке зростання рентабельності, приріст обсягів випуску продукції. Однак технологічне оновлення процесу виробництва не відбулося. Однією з причин є недосконалість національного податкового законодавства та слабкість системи податкового адміністрування, в результаті яких не було забезпечено цільового призначення податкових пільг та цільового використання коштів, отриманих внаслідок користування ними [9, с. 121–122].

Податкові пільги, даючи короткострокову вигоду виробнику, заганняють його самого у пастку зниження власної конкурентноздатності, адже, рано чи пізно, пільги ліквідуються, і настане необхідність на рівних умовах боротись з конкурентами, які вже спромоглися працювати у звичайному режимі. В сучасній ситуації А.Я. Новак вважає за необхідне конституційно закріпити певні загальні податкові категорії, які зменшать рівень податкового навантаження на всіх суб'єктів економіки України і впорядкують процес сплати

податків. В тому числі: «Всі платники податків є рівними перед законом – пільг в оподаткуванні не існує, окрім як у 5 видах діяльності: 1) охорона здоров'я, 2) освіта, 3) наука, 4) культура, 5) спорт» [11, с. 283–284].

М.В. Романюк до певної міри визначає пільгу як інструмент фінансування окремих платників податків за рахунок бюджету, отже, до її запровадження повинні бути встановлені чітко визначені законодавством вимоги, основною з-поміж яких має бути цільове використання коштів, що вивільнюються в результаті її застосування. Поряд з цим він застерігає, що пільги жодною мірою не повинні використовуватися на такі цілі як виплата заробітної плати або дивідендів, збільшення нерозподіленого прибутку чи додаткового капіталу суб'єкта господарювання, прикриття збитків минулих періодів, вивільнені в результаті застосування пільги кошти повинні використовуватися на розширення виробництва, створення нових робочих місць, оновлення виробничих фондів, освоєння нових видів виробництва і технологій [13, с. 70].

Надання пільг в оподаткуванні потребує дотримання суворої бюджетної дисципліни, посилення відповідальності за нецільове використання вищезгаданих фінансових ресурсів. У цьому разі, за винятком антикризового ефекту, у довгостроковому періоді виникає й фіскальний ефект у вигляді поповнення доходів зведеного бюджету України за рахунок розширення виробництва і зміни його структури. Це, у свою чергу, дає можливість задовольнити нагальні потреби соціально-економічного розвитку держави [13, с. 70]. Так на даний час надзвичайно важливо вжити заходів із запобігання впливу міжнародних фінансових криз на економіку України. До таких заходів А.Я. Новак в тому числі відносить демонополізацію економіки України, яка вимагає вольових рішень владних структур – скасування податкових пільг монопольним виробникам [11, с. 339–340].

У результаті криз у середньостроковій перспективі й Російська Федерація зіткнеться зі зниженням рентних надходжень до бюджету, що призведе до необхідності розробки нової моделі фінансування економічного зростання, зокрема оптимізації податкового навантаження на економіку. При цьому доцільно говорити скоріше не про розширення податкових пільг і звільнень, а про зміну структури податків, про її приведення у відповідність до сучасних викликів і потреб інноваційних підприємств (уточнення правил амортизації, оподаткування операцій з інтелектуальною власністю, спрощення процедур адміністрування податків, зокрема при експортних операціях й ін.) [15, с. 56].

Податкові пільги розглядаються як альтернатива відповідним бюджетним витратам, оскільки вони призводять до недоотримання бюджетами відповідних сум податкових надходжень. Виходячи з цього, поширеним є негативне ставлення до їх застосування [4, с. 217]. Надання податкових пільг і звільнень не передбачає прямого витрачання бюджетних коштів, але призводить до зниження доходів бюджету, які за умов отримання були б спрямовані на вирішення тих самих соціально-економічних завдань, що і надані пільги. В зв'язку з цим податкові пільги і звільнення можна розглядати як фінансову допомогу уряду платникам податків, що надається в рамках податкової системи. Крім того, податкові пільги і звільнення часто мають природу

витратних програм, зокрема, можуть бути замінені прямими витратами без підвищення витрат на реалізацію і адміністрування відповідного заходу. Якщо витрати, здійснювані через податкову систему, не піддаються такому ж ретельному розгляду, як прямі витрати, створюються передумови для трансформації програм бюджетних витрат у пропозиції по зміні податків. Таким чином, витратні програми, здійснювані через податкову систему, повинні проходити процедури розгляду і перевірки ефективності, які передбачені для програм прямих витрат у бюджетному процесі. Реалізувати вказаний підхід дозволяє концепція податкових витрат бюджету, що передбачає облік і формування звітності за податковими витратами. Інформація про податкові витрати бюджету дозволяє робити обґрунтований вибір способів для вирішення завдань соціально-економічної політики, ефективніше реалізовувати заходи бюджетної і податкової політики, зокрема розробку напрямів і оцінку дієвості податкових реформ.

Публікація звітності за податковими витратами сприяє підвищенню відповідальності і прозорості в бюджетній-податковій сфері. Розвинені країни (Австралія, Великобританія, США, Франція та ін.) використовують концепцію податкових витрат бюджету в своїй практиці впродовж достатнього тривалого періоду. Країни з середнім рівнем доходу і країни, що розвиваються (Китай, Польща, Туреччина й ін.), також поступово починають застосовувати на практиці концепцію податкових витрат бюджету [8, с. 202].

Податковий кодекс України розширив перелік податкових пільг, та не вніс ясності й наочності до системи надання вже існуючих. Тобто система в цілому залишилася не реформованою. Потребує фахової наукової дискусії пропозиція щодо узагальнення в офіційному документі всіх існуючих пільг (або взагалі винесення їх в окремий розділ Податкового кодексу України), на основі якого в подальшому опублікуватиметься бюджетно-пільгова статистика та проводитиметься відповідний економічний аналіз ефективності в розрізі отримувачів. Така інформація потребує регулярного офіційного оприлюднення на основі реалізації принципу гласності, постійної належної уваги та ретельного прискіпливого ставлення. Цікавою є проблематика надання податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб та з огляду на притаманну їй специфіку потребує окремого ґрунтованого наукового дослідження. Залишаємо її поза межами даної статті, що становитиме перспективи подальших наукових розвідок.

Аналіз іноземного досвіду оподаткування свідчить про те, що в податкових системах європейських країн на фоні загального скорочення податкових пільг зберігаються та розвиваються пільги, що мають інноваційну та соціальну спрямованість (табл. 3), оскільки їх використання дозволяє зменшити державні витрати на реалізацію відповідних цільових програм [4, с. 217].

Таблиця 3

**Міжнародне порівняння податкових пільг,  
у % від податкових надходжень**

Податок / Країна	Канада (2004)	Німеччина (2006)	Корея (2006)	Нідерланди (2006)	Іспанія (2008)	Сполучене Королівство (2008)	Сполучені Штати Америки (2008)
Прибутковий податок з громадян –всього	52,97	7,71	24,56	9,60	17,21	22,86	51,10
Корпоративний прибутковий податок – всього	59,30	8,81	24,60	9,60	19,18	37,22	57,97
прискорена амортизація	0,00	0,00	0,05	0,00	0,00	6,56	3,40
відсотки за кредитами	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,08	0,09
Дивіденди	2,73	1,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17
доходи від приросту капіталу	3,59	0,00	0,00	0,00	1,97	7,72	3,21
ПДВ – всього	52,38	1,54	9,98	9,74	59,69	54,66	-
Акцизи – всього				4,41			
Податкові пільги за типом:*							
Кредити	14,76	0,01	0,27	0,51	4,11	7,09	3,35
Вирахування, знижки, звільнення та виключення	27,09	8,58	23,84	7,72	7,72	23,00	45,41
Відсрочки	15,36	0,04	0,05	0,47	0,00	6,84	7,89
Знижені ставки	2,15	0,18	0,57	1,70	4,40	1,91	1,94

Джерело: [22, с. 226–227].

Примітка: автори книги зазначають, що така класифікація податкових пільг за ціллю та типом є до певної міри відносною.

У Податковому кодексі України не повною мірою відображено концепцію розширення бази нарахування податків та зменшення розмірів ставок податків за рахунок скорочення пільг при визначенні об'єктів оподаткування. Проведення цих заходів повинно забезпечити справедливий підхід держави до підприємств усіх форм власності та суб'єктів підприємницької діяльності і має спиратися на принципи податкової політики. Система пільг щодо оподаткування повинна стимулювати виробництво й інвестування, адже практично ті кошти, які повинні бути зараховані в бюджет, залишаються у виробника, що є нічим іншим, як своєрідним бюджетним фінансуванням, тому податкова адміністрація повинна контролювати використання коштів, які залишились у виробника, тобто їх цільове використання.

У будь-якому випадку слід дослухатись застережень професора І.Я. Чугунова [9; 18–19] і будь-які зміни у бюджетній системі України та

обсягах податкових пільг зокрема, проводити з врахуванням інституційного середовища суспільства.

**Висновки.** Аналізуючи вище викладене, можна зробити такі висновки:

1. Здійснювана політика щодо надання пільг з оподаткування та погіршення платіжної дисципліни платників податків негативно вплинула на виконання доходної частини бюджету. Сучасність доводить, що жодна з галузей, які користувались пільговою підтримкою 10–12 років тому, за якісними та кількісними показниками не здійснила техніко-економічного прориву. Вітчизняна економіка здебільшого продовжує працювати на рівні 3–4-го технологічних укладів, у той час як весь світ розвиває 6–7-й.

2. Діючі умови оподаткування через встановлення різних підходів в оподаткуванні шляхом надання пільг дискримінують більшість учасників економічної діяльності. Основним його негативним наслідком було порушення принципів справедливості в оподаткуванні, що призвело до отримання необґрунтованих конкурентних переваг одних суб'єктів господарювання перед іншими. При цьому основні економічні проблеми залишилися невирішеними, тож такі результати потребують ретельного перегляду об'єктивності та виправданості надання пільгових преференцій для окремих галузей та підприємств.

3. Чинна система пільгового оподаткування штучно суттєво стримувала нарощування фінансових ресурсів держави, при цьому темпи зростання використання пільг за окремими бюджетоутворюючими податками збільшувалося випереджаючими темпами в порівнянні із темпами зростання відповідних надходжень. Зазначене суперечить рекомендаціям кейнсіанської теорії, оскільки тим самим втрачається роль пільг як макрорегулятора. Парадоксальною є ситуація, коли зростання обсягів надання податкових пільг відбувалося на фазі підйому економічного циклу з 2000 року.

4. З часом податкові пільги не надають очікуваного економічного та фіскального ефекту, тобто не виправдовують себе і спричиняють значні непродуктивні втрати бюджету. Мультиплікативний ефект з часовими лагами відзначено не було. ВВП й дотепер залежить більшою мірою від зовнішніх факторів – внутрішніх факторів пільги за ці роки відчутно не зміцнили. Якщо пільги не приносять ефекту і отримувачі об'єктивно не відносяться до ряду стратегічних, попри лобістські інтереси слід віднайти політичну волю та переглянути доцільність їх надання.

5. Необхідно намітити відходи від практики превалювання протекціоністських пільг, які викривлюють умови конкуренції та не сприяють модернізації виробничих потужностей, консервуючи тим самим їх архаїчні форми, до практики надання пільг стимулюючого характеру.

6. Слід посилити відповідальність за цільове спрямування наявних та увагу до першочерговості надання нових пільг, оскільки їх надання одним користувачам обумовлює обмеження можливостей державної фінансової підтримки дійсно пріоритетних видів виробництва.

7. Зміцнити засади дотримання принципу гласності, в тому числі через статистичний облік категорії «податкові втрати бюджету» та оприлюднення



даної інформації у розгорнутому вигляді, в тому числі в офіційних висновках Рахункової палати України щодо виконання державного бюджету України за відповідний рік.

### **Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI у поточній редакції від 19.01.2012. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». – Режим доступу: [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)
3. Геєць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 1. – С. 9–30.
4. Фіскально-бюджетна та грошово-кредитна політика в Україні: проблеми та шляхи посилення взаємозв'язку: монографія / [А.І. Даниленко, А.А. Гриценко, В.В. Зимовець та ін.]; за ред. чл.-кор. НАН України А.І. Даниленка; НАН України; Ін-т екон. та прогноз. – К., 2010. – 456 с.
5. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. – 304 с.
6. Лагутін В.Д. Бюджетна та монетарна політика: координація в трансформаційній економіці: Монографія. / В.Д. Лагутін. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 248 с.
7. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін.; За заг. ред. А.М. Соколовської]; Н.-д. фін. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2006. – 316 с.
8. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т.А. Малинина – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р).
9. Мельник В.М. Стратегічні напрями реформування податкової системи України // Фінансово-бюджетна стратегія в сучасних соціально-економічних умовах: наук.-практ. конф., м. Київ, 26 лют. 2009 р. / редкол.: І.Я. Чугунов (голова) [та ін.]. – К.: НДФІ, 2009. – С. 120–122.
10. Молдован О.О. «Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ». Аналітична записка // Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>
11. Новак А.Я. Як підняти українську економіку: Монографія. / А.Я. Новак. – Вид. 3-тє, доп. – К.: «Гнозіс», 2011. – 368 с.
12. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: Монографія. / Ц.Г. Огонь. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. – 580 с.

13. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики // *Фінанси України*. – Київ. – 2009. – № 12. – С. 66–71.
14. Симоненко В.К. Налоговый кодекс Украины: что осталось за «бортом» проекта // *Голос Украины* – 2010. – № 158. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article/16730383>
15. Эволюция бюджетной политики в России в 2000-х годах: в поисках финансовой устойчивости бюджетной системы страны / С. Синельников-Мурылев [и др.]. – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 72 с. : ил. – (Научные труды / Ин-т эконом. политики им. Е. Т. Гайдара; № 147Р).
16. Соколовська А.М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні // *Фінанси України*. – Київ. – 2011. – № 3 (184). – С. 42–53.
17. Таращенко В.А. Податкові пільги: теоретичні аспекти // *Наукові праці НДФІ*. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc\\_Gum/Npndfi/2009\\_1/Statti/Taraschenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Npndfi/2009_1/Statti/Taraschenko.pdf)
18. Чугунов І.Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку. – К.: НІОС, 2003. – 487с.
19. Чугунов І.Я. Бюджетна система в інституційному середовищі суспільства // *Фінанси України*. – Київ. – 2009. – № 11. – С. 3–11.
20. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 1998-2010 рр. / Рахункова палата України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>
21. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Державний комітет статистики України. – Київ: «Інформ.-аналітичне агентство», 2010. – 566 с.
22. Tax Expenditures in OECD Countries // OECD. – 2010. – 244 p.

*Подано до редакції 10 лютого 2012 року*

**Касперович Ю.В.**

***Доходы бюджета и налоговые льготы в системе финансово-экономического регулирования***

*В статье проведен ретроспективный анализ фискальной и экономической эффективности механизма предоставления налоговых льгот в Украине как составляющей системы финансово-экономического регулирования. Установлено несоответствие динамики объемов налоговых льгот стадиям экономического цикла в соответствии с рекомендациями кейнсианской теории экономического развития. Обращено внимание на российскую модель налогового регулирования и обозначено целесообразность внедрения термина «налоговые расходы бюджета» в отечественную практику в контексте передового мирового опыта.*

**Ключевые слова:** *доходы бюджета, налоговые льготы, финансово-экономическое регулирование, НДС, налог на прибыль предприятий, акциз.*

***Kasperovich J.V.***

***Budget revenues and tax expenditures in the system of financial-economic regulation***

*The retrospective analysis of fiscal and economic efficiency of mechanism of tax expenditures in Ukraine as a component of system of financial-economic regulation is done in the article. Discrepancy in dynamics of tax expenditures volumes to the stages of the economic cycle in accordance with positions of Keynes' theory of economic development is discovered. Attention to the experience of Russian tax regulation model is attracted and conclusion about expediency of term "tax expenditures" wide introduction in domestic native practice in context of modern world experience is made.*

***Key-words:*** *budget revenues, tax expenditures, financial-economic regulation, VAT, corporate income tax, excise.*

*Касперович Юлія Володимирівна – аспірант, асистент кафедри фінансів Київського національного торговельно-економічного університету.*