

А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська

НОВІТНЯ
ПАРАДИГМА
ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ

МОНОГРАФІЯ

Київ
«Центр учбової літератури»
2013

УДК 336.564
ББК 65.9(4 Укр)261.4
К 82

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 2 від 28. 11. 2012 року)*

Рецензенти:

Алексєв Ігор Валентинович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»;

Іванов Юрій Борисович, доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, заступник директора з наукової роботи Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку Національної академії наук України;

Мельник Віктор Миколайович, доктор економічних наук, професор, професор з наукової роботи Європейського університету.

Крисоватий А. І. Новітня парадигма преференційного оподаткування [текст]:
К 82 монографія / А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 260 с.

ISBN 978-611-01-0464-7

Розрахована на науковців, юристів-практиків, викладачів, студентів вищих навчальних закладів.

У монографії проведено комплексне дослідження теоретичних основ преференційного оподаткування, висвітлено його соціально-економічну сутність. Запропоновано типологізацію податкових преференцій та визначено особливості оцінки соціально-економічної доцільності та фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування. Проведено моніторинг вітчизняних технологій преференційного оподаткування.

Обґрунтовано прагматику дієвості податкових преференцій. Досліджено застосування пільгового оподаткування, змодельовано динаміку прогнозних значень податкових пільгових преференцій та визначено оцінку їх впливу на обсяги несплачених податків.

Визначено соціально-економічну компоненту використання безпільгових податкових преференцій. Окреслено пріоритети розвитку преференційного оподаткування. Узагальнено зарубіжний досвід використання податкових преференцій та розглянуто можливості їх використання в Україні. Розроблено основні напрями удосконалення преференційного оподаткування.

УДК 336.564
ББК 65.9(4Укр)261.4

ISBN 978-611-01-0464-7

© Крисоватий А. І., Василевська Г. В., 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ УТВЕРДЖЕННЯ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ.	9
1.1. Соціально-економічна сутність преференційного оподаткування	9
1.2. Типологізація податкових преференцій	23
1.3. Особливості оцінки соціально-економічної доцільності та фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування	39
РОЗДІЛ 2. НАУКОВІ ПОСТУЛАТИ ОБҐРУНТУВАННЯ АНТРОПОЛОГІЗМУ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	56
2.1. Інституційна трансформація теорії податкових преференцій	56
2.2. Дивергенція суспільної природи дефініції преференційного оподаткування	70
РОЗДІЛ 3. МОНІТОРИНГ ВІТЧИЗНЯНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	92
3.1. Прагматика дієвості податкових преференцій	92
3.2. Застосування пільгового оподаткування та оцінка його впливу на обсяги несплачених податків	104
3.3. Соціально-економічна компонента використання безпільгових податкових преференцій	124
РОЗДІЛ 4. ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	141
4.1. Зарубіжний досвід організації преференційного оподаткування та можливості його використання в Україні	141
4.2. Перспективи удосконалення преференційного оподаткування в Україні	152
4.3. Вектори раціоналізації податкових преференцій	162
ВИСНОВКИ	176
ДОДАТКИ	179
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	237
Перелік рисунків	255
Перелік таблиць	257

ВСТУП

Нестабільність соціально-економічного розвитку суспільства та подолання наслідків кризових явищ у економіці, коли саме преференційні фіскальні інструменти мали стати одними із ключових антикризової політики, вітчизняна податкова політика, під тиском наслідків фінансово-економічної кризи та неадекватних економічних рішень уряду, сама перетворилася на джерело ризиків для відновлювальних фінансових процесів. Трансформація преференційного оподаткування була зорієнтована, в більшій мірі, на вирішення кон'юнктурних фіскальних задач мобілізації до бюджету додаткового обсягу фінансових ресурсів, аніж на стимулювання якісних позитивних структурних зрушень в економіці. На сьогодні економіка України потребує здійснення ефективних економічних реформ для якнайшвидшого подолання наслідків фінансово-економічної кризи та стабільного економічного зростання. Забезпечення реалізації відповідної державної політики не можливі без значних та глибинних наукових досліджень соціально-економічних ефектів та фіскальних наслідків преференційного оподаткування як важливого ринкового інституту стабілізації державних фінансів.

Серед проблем ефективного використання інституцій преференційного оподаткування невирішеними і досі залишаються питання що стосуються:

- по-перше, фіскальної спрямованості податкової політики держави;
- по-друге, складності, нестабільності, неузгоджені та суперечності податкового законодавства, яке власне і регламентує преференційне оподаткування;
- по-третє, визначення оптимального рівня преференційного оподаткування в Україні та розподілу податкового навантаження між факторами виробництва;
- по-четверте, безсистемного та невиправданого надання податкових пільг та звільнень;
- по-п'яте, безсистемності спрямування бюджетних видатків держави як альтернативи преференційному оподаткуванню;
- по-шосте, не контрольованості податкової політики та відсутності розрахунків ефектів та наслідків надання податкових преференцій.

Можна констатувати, що в минулому і поточному роках саме надмірна фіскальна орієнтація податкової політики стала одним із чинників охолодження ділової активності в Україні, що спричинило додатковий негативний тиск на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій. Збереження докризового рівня соціальних стандартів було профінансовано за рахунок вилучення в різний спосіб до бюджету додаткового обсягу фінансових ресурсів з економіки, що суттєво поглибило негативні економічні тенденції. Не викликає сумнівів, що визначення в посткризовий період фіскальної функції в статусі пріоритетної є одним із гальмівних чинників на шляху швидкого економічного відновлення України. У цьому контексті постає важливе завдання: забезпечення реалізації стимулюючого потенціалу податкової політики з одночасним збереженням її фіскальної ефективності забезпечення бюджетних ресурсів держави. Отже, стратегічною метою реформування інститутів податкової політики має стати перехід від домінування принципу фіскалізму до більш активної реалізації його регулятивного потенціалу в напрямі стимулювання економічного розвитку.

Проблеми пошуку різнопланових інститутів преференційного оподаткування досить ґрунтовно досліджені провідними українськими (В. Андрущенко, О. Василюком, Т. Вахненко, В. Вишневським, В. Гейцем, Т. Єфіменко, В. Лисицьким, З. Луцишин, О. Кириленко, В. Козюком, І. Луїною, С. Львовичним, П. Мельником, А. Поддєрьогіним, А. Соколовською, В. Суторміною, В. Федосовим, І. Чугуновим, С. Юрієм) і російськими (А. Вавиловим, О. Врубльовською, Є. Гайдаром, Д. Головачовим, І. Горським, Л. Дробозіною, І. Караваєвою, В. Кашиним, В. Князевим, А. Ковальовою, І. Озеровим, В. Пансковим, В. Романовським, І. Русаковою, Г. Трофімовим, Д. Черником, Т. Юткіною) науковцями.

Перед нами постає завдання узагальнити вже накопичені на сьогодні знання щодо наукового осмислення і практики взаємопов'язаного функціонування податкових інструментів, а також провести дослідження теоретико-методологічних підвалин та дивергенцію підходів до обґрунтування проблеми вибору стратегічних орієнтирів преференційного оподаткування в умовах ринкової трансформації та забезпечення сталого розвитку економіки України.

У першому розділі монографії «Теоретико-методологічні основи преференційного оподаткування в умовах утвердження ринкової економіки» висвітлено соціально-економічну природу преференційного оподаткування, представлено типологізацію податкових преференцій і методику оцінки соціально-економічної доцільності та фіскальних наслідків від їх запровадження.

У монографії визначено основні групи існуючих підходів учених щодо трактування дефініції «податкові преференції». Це дало можливість розмежувати та визначити зміст досліджуваних дефініцій, таких як «податкові преференції» та «податкові пільги».

Відсутність єдиного наукового підходу до систематизації податкових преференцій стала підставою для детального дослідження функціонування та вивчення їх впливу на соціально-економічні процеси у суспільстві. Відтак, на основі доробку вітчизняних і зарубіжних учених, з метою забезпечення соціально-економічної та фіскальної ефективності преференційного оподаткування, запропоновано власний підхід щодо поділу податкових преференцій за певними ознаками: терміном дії, сферами впливу, методами впровадження, мотиваційними ознаками, функціональним призначенням і способом реалізації. Окреслену типологізацію податкових преференцій можна використовувати для обґрунтування соціально-економічної доцільності їх надання, що, у свою чергу, дає змогу удосконалити методи впровадження і реалізації податкових преференцій, розробити систему ефективного застосування, забезпечити оптимальне співвідношення щодо їх розподілу та призначення.

Значну увагу приділено з'ясуванню соціально-економічної сутності механізму преференційного оподаткування, на підставі чого визначено основні його складові: принципи, відповідно до яких він здійснюється; методи, за допомогою яких забезпечується реалізація окреслених принципів; притаманні йому функції.

Дослідження сутності й практики реалізації податкових преференцій дало змогу визначити систему вимірників і показників обґрунтування їх соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків. З метою окреслення оптимальної структури наданих податкових преференцій, а також встановлення певних пропорцій та забезпечення їх справедливого розподілу запропоновано визначити два вимірники: пільгові та безпільгові.

У другому розділі монографії «Наукові постулати обґрунтування антропологізму преференційного оподаткування» представлена інституційна трансформація теорії податкових преференцій. Досліджено проблему пошуку фіскальних інструментів з метою ефективного подолання негативів соціально-економічного розвитку суспільства. Визначено важливу роль держави у коригуванні соціально-економічних процесів з допомогою преференційного оподаткування та необхідність окреслення відповідних ініціатив щодо формування фінансового забезпечення бюджетних видатків у цьому контексті. Водночас доведено, що інституційна парадигма преференційного оподаткування повинна формуватися на підставі сучасних тенденцій розвитку світового ринкового механізму.

У науковій роботі досліджено дивергенцію суспільної природи дефініції преференційного оподаткування, яка полягає, насамперед, в активному сприяттні економічному зростанню та соціальному розвитку. З огляду на це з'ясовано головне завдання преференційного оподаткування, яке, безумовно, повинно вирішуватися з урахуванням класичних

принципів оподаткування та раціонального управління державними доходами. Якісна оцінка вітчизняної моделі функціонування преференційного оподаткування здійснена через призму методологічних засад реалізації податкової політики.

Третій розділ «Моніторинг вітчизняних технологій преференційного оподаткування» присвячено соціально-економічній діагностиці реалізації преференційного оподаткування і виявленню його впливу на дієвість податкової політики в Україні.

У процесі наукового пошуку обґрунтовано новітню прагматику дієвості податкових преференцій, вивчено застосування пільгового преференційного оподаткування та здійснено оцінку його впливу на обсяги несплачених податків.

У результаті проведеного дослідження функціонування пільгових та безпільгових податкових преференцій визначено соціально-економічну компоненту їх використання. У роботі розглянуто особливості реалізації податкових преференцій, які на сьогодні характеризуються низькою ефективністю, або ж втратили своє значення. Беручи до уваги економічне середовище, в якому перебуває Україна, варто було б повернути фактичне значення такій преференції, як неоподатковуваний мінімум громадян, а її розмір прирівняти до розміру прожиткового мінімуму громадян. Поряд із цим збільшення прожиткового мінімуму населення шляхом розширення номенклатури й асортименту споживчого кошика є одним із важливих векторів реформування податкової політики щодо удосконалення механізму преференційного оподаткування, зокрема у питаннях надання соціальних податкових преференцій. Про необхідність таких змін у вітчизняній практиці застосування преференційного оподаткування свідчить динаміка прожиткового мінімуму, який, незважаючи на зростання в абсолютному значенні, і надалі залишається найнижчим серед усіх економічно-розвинутих країн Європи.

У четвертому розділі «Пріоритети розвитку преференційного оподаткування в Україні» основну увагу зосереджено на перспективах удосконалення преференційного оподаткування, обґрунтовано використання позитивів зарубіжного досвіду організації преференційного оподаткування у вітчизняній фіскальній практиці та окреслено вектори раціоналізації податкових преференцій.

У роботі узагальнено досвід європейських країн, де найбільшого поширення набуло використання податкових преференцій у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян, за яким базою фіскального навантаження є спільний дохід сім'ї. З цієї метою запропоновано використовувати диференційований підхід до визначення сукупного сімейного доходу платників податків, а саме домогосподарств для визначення відповідного методу оподаткування їх доходів. Разом із тим для забезпечення добробуту громадян визначено можливі соціальні ефекти для платників податків з урахуванням інфляційних процесів та фіскаль-

ну продуктивність диференціації податкових ставок податку з доходів фізичних осіб.

Запропонована авторами прогресія в оподаткуванні доходів фізичних осіб в Україні доводить потенційну можливість додаткового наповнення зведеного бюджету, що і забезпечить соціальну спрямованість здійснення податкових реформ шляхом збільшення податкових надходжень до бюджету держави за рахунок активізації процесів споживання. У свою чергу, диференціація оподаткування особистих доходів громадян демонструє доцільність її запровадження з огляду на покращення соціально-економічного становища в державі та формування в українському суспільстві середнього класу громадян. Держава, використовуючи свої повноваження, повинна запроваджувати податкові преференції у вигляді прогресивної шкали оподаткування для підвищення платоспроможності населення та активізації процесів споживання. Цей факт є похідною функцією суспільного добробуту.

Дослідження окресленої проблематики, що стало основою написання монографії, засвідчує необхідність подальшого удосконалення функціонування преференційного оподаткування та визначення впливу податкових преференцій на активізацію ділової активності вітчизняних суб'єктів господарювання, попередження виникнення депресивних територій та покращення матеріальної та нематеріальної якості життя громадян.

*Добробут держави забезпечують не ті гроші,
які вона щорічно надає чиновникам,
а ті, що вона щорічно залишає в кишенях громадян.*

*І. Етвеш (1848 - 1919)
угорський винахідник та просвітитель*

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ УТВЕРДЖЕННЯ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Соціально-економічна сутність преференційного оподаткування

В умовах ринкової економіки реформування податкової системи повинно зосереджуватися на стабілізації фінансової бази шляхом використання логічно обґрунтованих механізмів оподаткування. За допомогою інструментів податкового регулювання і способів його реалізації, зокрема податкових ставок, фінансових санкцій і преференцій держава ставить правові вимоги до всіх суб'єктів господарювання щодо ефективного ведення господарства. Необхідно зауважити, що використання податкових ставок є напрацьованим механізмом, зафіксованим нормами податкового законодавства, хоч і недосконалими. Одним із найефективніших способів забезпечення сплати податків відповідно до законодавчо визначених ставок в Україні є фінансові санкції. Проте, механізми застосування фінансових санкцій забезпечуються юридичними технологіями в межах реалізації податкової політики, а тому їх удосконалення доцільне лише в рамках практичної діяльності виконавчих органів. Для усунення фінансових диспропорцій серед суб'єктів господарювання та стимулювання їх до активізації економічної діяльності держава, як правило, застосовує податкові преференції. Від того, наскільки раціонально використовуються податкові преференції, залежить ефективність функціонування податкової системи загалом. Проблема підвищення ефективності податкової системи набуває особливого значення для України ще й з гострою необхідністю подолання наслідків, спричинених світовою фінансовою кризою, що, у свою чергу, вимагає реформування механізму використання податкових преференцій. Досліджуючи питання побудови дієвої податкової системи, насамперед необхідно приділити увагу теоретичним підходам до дослідження явища префере-

нційного оподаткування, у рамках якого доцільно визначити сутність поняття *податкова перевага*.

Окреслені проблеми відображені в багатьох наукових дослідженнях і працях вітчизняних учених-економістів — В. Андрушенка, З. Варналія, В. Гейця, А. Дриги, Т. Єфименко, Я. Жаліла, Ю. Іванова, М. Кизима, Л. Карпова, В. Карпової, А. Крисоватого, І. Луїної, І. Лютого, І. Матюшенка, В. Мельника, П. Мельника, О. Найденка, М. Петренка, А. Сменковського, А. Соколовської, Л. Тарангул, А. Тищенко, В. Тропіної. Серед зарубіжних праць нашу увагу привернули дослідження європейських економістів Р. Гв'яздовського, Р. Волянського, С. Овсяка, Л. Орензяка, Я. Осташевського, а також учених А. Аронова, С. Баруліна, О. Врубльовської, І. Горського, Н. Зайця, В. Кашина, О. Миранової, В. Панскова, М. Романовського, Ф. Ханафєєва, Д. Черника, Т. Юткіної, думки яких сформувалися на основі всесвітньовідомих наукових праць науковців середньовіччя та сучасності — М. Девере, Ф. Нітті, І. Озерова, К. Рау, Ж. -Б. Сея, Дж. Стігліца. Разом з тим використання податкових переваг вимагає наукового підходу до обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків від їх запровадження для бюджету України.

Надзвичайної важливості питання запровадження та призначення податкових переваг набули вже досить давно. Переваги, актуальність яких складала важливий сегмент оподаткування у середині XVIII століття, полягали в тому, щоб забезпечити і вдало реалізувати стратегічні завдання держави. Відомий класик фінансової думки К. Рау (1792 — 1870) зазначав, що «корпорації та організації, цілі яких взаємопов'язані з цілями держави», ... заслуговують державної підтримки¹. До того ж існували виробництва, які були збитковими, проте водночас суспільно необхідними, тому держава підтримувала такі виробництва, зокрема в рамках реалізації податкової політики щодо здійснення переважного оподаткування.

Згодом, на початку XIX століття, пріоритети щодо надання податкових переваг дещо змістилися. Із розквітом егоцентризму (середина XIX — початок XX ст.), який почав розвиватися на тлі революційних змін у різних галузях суспільних наук, особливого значення набули переваги щодо оподаткування індивідуальних доходів та майна конкретних категорій громадян. Зміна таких пріоритетів відображена в працях багатьох учених. Зокрема, Ф. Нітті (1868 — 1953) у роботі «Основні начала фінансової науки» здійснив спробу з'ясувати природу справедливого оподаткування, вказуючи на те, що «рівні доходи не відповідають рівному становищу. І навіть зі зміною сімейного статусу платника податок ніколи не буде справедливим. Про-

¹ Рау К. Г. Основные начала финансовой науки: [сочинение] К. Г. Рау; [перевод с 5-го немецкого издания под ред. А. Корсака]. — С-Петербург: типография Майкова, 1867. — 318 с. — (Т 1), С. 289

те, за допомогою преференцій несправедливість в оподаткуванні можна обмежити»². Цей факт став причиною диференціації податкових платежів відносно різних категорій населення. З огляду на те, що сім'я, як стверджував Ф. Нітті «... є соціальним інструментом»³, податкові преференції при оподаткуванні майна надавалися одруженим (сімейним) особам та сім'ям, де виховувалися неповнолітні діти (з диференціацією податкового навантаження відповідно до кількості таких дітей у сім'ї). Аналогічна диференціація була і при оподаткуванні доходів дорослих членів сім'ї. Водночас податкові преференції поширювалися на соціально незахищені верстви населення та на осіб, які потребували державної підтримки й захисту⁴.

Особливий вид преференцій існував для підтримки платників податків, які добросовісно сплачували борги. Відтак, доходи осіб, котрі мали у своїй власності майно або отримували певний дохід та разом з цим сплачували відсотки з боргових зобов'язань, оподатковувалися за мінусом суми для погашення цих відсотків, оскільки «нерозумно оподатковувати боржника, коли простіше звернутися до кредитора, який дійсно володіє оподатковуваним багатством для оподаткування»⁵.

Під преференційні механізми оподаткування все більше підпадали доходи заможних громадян. І. Озеров (1869 — 1942) указував на особливі переваги щодо окремих, привілейованих верств (духовенства, дворянства), які на той час вважалися опорою суспільства⁶.

Пізніше, за вимогами часу, із суспільними податковими привілеями (пов'язаними з веденням господарської діяльності) набули актуальності більш сучасні форми оподаткування та виникли нові види податкових преференцій — неоподатковуваний мінімум, тобто «мізерні доходи, яких вистачало тільки на існування, названі *Existenzminimum* (лат. — прожитковий мінімум)⁷, звільнялися від оподаткування»⁸. Крім того

² Нітті Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти; [перевод с итальянского И. Шрейдера под. ред. с дополнениями А. Свищевского, со вступительной статьей А. И. Чупрова]. — М.: Издание М. и С. Сабашниковых, — 1904. — 623 с., С. 302;

³ Там само, С. 303;

⁴ Там само, С. 305;

⁵ Там само, С. 623.

⁶ Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеровъ. — М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911. — 549 с. — (Учение об обыкновенных доходах. курс лекций, читанный в С.-Петербургском и Московском Университетах) (Издание 4-е; выпуск 1-й), С. 63.

⁷ Гладич Г. Я. Економічний словник (німецько-український) [Електронний ресурс] / Тернопіль: Економічна думка, 2004 — 173 с., С. 39.

⁸ Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеровъ. — М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911. — 549 с. — (Учение об обыкновенных доходах. курс лекций, читанный в С.-Петербургском и Московском Университетах) (Издание 4-е; выпуск 1-й), С. 64.

широкого розвитку набуло оподаткування доходів та прибутків платників податків за прогресивною шкалою.

Узагальнюючи теоретичні дослідження, ми стверджуємо, що розвиток преференційного оподаткування — це тривалий і суперечливий процес, що завжди знаходив своїх однодумців та опонентів, які вважали надання переваг на користь однієї конкретної господарюючої одиниці несправедливим. За доведенням продовжувача класичної теорії, започаткованої В. Петті (1623 — 1687), Ж.-Б. Сея (1767 — 1832) — привілеювання певної одиниці є завжди несправедливим щодо решти⁹.

У сучасній фінансовій літературі пропонуються досить різні трактування поняття преференцій загалом та податкових преференцій зокрема, які відображають різноманітність підходів до їх визначення.

В економічній енциклопедії знаходимо таке трактування дефініції *преференція* — (від. лат. *praefere* — «вважаю за краще»): надання окремим країнам, організаціям, особам переваг, пільг¹⁰.

Поняття преференції у перекладі з англійської (англ. — *preference*) — перевага, вибір, пільгове мито, преференція, а також перевага окремим підприємствам у вигляді скидки з мита, надання вигідних кредитів¹¹.

Використання дефініції преференції у податковій практиці ведеться ученими різних країн упродовж тривалого часу. Проте, дискусії щодо змістовного її наповнення, необхідності їх запровадження та доцільності надання тривають до сьогодні.

Досліджуючи варіативність основних понять преференційного оподаткування, розуміємо, що вживання терміна «податкова преференція» є дуже багатогранним. Узагальнивши теоретичні дослідження, зауважимо, що існують різні підходи до тлумачення цього поняття. Загалом думки науковців, які більшою чи меншою мірою долучилися до дослідження преференцій, можна розділити на три основні групи (рис. 1.1).

До першої групи ми відносимо вчених, які не розмежовують поняття «податкова пільга» і «податкова преференція», називаючи все податковими пільгами, або системою чи підсистемою пільг, таким чином отожднюючи ці поняття. Серед прихильників таких аналогій виступають вітчизняні науковці Ю. Иванов, А. Тищенко¹², В. Карпова,

⁹ Say J. B. *Traktat o ekonomii politycznej* / Say Jean-Baptiste; [przekład A. Szeworski]. — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 1960. — 776 s. С. 776.

¹⁰ Економічна енциклопедія: у трьох томах [упоряд. С. В. Мочерний та ін.]. — К.: Видавничий центр «Академія», 2002 — 956 с. — (Т.3)., С. 48.

¹¹ Экономика, управление, финансы: русско-английский словарь [уклад. Л. Лозовский и др.]. — М.: Русский язык, 2002. — 351 с., С. 699.

¹² Иванов Ю. Б. *Современные проблемы налоговой политики: учебное пособие* / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. — Х: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 328 с., С. 248—253;

Л. Карпов¹³, які розглядають податкові преференції як підсистему засобів податкового стимулювання. Тракткування податкових преференцій як системи засобів податкового стимулювання, до яких, на думку авторів, належать спеціальні режими оподаткування, спрощені системи оподаткування, локальні податкові пільги та ін., які надаються платникам відповідно до чинного законодавства і не мають системного характеру¹⁴, також є прикладом першого підходу. Проте, таке трактування є не зовсім правильним з огляду на пільги фізичним особам — найманим працівникам (напр.: податкова соціальна пільга, неоподатковуваний мінімум), які не стимулюють жодної підприємницької діяльності, а є здебільшого соціально необхідним засобом, що забезпечує захист окремих категорій громадян у державі.

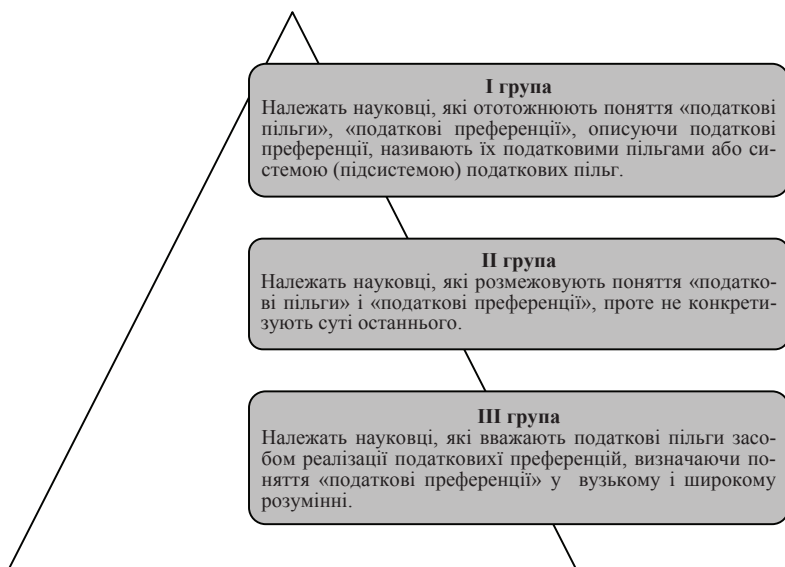


Рис. 1.1. Наукові підходи до дослідження сутності податкових преференцій у фінансовій науці

Джерело: складено автором.

¹³ Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: [учебное пособие] / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 488 с., С. 68—89;

¹⁴ Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 328 с., С. 249;

Позиція ученого В. Мельника, котрий вважає, що «ефективним засобом стимулювання зростання зайнятості населення є пільгові підсистеми оподаткування малого бізнесу, які активно застосовуються в Україні»¹⁵, засвідчує його належність до першої групи вчених. Пільгу автор трактує як «надзвичайно потужний механізм»¹⁶ стимулюючої податкової політики. З огляду на це, науковець відносить до пільгових підсистем стимулювання інвестиційної діяльності із застосуванням пільгових режимів оподаткування і вважає «стимулювання інвестицій у регіони та вкладень у передмістя»¹⁷, так звані вільні економічні зони, «особливо актуальним напрямком розвитку пільгових механізмів оподаткування»¹⁸.

Ще однією пільгою В. Мельник вважає «прискорену амортизацію», яка є «досить потужним механізмом стимулювання технологічного оновлення»¹⁹. Проте, на нашу думку, вважати пільгою прискорену амортизацію не зовсім доцільно, адже умови переходу на прискорену амортизацію основних фондів визначені законодавчо і пов'язані з діяльністю самого підприємства. Так, згідно з Податковим кодексом України, амортизація розрахована за методом прискореного зменшення залишкової вартості, запроваджена з метою забезпечення сприятливих умов для покращення основних засобів та модернізації виробничих засобів. Відповідно до чинного законодавства амортизувати в такий спосіб можна основні засоби, які належать до 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби) груп²⁰. Таку преференцію в Україні можуть використовувати підприємства, які залучають інвестиції, дбають про охорону навколишнього середовища, розширюють свою господарську діяльність у бік експорту²¹. Крім того, за доведеннями фахівців, методи прискореної амортизації є виправданими за умов економічного зростання в державі у межах 5—7 % у рік. Натомість, при сповільненні тем-

¹⁵ Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / Мельник В. М. — К.: ПП «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2006. — 278с., С. 112.

¹⁶ Там само, С. 109;

¹⁷ Там само, С.110—112.

¹⁸ Василевська Г. В. Вдосконалення методики оцінки ефективності використання інноваційного потенціалу промислового підприємства / Г. В. Василевська, О. М. Собко // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка / гол. ред. А. А. Григорук. — Серія: Економіка. — Тернопіль: ТНПУ, 2007. — Вип. 21. — С. 152 — 159., С. 110.

¹⁹ Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / Мельник В. М. — К.: ПП «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2006. — 278с., С. 111.

²⁰ Податковий кодекс України : за станом на 1 січня 2011 р. / за виданням «Голос України» від 04.12.2010 р. № 229—230 (4979-4980). — Офіц. вид. — К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. — 336 с., С. 119.

²¹ Там само, С. 121.

пів економічного зростання запровадження такої преференції є недоцільним²².

Учені З. Варналій, П. Мельник та Л. Тарангул, даючи оцінку загальній характеристиці економічних реформ в Україні, зауважують про необхідність застосування пільгового режиму оподаткування до «стратегічно вагомих (чи суспільно необхідних) суб'єктів господарювання для їх швидшої адаптації до ринкових умов функціонування»²³.

Невизначеність і неоднозначність дефініції «податкова преференція», а також застосування податкових преференцій на практиці не дає можливості досконало вивчити та проаналізувати їх доцільність, оцінити можливі ефекти й мінімізувати втрати від їх запровадження. Учений С. Барулін також дотримується першого підходу в трактуванні поняття «податкова преференція». Автор суттєво розширює дієвість податкових пільг, висловлюючи думку про недосконалість діючої системи пільгування, яка «не дає потрібного результативного ефекту у вигляді суттєвого зростання інвестиційної активності вітчизняних товаровиробників, помітного покращення інвестиційного клімату в галузях переробної промисловості і перетворення малого бізнесу в стабільну і надійну опору ринкової економіки, без чого неможливе довготривале загальне економічне зростання в державі»²⁴. Виходячи з понять, які характеризують саме податкові пільги, автор значно розширює їх дієвість, тому підміна поняття преференційного оподаткування на систему податкового пільгування у цьому випадку не є доцільною.

До аналогічного трактування податкових преференцій, що в процесі податкових реформ розширюють регулюючу функцію податків як дієвих механізмів забезпечення економічного зростання, вдаються й інші науковці. Так, учені А. Дрига, І. Лютий, М. Петренко, що у своєму трактуванні дотримуються першого підходу щодо визначення податкових преференцій, асоціюючи їх із «широким колом податкових пільг», що «стимулюють інвестиційну активність (за допомогою запровадження інвестиційного податкового кредиту в 1962 році) і споживання (за рахунок податкових знижок при купівлі товарів за готівку та в кредит)»²⁵. Проте, ці твердження не дають змогу чітко визначити, про які саме економічні категорії йдеться, оскільки вказане поняття податкових пільг у цьому випадку дещо перебільшене, адже вчені описують низку подат-

²² Вишневський В. Шляхи вдосконалення системи податкової амортизації / В. Вишневський, О. Вісцька // Економіка України. — 2011. — №2. — С.49 — 59.

²³ Податкова політика України: стан та проблеми перспективи: монографія / [Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. та ін.]; за ред. З. С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — 675 с., С. 196—197.

²⁴ Барулін С. В. Теория и история налогообложения: [учеб. пособие.] / Сергей Владимирович Барулин. — М.: Экономистъ, 2006. — 319, [1] с., С. 146.

²⁵ Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. — К.: Знання, 2005. — 335 с., С. 14.

кових преференцій, опускаючи той факт, що пільга є лише засобом реалізації податкової преференції. Цілком виправданим є твердження деяких науковців про те, що ототожнювати податкові пільги зі стимулами до розвитку підприємницької діяльності є принаймі не логічним, адже надання податкових пільг для соціального захисту населення сприяє стимулюванню підприємницької діяльності²⁶. До того ж стимулювати збільшення податкових надходжень можна не лише за допомогою пільг та преференцій, а й штрафних санкцій.

На думку П. Мельника, податкові преференції — такі, як податковий кредит, спеціальні (вільні) економічні зони, неоподатковуваний мінімум, реструктуризація податкової заборгованості теж доцільно вважати податковими пільгами²⁷. Виходячи з міркувань науковця, вони є джерелом суперечностей діючої податкової системи²⁸, що спричинює великі втрати бюджетних ресурсів, «викривлення конкурентного середовища, збереження неефективних та неприбуткових суб'єктів у структурі народного господарства, отримання збитків, пов'язаних з антидемпінговою політикою, нерівномірний розподіл податкового тягара між господарюючими суб'єктами...»²⁹.

Особливої уваги заслуговують науковці — представники другої групи, які у своїх дослідженнях роблять спроби розмежувати поняття «податкова пільга» і «податкова преференція», проте не конкретизують значення останньої дефініції, а свої дослідження в основному ґрунтують на детальному тлумаченні пільгового оподаткування. Генезис фінансової думки щодо економічної сутності та призначення податкових преференцій завжди супроводжувався низкою негативних характеристик, хоча й обґрунтовується ученими як необхідність активізувати господарську діяльність юридичних та фізичних осіб. Так, І. Горський стверджує, що незважаючи на загальновідоме негативне ставлення до податкових пільг, «...пільга з точки зору фіскальної суті призначена для стимулювання зростання виробництва і бази оподаткування...»³⁰. На підтвердження свого погляду автор виділяє дві групи податкових пільг — пільги, призначені стимулювати та активізувати діяльність суб'єктів господарювання та пільги соціального призначення. При цьому надання пільг повинно бути винятково адресним, що забезпечувало б можли-

²⁶ 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., С. 10.

²⁷ Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: [монографія] / Петро Володимирович Мельник. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 362 с., С. 236—265.

²⁸ Там само, С. 236.

²⁹ Там само, С. 258.

³⁰ Горський І. К. оцінке налоговой политики / И. Горский // Вопросы экономики. — 2002. — № 7. — С. 70—78.

вість державі повністю контролювати процес їх надання та використання, а пільги соціального призначення повинні надаватися на загальних засадах. В іншому випадку, на думку вченого, пільга втратить характер винятковості і стане внутрішнім елементом механізму оподаткування³¹. Вважаємо, що такий підхід до визначення податкових пільг не є повним, оскільки не створює можливості конкретизувати їх призначення. До того ж у сенсі надання преференцій ми підтримуємо думку науковців Р. Балакіна, Т. Єфименко, І. Луніної, А. Соколовської, яка базується на тезі, що надання преференцій в індивідуальному порядку зумовлює посилення корупційних схем за рахунок визначення особистісних пріоритетів³². Для України, яка за рівнем корумпованості посідає 134 місце зі ста вісімдесяти країн світу³³, є вкрай небезпечним явище надання індивідуальних податкових пільг.

Крім того, низка учених (М. Кизим, І. Матюшенко) розглядає запровадження податкових пільг, «які надаються окремим областям, територіям, інвестиційним проектам» /122/³⁴, а також зниження податкових ставок і пільг у вигляді інвестиційного податкового кредиту (І. Алексєєв, С. Алексєєва) /122/³⁵ прискореної амортизації для всіх суб'єктів господарювання як засіб стимулювання науково-технічного прогресу. Насправді ж цілком очевидним є те, що тут йдеться, власне, про податкові преференції, а не лише про пільги. Таким чином, ототожнюючи поняття податкових преференцій з поняттям податкових пільг, автори не розмежовують ці дефініції. Проте, на нашу думку, доцільніше було б розглядати податкові пільги як засіб реалізації податкових преференцій.

Як уже зазначалося, часто в науковій літературі розуміння поняття «податкова пільга» і «податкова преференція» не передбачає визначення останнього, що також ускладнює можливість ідентифікації цієї дефініції. Це, у свою чергу, свідчить про належність таких теорій до другого підходу сутності дослідження податкових преференцій.

Такі вчені, як Я. Жаліло і А. Семеновський стверджують, що встановлення чітких та прозорих критеріїв і методик надання податкових преференцій повинно визначатися як невід'ємна складова податкової

³¹ Горский И. К оценке налоговой политики / И. Горский // Вопросы экономики. — 2002. — № 7. — С. 75—76.

³² 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., С. 15.

³³ Майбуров И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монография / [И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, А. И. Крисоватый и др.] — К.: Кондор, 2011. — 352 с.

³⁴ /122/ Раздел 2. Актуальные проблемы налоговой политики, с. 137;

³⁵ /122/ Раздел 2. Актуальные проблемы налоговой политики, с. 158.

стратегії держави³⁶. Проте, що саме автори вкладають у зміст податкових преференцій, не є зрозумілим, оскільки в подальших дослідженнях учені стверджують про недоцільність скасування податкових пільг, а не преференцій³⁷.

Серед науковців, які дотримуються такого підходу, варто вказати вченого В. Панскова, який розглядає податкові преференції як метод реалізації податкової політики держави і вважає, що «кожен суб'єкт податкової політики володіє податковим суверенітетом у межах повноважень, встановлених податковим законодавством. Разом з тим їм надаються широкі повноваження щодо встановлення податкових ставок, пільг та інших преференцій, а також бази оподаткування»³⁸. Запровадження чи відміну податкових пільг і преференцій учений відносить до методів реалізації податкової політики³⁹. Крім того, науковець виокремлює поняття системи податкових пільг як один із важливих принципів реалізації наукового підходу до встановлення оптимальних податкових ставок⁴⁰, розглядаючи пільгу як елемент податку. При цьому слід погодитися з думкою ученого В. Панскова, але нелогічно відносити до пільг неоподатковуваний мінімум⁴¹, як це робить науковець, оскільки не можна вважати складовою податкової пільги суму, яка не підлягає оподаткуванню.

Спроби розмежувати ці два поняття зробив дослідник Н. Заяц, який пов'язує податкові преференції з «пільгоутворюючими ознаками об'єкта оподаткування, за допомогою яких реалізується стимулююча функція податків»⁴². Зауважимо, що стверджувати про будь-які ознаки стимулу щодо податків є не зовсім коректним, адже податки — «це платежі, які сплачуються суб'єктами господарювання у вигляді примусового відчуження частини його особистого доходу на користь держави»⁴³. «Податкову преференцію» автор вважає за доцільне розглядати як один із методів податкового регулювання. Таким чином, учений здійснює спробу розмежувати поняття «податкові преференції» і «сис-

³⁶ Жаліло Я. А. Податкова реформа в Україні в контексті стратегії економічного зростання [Електронний ресурс] / Я. А. Жаліло, А. Ю. Сменковський // Економічна політика. — 2003. — № 3-4., С. 8.

³⁷ Там само.

³⁸ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации: [учебник] / Владимир Георгиевич Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 464, [4] с. — (6-е изд., доп. и перераб.), С. 52.

³⁹ Там само, С. 53.

⁴⁰ Там само, С. 57.

⁴¹ Там само, С. 21.

⁴² Заяц Н. Е. Теория налогов: [учеб.] / Николай Емильевич Заяц. — Мн.: БГЭУ, 2002. — 220, [2] с., С. 42.

⁴³ Там само, С. 121.

тема податкових пільг», акцентуючи увагу на існуванні таких видів податкових пільг:

- неоподатковуваний мінімум об'єкта оподаткування;
- вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта оподаткування;
- звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій платників;
- зниження податкових ставок;
- цільові податкові пільги;
- податкові кредити у вигляді відстрочення сплати податкових платежів;
- інші податкові пільги⁴⁴.

Щодо преференцій, як вказує Н. Заяц, то вони можуть «встановлюватися у вигляді інвестиційного податкового кредиту й цільової податкової пільги для фінансування інвестиційних та інноваційних затрат»⁴⁵. Так, науковець відносить окремі категорії як до податкових пільг, так і до податкових преференцій, не даючи конкретного визначення жодному з понять.

У наукових колах європейських країн, де за останні десятиріччя утвердилася тенденція до скасування податкових пільг, податкові преференції розглядають крізь призму отриманих ефектів від діяльності суспільних груп — організацій та окремих індивідів, що входять до їх складу.

У 1980—1990-х рр. ХХ ст. в неокласичній теорії виникли інші напрямки, які розвивають ідеї державної інтервенції в умовах функціонування демократичного суспільства. Одним із них є теорія публічного вибору, лейтмотивом якої є методологічний індивідуалізм. У результаті демократичних виборчих процедур політики мають можливість перерозподіляти національне багатство шляхом отримання вигідних для себе (а не виборців, інтереси яких представляють) певних податкових преференцій⁴⁶.

Іншої точки зору дотримується науковець Р. Волянський, який зазначає, що формування податкових систем у демократичному суспільстві залежить від податкових преференцій осіб, котрі становлять більшість серед виборців. Таким чином, преференції у вигляді прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб характерні для суспільства, в якому більшість становлять особи з низьким рівнем доходу. З подаль-

⁴⁴ Заяц Н. Е. Теория налогов: [учеб.] / Николай Емильевич Заяц. — Мн.: БГЭУ, 2002. — 220, [2] с., С. 42.

⁴⁵ Там само.

⁴⁶ Налоги и налогообложение: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [Майбуров И. А., Выварец А. Д., Бабушкина О. В. и др.] ; под. ред. И. А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 655 с., С. 131.

шим зростанням доходів громадян (виборців) помітною стає стриманіша прогресія з тенденцією до її повного скасування⁴⁷.

Низка західноєвропейських учених — І. Алеф-Больков'як, Б. Колянська-Ковальська, Я. Коморовский, Я. Осташевський, М. Петрович — серед інструментів реалізації соціальної політики держави в рамках податкової системи виділяють податкові пільги та преференції. При цьому недоліком податкових пільг вважається висока затратність бюджетних ресурсів щодо їх надання, а недоліком преференцій є те, що вони часто потрапляють не лише до тих, хто їх потребує, а й до тієї категорії осіб, для яких вони не мають жодного відношення⁴⁸.

На необхідності впровадження податкових преференцій у рамках забезпечення податкової конкуренції акцентує увагу Л. Орензяк⁴⁹, звертаючи увагу на те, що при вдалому виборі податкових преференцій, які, безперечно, слугують інструментом регулювання економічної та соціальної політики, можна спостерігати ефекти, що позитивно позначаються на рівні оподаткування у державі⁵⁰. Така підміна понять виникла внаслідок відсутності чіткого й зрозумілого окреслення дефініції податкової преференції. На нашу думку, це допомогло б вирішити безліч теоретичних суперечностей відносно доцільності їх надання та практичних деформацій щодо механізмів їх реалізації в державі.

На противагу першим двом підходам до тлумачення дефініції «податкова преференція», окремі вчені, яких ми відносимо до третьої групи, розглядають податкові преференції у вузькому і широкому розумінні. Досліджуючи варіацію трактувань поняття *податкова преференція*, розуміємо, що вживання терміна *преференція* є дуже багатограним: від надміру обмеженого — до узагальненого. Одні дію податкових преференцій визначають лише в тому випадку, коли йдеться про справляння мита, оскільки виділяють саме преференційне мито, або тарифні преференції.

Прикладом першого є визначення Н. Еріашвілі, Н. Селєзньової, Д. Черника, які стверджують, що преференції — це тарифні пільги, що «надаються на умовах взаємності або в односторонньому порядку щодо товару, який переміщується через митний кордон держави у вигляді ра-

⁴⁷ Wolański R. System podatkowy w Polsce / Robert Wolański. — [2 wydanie]. — Kraków: Kluwer Polska Sp. z o. o., 2007. — 326, [2] s., S. 46.

⁴⁸ Finanse / [Fedorowicz Z., Ostaszewski J., Alef-Bolkowiak I. i in.] pod. red. naukową J. Ostaszewskiego. — [4 wydanie] — Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji sp. o.o., 2008. — 485, [1] s., S. 118—120.

⁴⁹ Orędzia L. Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej / Leokadia Orędzia. — Warszawa: Dom Wydawniczy ELISPA, 2007. — 361 s. — (implikacje dla Polski), S. 13.

⁵⁰ Orędzia L. Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej / Leokadia Orędzia. — Warszawa: Dom Wydawniczy ELISPA, 2007. — 361 s. — (implikacje dla Polski), S. 14.

ніше сплаченого мита, встановлення тарифних квот на преференційний ввіз (вивіз) товару»⁵¹.

Схожим є твердження О. Врублевської та М. Романовського, які визначають податкові преференції винятково в рамках митної політики, обумовлюючи їх застосування при справлянні імпортного мита, де широкого застосування набули тарифні преференції⁵². Таке трактування значно звужує розуміння дефініції «податкова преференція» та її роль у соціально-економічних процесах.

До аналогічного пояснення вдаються й інші фахівці. Так, О. Миронова і Ф. Ханафеев хоч і зазначають, що лише через систему пільг та преференцій держава може реалізувати свій вплив на соціальну та господарську сфери суспільства, проте преференції (переваги), як вказують автори, встановлюються, в основному, «у вигляді знижок або відміни мита на товари певної номенклатури, що ввозяться в країну»⁵³. Такий підхід до визначення податкових преференцій є надто обмеженим. На наш погляд, розглядати податкові преференції лише в рамках митної політики недоцільно, оскільки така характеристика є недостатньою для розкриття їх повного змісту.

Економіст Т. Юткина вбачає стратегічну мету податкових преференцій у компенсуванні фінансових затрат у процесі випуску інноваційної продукції, розвитку науково-технічного прогресу, що є базовою основою для підтримки малого та середнього бізнесу. Проте, самі ж преференції, за твердженням науковця, — це економічно обґрунтована система пільг, через яку здійснюється процес податкового регулювання⁵⁴. Таке окреслення податкових преференцій, з огляду на наші міркування, не повною мірою визначає їх сутність, оскільки за допомогою пільг реалізується лише певна частина преференції. Крім того, обґрунтовуючи необхідність запровадження податкових преференцій, автор лише частково торкається податкових преференцій, не беручи до уваги їх соціального спрямування.

У процесі подальшого розвитку фінансової теорії податкові преференції набувають більш детального, хоч і суперечливого, визначення. Відтак, доволі дискусійним є погляд на визначення податкових префе-

⁵¹ Налоги: [учебник для вузов] / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 444, [4] с., С. 182.

⁵² Налоги и налогообложение / [Банхаева Ф. Х., Барабаш А. Я., Беляева Т. П. и др.] ; под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — [4-е изд.]. — СПб. : Питер, 2003. — 576 с.: ил. — (Серия «Учебники для вузов»), С. 225.

⁵³ Миронова О. А. Налоговое администрирование: учеб. пособие [для студентов, обучающихся по специальности 351200 «Налоги и налогообложение»] / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. — М.: Изд-во Омега-Л, 2005. — 408 с., С. 21—22.

⁵⁴ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: [учебник] / Татьяна Федоровна Юткина — М.: ИНФРА —М, 1999. — 429, [3] с., С. 164.

ренцій науковців А. Аронова та В. Кашина, які вважають, що «податкові преференції — це засіб підсилення стимулюючої функції податків, вирахування різних сум із доходів, які підлягають оподаткуванню, пільгові ставки, а інколи і звільнення від податків на деякий час»⁵⁵. Ми відкидаємо можливість податків стимулювати платника до будь-чого, оскільки, на наш погляд, доцільніше було б наділити податкові преференції властивими їм мотиваційними ознаками.

Опрацьовуючи науковий доробок А. Аронова і В. Кашина, зауважимо, що автори, використовуючи поняття *податкова пільга* та *податкова преференція*, застосовують їх як синоніми, що, на нашу думку, є абсолютно неприйнятним. Ми вважаємо, що класифікація податкових преференцій, запропонована вченими, є найбільш повною, проте недосконалою. При цьому науковці виділяють такі види податкових преференцій, які, на їхню думку, є причиною неспроможності урядової бюджетної політики виконувати соціальні зобов'язання держави:

- податкові пільги;
- відстрочення і розстрочення податкових платежів;
- податковий кредит (у тому числі інвестиційний податковий кредит);
- реструктуризація податкового боргу;
- спрощений порядок сплати податків (наприклад, звільнення від авансових платежів і від внесення депозитів або від пред'явлення іншого виду платежу, що обмежує повноту сплати податкового зобов'язання);
- менший обсяг податкової звітності у визначенні податкової бази, пов'язаний зі спрощенням обліку податкових платежів, який подається у податкові органи⁵⁶.

Наведений перелік не вміщує усіх податкових преференцій, проте повніше розкриває й конкретизує зміст цього поняття.

Більш логічно вмотивовано досліджувану дефініцію трактує І. Майбуров, який виокремлює систему податкових преференцій, що відіграє важливу роль у формуванні «певних стимулів розвитку цільових категорій платників і (чи) видів діяльності»⁵⁷. Автор також наводить перелік складових системи податкових преференцій, до яких зараховує:

- пільгові режими оподаткування;
- зниження податкової ставки;
- податкові кредити;

⁵⁵ Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. — М.: Экономистъ, 2006. — 591 с., 45.

⁵⁶ Там само, С. 46.

⁵⁷ Налоги и налогообложение: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [Майбуров И. А., Выварец А. Д., Бабушкина О. В. и др.]; под. ред. И. А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 655 с., С. 95-96.

- податкові канікули;
- різні звільнення та вирахування.

Проте, І. Майбуров, характеризуючи систему податкових претеренцій, не повною мірою визначає її складові та не пропонує методики їх оцінки.

Дослідницькі зацікавлення зарубіжних економістів Р. Блунделя, Р. Бодвея, М. Девере, М. Кіна та К. Хеді демонструють досить зрозумілий і найбільш прийнятний підхід до визначення даного поняття. Зокрема, у монографії «Ефективність податкової політики» автори дуже вдало визначають податкові преференції, вважаючи їх ефективним засобом вирівнювання суспільних інтересів платників податків⁵⁸.

З урахуванням різноманітних підходів до трактування податкових преференцій, поданих в економічній літературі, характерних ознак та напряму дослідження, їх дефініцію у прикладному аспекті можна сформулювати так: *податкові преференції* — це переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків.

Підсумовуючи, зазначимо, що дослідження податкових преференцій супроводжується проблемою визначення економічної сутності досліджуваної дефініції. Водночас теоретичний аспект потребує детального тлумачення понятійного апарату податкових преференцій та системності у розмежуванні ознак цього поняття для повноцінного вирішення проблеми подолання суттєвих недоліків функціонування преференційного оподаткування.

1.2. Типологізація податкових преференцій

Розвиток соціально-орієнтованої ринкової економіки та забезпечення економічного зростання в Україні вимагає детального вивчення і вдосконалення вітчизняних методів та технологій преференційного оподаткування, адже завдяки правильному призначенню і використанню податкових преференцій держава може регулювати економічні процеси в суспільстві. З цієї причини державні органи влади повинні детально визначати, аналізувати та обґрунтовувати надання тих чи інших податкових преференцій, виходячи з соціально-економічної доцільності та вигоди як для самої держави, так і для платників податків.

Податкові преференції реалізуються через запровадження преференційного оподаткування. Терміни *податкова преференція* та *преференцій-*

⁵⁸ Efektywność polityki podatkowej / [Devereux M., Blundell R., Boadway R. i in.] ; red. naukowy M.P. Devereux; [przekł. H. Jelonekiewicz, T. Opalińska]. — Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2007. — 346 s., S. 49.

не оподаткування є близькими, проте не ідентичними. Згідно з нашими міркуваннями, *преференційне оподаткування* — це система преференційних заходів, що надають переваги у сфері оподаткування на основі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання, повного або часткового звільнення об'єкта від оподаткування, зниження податкових ставок, використання нульової ставки та податкового кредиту, спрямованих на розвиток господарської діяльності, соціальний захист і покращення фінансового стану платників податків.

Ми дотримуємося думки, що передумовами до впровадження преференційного оподаткування є взаємопов'язані між собою фактори, які відображають прагнення держави й платників податків (рис. 1.2).

Як бачимо з рис. 1.2, прагнення держави забезпечити високі темпи економічного зростання є цілком виправданими, а тому є пріоритетним завданням, оскільки вони позитивно впливатимуть на покращення рівня добробуту громадян. У свою чергу, це підвищить суспільний попит, а значить — стимулюватиме розвиток підприємництва, в чому теж вбачаємо безпосередню державну зацікавленість. Активізація господарської діяльності суб'єктів підприємництва гарантуватиме збільшення доходів та прибутків платників податків.

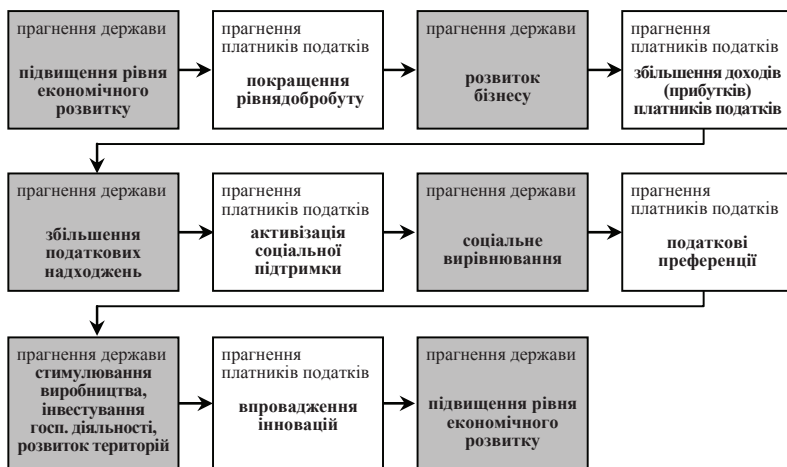


Рис. 1.2. Фактори, які забезпечують економічне зростання у державі (прагнення держави і платників податків)

Джерело: розроблено автором.

За таких умов зазвичай відбувається збільшення дохідної частини бюджетів, тобто зростає фіскальне значення податків. Із поповненням

ресурсної бази бюджету у прозорій і правильній фінансовій політиці держави, громадяни зможуть розраховувати на збільшення виплат з суспільних фондів споживання, що стане детермінантою соціального вирівнювання у суспільстві. При цьому стимулювання процесів соціального вирівнювання держава зможе забезпечити, використавши вагомий інструмент податкової політики — податкові преференції, які є підтримкою окремих категорій платників податків, стимулом для збільшення темпів зростання національного виробництва, залучення вітчизняних та іноземних інвестицій. У сучасних умовах конкурентоспроможність підприємницьких структур залежить, з поміж іншого, від рівня їх інноваційності, тобто розробки та впровадженнь інновацій, що загалом сприятиме підвищенню рівня економічного розвитку держави.

В основі вивчення і обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків преференційного оподаткування лежить класифікаційний метод, який вимагає розробки науково обґрунтованої типологізації преференцій за низкою вагомих ознак, що залежать від головних критеріїв, які, хоч і часто використовуються у науковій літературі, проте не є систематизованими.

На наш погляд, податкові преференції варто розглядати, виходячи з їх змістових характеристик, відповідно до яких податкові преференції можна типологізувати за певними ознаками (Додаток А): терміном дії, сферами впливу та методами впровадження, мотиваційними ознаками, функціональним призначенням і способом реалізації.

За своїм характером податкові преференції поділяються на територіальні, галузеві, строкові, цільові, інтравекторні та функціональні. Відповідно до запропонованої типологізації податкові преференції наділені певними характеристиками щодо їх функціонування:

1) *територіальні преференції* призначаються для підтримки й забезпечення прогресування окремих територій і зон пріоритетного розвитку (до прикладу, виокремлення спеціальних економічних зон (вільних економічних зон), технопарків, а також виникнення податкових гаваней, офшорних зон та зон пріоритетного розвитку);

2) *галузеві преференції* спрямовані на розвиток і підтримку певних господарських галузей, до яких в Україні належать сільськогосподарська, освітянська, галузь охорони здоров'я, поліграфічна, промислова, космічна, авіаційна, гірничо-металургійна та деревообробна галузі. До податкових преференцій, яким притаманні галузеві ознаки, в Україні варто віднести фіксований сільськогосподарський податок, застосування нульової ставки податку на додану вартість (ПДВ), преференції з податку на прибуток, які призначалися владою у вигляді здійснення економічних експериментів для стабілізації роботи підприємств гірничо-металургійного комплексу, легкої і деревообробної промисловості та ін.;

3) *строкові преференції* надаються у вигляді державної підтримки платників податків для мінімізації податкового боргу. Характерною ри-

сою цього класу податкових преференцій є те, що їх дія обмежена часом. Отже, ці преференції призначаються винятково державою в особі виконавчої влади і мають конкретно встановлені терміни дії. Строкові податкові преференції, як правило, носять тимчасовий характер. До цього виду податкових преференцій належать відстрочення податкових платежів (штрафів, пені), реструктуризація податкового боргу та розстрочення податкових платежів, податкові канікули, податкова амністія;

4) *цільові преференції* призначаються для певних категорій платників податків для їх соціально-економічної підтримки в конкретно визначених умовах функціонування. До них належать спрощені системи оподаткування, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, соціальна податкова пільга, податкова знижка, податковий інвестиційний кредит та ін.;

5) *інтравекторні преференції* — це преференції, що функціонують у межах одного податку. Механізм їх реалізації здійснюється методом диференціації податкових ставок та регламентований відповідними законодавчими документами. До них належать прогресивна чи регресивна шкала оподаткування (застосування однієї чи іншої залежить від податкової політики, яку здійснює держава, функціонуючи у певних економічних умовах) та зниження податкових ставок;

6) *функціональні преференції* передбачають використання платником податків можливостей до зниження податкового зобов'язання. До таких преференцій належать засоби, які використовують суб'єкти господарювання з метою зменшення податкового зобов'язання на визначену суму, а саме: прискорена амортизація, податковий кредит, віднесення до валових витрат суми благодійної допомоги.

Для обґрунтування практичного значення податкових преференцій та надання повної інформації для одержання об'єктивної оцінки, а також сприяння реалізації преференційного оподаткування у контексті розширеного відтворення національного виробництва типологізацію податкових преференцій пропонуємо здійснювати за такими ознаками:

1) за *сферою впливу* податкові преференції поділяють на:

- преференції у межах зон пріоритетного розвитку;
- преференції, скеровані на розвиток галузевого стимулювання;
- преференції, що забезпечують державну підтримку конкретної (цільової) категорії платників.

Такі преференції надаються платникам податків згідно з чинним законодавством, згруповані відповідно до критеріїв, які, зокрема, визначають їх належність до тієї чи іншої групи. Інакше кажучи, сфера впливу преференцій є обмеженою або конкретною територією, окремою галуззю чи конкретною групою платників податків, які користуються державною підтримкою;

2) за *методами впровадження* (застосування) податкові преференції поділяються на:

- адміністративні — це преференції, що призначаються органами виконавчої влади (преференції у межах вільних економічних зон, технопарків, реструктуризація податкового боргу, соціальна податкова пільга та ін.);

- господарчі — преференції, які має право обирати платник податків за певних умов ведення господарської діяльності, затверджених чинним законодавством (спрощена система оподаткування);

3) за *терміном дії*:

- разові — до яких можна віднести такі, що призначаються державою в одноразовому порядку за певних ситуаційних умов (до прикладу, податкові канікули, податкова амністія, відстрочення терміну сплати узгоджених сум податкових зобов'язань (штрафів та пені);

- періодичні (інтервальні) преференції, які функціонують у конкретно визначений виконавчою владою термін і передбачають сплату податкових зобов'язань частинами. Процедура їх надання та здійснення визначена податковим законодавством незалежно від того, надаються вони чи ні. Прикладом періодичних преференцій є розстрочення податкових платежів, реструктуризація податкового боргу;

- тривалі — до таких належать преференції, визначені державою як складові системи оподаткування або її елементів, що функціонують і не змінюються упродовж тривалого часу (наприклад, спрощені системи оподаткування, відшкодування ПДВ, преференції щодо звільнення чи зменшення об'єкта оподаткування, податковий кредит та ін.).

4) за *мотиваційними ознаками*:

- соціальні податкові преференції, призначені для соціальної підтримки фізичних осіб — платників податків. Такі преференції надаються особам, які з огляду на певні життєві обставини підпадають під чинне законодавство для їх отримання, або ж мають низький рівень доходу. До таких належать: податкова соціальна пільга та неоподатковуваний мінімум доходів громадян (у класичному розумінні цього терміна);

- економічні преференції призначені для отримання позитивної динаміки розвитку господарської діяльності, а як результат — покращення загальної економічної ситуації в державі.

5) за *функціональним призначенням*:

- стабілізаційні (підтримуючі) податкові преференції призначені для зниження податкового тягаря на суб'єктів малого та середнього бізнесу впроваджені для активізації господарської діяльності платника податків, а також легалізації його доходів чи прибутків. Платники податків мають можливість самостійно приймати рішення щодо використання таких преференцій, якщо вони підпадають під умови, визначені чинним законодавством. До підтримуючих преференцій належать так звані спрощені системи оподаткування, а саме: єдиний податок для фізичних та юридичних осіб, фіксований податок, або ж фіксований сільськогос-

подарський податок. Крім того, підтримуючими можна назвати преференції соціального призначення;

- стимулюючі преференції спрямовані на залучення інвестицій та стимулювання інноваційного розвитку суб'єкта господарювання. Вони призначаються державними органами влади й мають здебільшого адресний характер. Прикладом цього виду преференцій є податковий інвестиційний кредит або зниження податкових ставок при оподаткуванні прибутку підприємств від реалізації інноваційної продукції;

б) за *способом реалізації*:

- пільгові — преференції, засобом реалізації яких виступають пільги (податкова соціальна пільга, зниження податкових ставок та ін.);

- безпільгові — преференції, що реалізуються без застосування пільг (неоподатковуваний мінімум громадян, розстрочення (відстрочення) терміну сплати податкових платежів, спрощені системи оподаткування і т.п.);

- комбіновані (змішані) — преференції, практика застосування яких передбачає використання преференцій, в основі яких лежать як пільгові, так і безпільгові вимірники. Як правило, надання таких преференцій пов'язане з розвитком депресивних територій (спеціальні економічні зони (СЕЗ), території пріоритетного розвитку (ТПР), технопарки (ТП), податкові гавані), а отже, їх можна вважати безпільговими. Водночас їх реалізація здійснюється за допомогою використання пільг, які застосовуються на цих територіях.

Запропоновану типологізацію можна використовувати у виборі та обґрунтуванні соціально-економічної доцільності призначення податкових преференцій, яка дозволить пов'язати призначення податкових преференцій із доцільністю їх застосування на практиці.

Побудована типологізація податкових преференцій (див. Додаток А) дає змогу:

- систематизувати науковий підхід та конкретизувати визначення податкових преференцій;

- удосконалити методи впровадження та реалізації податкових преференцій;

- забезпечити оптимальне співвідношення щодо розподілу та призначення податкових преференцій;

- розробити систему ефективного застосування податкових преференцій;

- здійснювати преференційне оподаткування шляхом забезпечення соціально-економічної доцільності та дати оцінку фіскальних наслідків від застосування податкових преференцій.

Обґрунтування соціально-економічної доцільності впровадження податкових преференцій пропонуємо здійснювати шляхом оцінки та систематизації якісних показників впливу преференційного оподаткування на ключові фактори, до яких відносимо бюджет і платників пода-

тків, адже нині, долаючи наслідки світової фінансово-економічної кризи, держава повинна зосередити свої зусилля на усіх можливих заходах щодо підтримки та захисту як суб'єктів господарювання, так і власних громадян. На цій підставі можна стверджувати, що для більш ґрунтовного вивчення впливу преференційного оподаткування потрібно дослідити взаємодію трьох основних елементів цього процесу: бюджету (як основного джерела фінансового забезпечення реалізації преференційного оподаткування), податкових преференцій (як основного елемента реалізації преференційного оподаткування) та платників податків (юридичних та фізичних осіб, а також громадян держави) як споживачів податкових преференцій (рис.1.3).

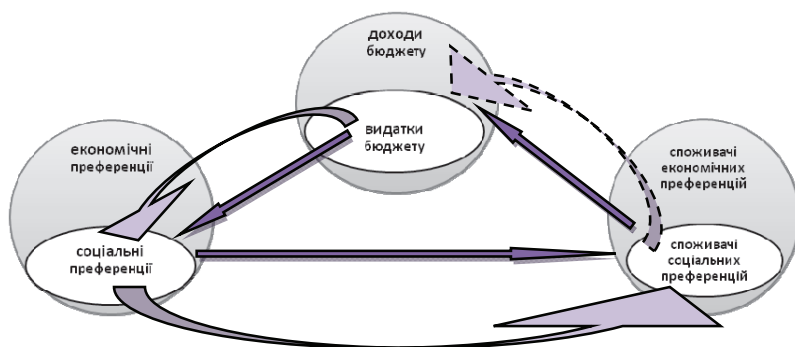


Рис. 1.3. Структурно-логічна схема функціонування преференційного оподаткування

Джерело: складено автором.

Надання податкових преференцій є важливим інструментом реалізації податкової політики держави, яка суттєво впливає на економічну та соціальну сфери суспільства, оскільки спрямування бюджетних коштів для платників податків відбувається шляхом опосередкованого фінансування у вигляді податкових преференцій, тобто не передбачає стягнення певної частини коштів з об'єкта оподаткування. Крім того, економічні преференції стимулюючого та підтримуючого характеру проявляються у формі інвестицій, оскільки сприяють активізації господарської діяльності платників податків, забезпечують інноваційний розвиток підприємств, а відтак, сприяють підвищенню їх конкурентоспроможності на локальному та глобальному ринках.

Соціальні преференції, спрямовані на цільову категорію платників податків, також повертаються у формі так званих інвестицій, оскільки

сприяють підвищенню платоспроможності громадян, що, безумовно, позитивно позначається на зміні пріоритетів суспільно-побутових потреб. Власне, соціальні преференції забезпечують покращення добробуту населення, оскільки дають змогу збільшувати особисті нагромадження. Як відомо, це кошти, які громадяни зможуть вкладати у депозити, цінні папери, недержавні пенсійні фонди тощо. Отже, в кінцевому результаті соціально-економічна доцільність податкових преференцій проявляється у зниженні кредитних ставок (оскільки депозитні кошти є найдешевшим кредитним ресурсом банків), розвитку фондового ринку, зниження навантаження на Державний Пенсійний фонд, що є важливою проблемою в Україні. При цьому людина як представник соціуму зі збільшенням своїх індивідуальних доходів прагне:

- отримувати більш якісні споживчі товари (продукти харчування, одяг та ін.), які, як правило, реалізуються за вищими цінами (для України це могло б стати поштовхом до розвитку ринку екологічної продукції);

- купувати дороговартісні засоби для власного існування та функціонування (житло, автомобіль та ін.), які зазвичай потребують оформлення банківських кредитів;

- самоудосконалюватися, маючи можливість здобувати якісну освіту (набуття умінь і навичок згідно з обираним фахом, підвищення кваліфікації, вивчення іноземних мов, оволодіння навиками комп'ютерних технологій та ін.);

- дбати про своє фізичне (відвідувати спортивно-оздоровчі заклади, басейни, санаторії та ін.) й моральне (відвідувати культурно-мистецькі заклади і заходи, бібліотеки, подорожувати) здоров'я.

Використання соціальних преференцій дає можливість знизити соціальні видатки з бюджету і формувати свідоме мислення людей щодо можливості самостійно забезпечувати собі певний рівень життя. Безумовно, організація і розширення сфери використання преференційного оподаткування у такому напрямі не лише дадуть змогу людині розвиватися, а й сприятимуть формуванню прагнення людини до такого розвитку.

Пропонуємо розгляд сутності преференційного оподаткування в аспектах, притаманних реалізації будь-якого процесу з точки зору їх організаційно-економічних механізмів. Так, заглиблюючись у дослідження сутності економічної доцільності податкових преференцій варто визначити, що преференційне оподаткування базується на трьох основних складових: принципах, відповідно до яких здійснюється; методах, за допомогою яких забезпечується реалізація цих принципів і безпосередньо притаманних йому функціях (рис. 1.4).

На нашу думку, принципи преференційного оподаткування повинні базуватися на класичних принципах оподаткування, запропонованих ще А. Смітом (1723 — 1790). Враховуючи сучасні тенденції

функціонування податкових систем, ми, у свою чергу, визначаємо п'ять основних:

а) *науковості* — преференційне оподаткування повинно формуватися на підставі науково-логічних досліджень;

б) *оптимальності* — використання оптимальних моделей у розробці преференцій;

в) *вигоди* — застосування преференційного оподаткування не повинно зменшувати ні доходи бюджету, ні обмежувати інтереси платників податків, а його реалізація повинна здійснюватися за мінімальних адміністративних витрат;

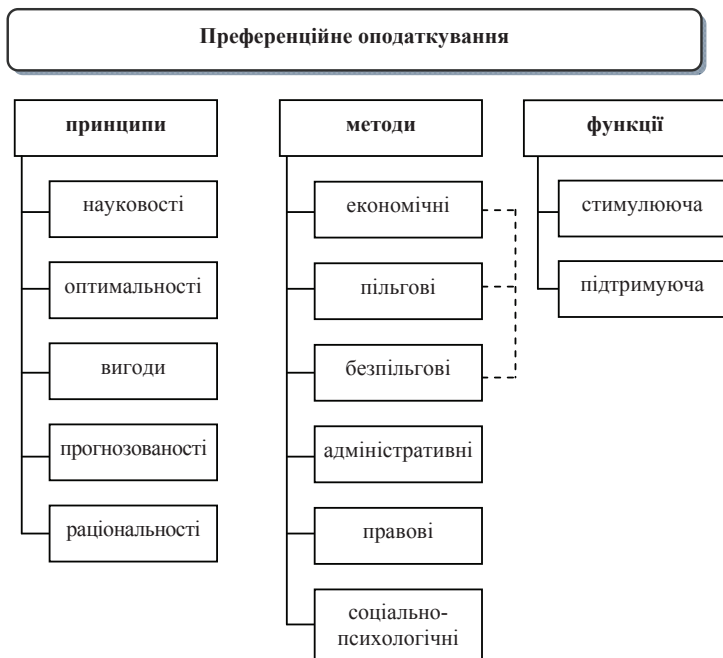


Рис. 1.4. Організаційно-економічний механізм преференційного оподаткування

Джерело: складено автором.

г) *прогнозованості* — запровадження податкових преференцій та їх використання має ґрунтуватися на прогнозних моделях розвитку;

д) *раціональності* — доцільність призначення податкових преференцій повинна бути обґрунтована.

На практиці преференційне оподаткування здійснюють, використовуючи певні методи та способи впливу на платників податків (див. рис.1.4):

1. *Економічні методи* — це методи впливу на платників податків шляхом використання економічних інструментів.

Економічні методи пропонуємо згрупувати за способами їх здійснення:

а) пільговий спосіб — реалізація податкових преференцій шляхом надання пільг;

б) безпільговий спосіб — надання податкових преференцій без застосування пільг.

2. *Адміністративні методи* — методи впливу на платників податків через видання постанов, наказів та розпоряджень виконавчої влади.

3. *Правові методи* — впровадження та реалізацію податкових преференцій здійснюють у межах законодавчо-визначеної бази;

4. *Соціально-психологічні* — використання передових досягнень психології та педагогіки для мотивації платника податку до раціонального використання податкових преференцій.

Крім того, для довершеності механізму окреслимо низку функцій, притаманних преференційному оподаткуванню, що мають безпосередній вплив на платника податку:

а) *стимулююча* — передбачає стимулювання суб'єктів господарювання до активізації їх діяльності, впровадження інновацій та підвищення конкурентоспроможності;

б) *стабілізаційна* (підтримуюча) — полягає у реалізації преференційних заходів, спрямованих на підтримку платників податків, задіяних у малому бізнесі, а також певних категорій громадян, визначених чинним законодавством.

Здійснюючи загальну характеристику та економічну оцінку преференційного оподаткування, звернемо увагу на всі можливі джерела виникнення та способи реалізації податкових преференцій, що є причиною їх ефективного прояву. Зазвичай такими причинами повинні були б виступати потреби суб'єктів господарювання та держави. Проте, часто податкові преференції призначаються під тиском зацікавлених осіб чи відповідних груп осіб «лобістськими» методами⁵⁹.

Функціонування податкових преференцій на практиці характеризується певними позитивними і негативними рисами, які варто враховувати, розробляючи механізми реалізації кожної з них. Здійснення такого аналізу, що виокремлює переваги й недоліки найбільш застосовуваних податкових преференцій рондставлено у таблиці (Додаток Б).

⁵⁹ На основі теорії суспільного вибору, за результатами якої автор, Джеймс Мак-Гілл Б'юкенен (1919 р.н. США), був відзначений у 1986 р. Нобелівською премією з економіки.

Відтак, зауважимо, що застосування тих чи інших преференцій потребують їх детального вивчення та урахування позитивних і негативних сторін реалізації. При запровадженні податкових преференцій для прогнозування реальних соціальних та економічних ефектів потрібно максимально враховувати всі переваги та недоліки, адже лише в такому випадку податкові преференції можуть здійснювати ефективний вплив на впровадження механізмів преференційного оподаткування.

Отже, *преференційне оподаткування* — це складний і суперечливий інструмент здійснення податкової політики держави, який потребує детального вивчення та здійснення економічної оцінки його реалізації.

Умови, за яких виникає необхідність запровадження податкових преференцій, чітко визначають методику організації преференційного оподаткування загалом. У наукових фінансових колах конструктивній критиці піддається більшість функціонуючих преференцій, однак найсуперечливіші дискусії точаться щодо доцільності існування одного із засобів реалізації преференційного оподаткування — податкових пільг. Пільги були і залишаються однією з основних форм впливу податкового регулювання на процес виконання податкових зобов'язань. Науковці по-різному підходять до трактування пільг, хоч на сьогодні немає загальноприйнятого оптимального твердження поняття «податкова пільга». Окремі аспекти функціонування податкових пільг ставали предметом наукових зацікавлень відомих вітчизняних науковців, як З. Варналій, В. Геєць, Т. Єфименко, Я. Жаліло, Ю. Іванов, В. Карпова, А. Кізіма, Н. Кучерявенко, І. Луніна, І. Лютий, В. Мельник, П. Мельник, О. Найденко, А. Соколовська, Л. Тарангул, С. Юрій та ін.

Серед зарубіжних фахівців варто виділити праці вчених С. Барулін, Р. Волянського, О. Врубльовської, Р. Гв'яздовського, І. Горського, С. Доляти, Н. Зайця, О. Міронової, С. Овсяка, Я. Осташевського, А. Погорлецького, М. Романовського, Дж. Е. Стігліца, Ф. Ханафєєва, Д. Черника, Т. Юткіної та ін.

Проте, у зазначених працях податкові пільги розглядалися здебільшого як засіб здійснення податкового стимулювання, а не як засіб реалізації преференційного оподаткування. Вважаємо, що виконання податкових пільг лише для спонукання платника до певних дій суттєво обмежує призначення пільг і дуже вузько характеризує цей елемент податків.

Підходи вчених до визначення податкової пільги, які побутують у сучасній науковій літературі, представлено у Додатку В.

Вивчаючи підходи вчених до визначення податкових пільг, зауважимо, що характерною ознакою податкової пільги є необов'язковість, тобто лише можливість присутності серед інших елементів податку. Таку особливість податкового платежу вчені визначають як понаднор-

мову, факультативну ознаку⁶⁰. Проте, на нашу думку, розглядати пільги у ракурсі пом'якшення податкового тягаря⁶¹ або ж його зменшення⁶² недоцільно, оскільки, крім пільг, існують інші методи зменшення податкового тиску на платника податків — такі, наприклад, як уникнення чи ухилення від оподаткування.

Крім того, вважаємо беззмістовним трактування податкових пільг як переваг щодо інших платників податків стосовно сплати або часткової сплати податку чи збору⁶³, оскільки так звані «переваги» передбачають й інші, непільгові способи зменшення податкового зобов'язання, які до того ж швидше підпадають під визначення податкових преференцій, а не податкових пільг.

Згідно з Податковим кодексом України, «податкова пільга — це 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 підстав, визначених чинним законодавством, до яких належать особливості, ... що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними виплат»⁶⁴. На нашу думку, таке трактування податкової пільги визначає її сутність не зовсім вдало, оскільки надана можливість зменшити податкове зобов'язання звільняє платника податку від сплати певного податку чи збору, проте платник зобов'язаний зазначити суму несплаченого податку у відповідних звітних документах, а отже, нарахувати його у повному обсязі.

Найбільш вдалим, на наш погляд, є трактування податкової пільги Р. Балакінім, Т. Єфименко, І. Луїною, А. Соколовською, де конкретизовано характеристику її ознак щодо повного або часткового звільнення від сплати податкового зобов'язання у вигляді податкових знижок чи зменшення податкових ставок (як виняток із загальноприйнятих норм

⁶⁰ Налоги и налогообложение: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [Майбуров И. А., Выварец А. Д., Бабушкина О. В. и др.]; под. ред. И. А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 655 с., С. 119-125.

⁶¹ Там само, С. 125.

⁶² Налоги и налогообложение / [Банхаева Ф. Х., Барабаш А. Я., Беляева Т. П. и др.]; под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — [4-е изд.]. — СПб.: Питер, 2003. — 576 с.: ил. — (Серия «Учебники для вузов»), С. 183.

⁶³ Налоги: [учебник для вузов] / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 444, [4] с., С. 43.

⁶⁴ Податковий кодекс України : за станом на 1 січня 2011 р. / за виданням «Голос України» від 04.12.2010 р. № 229-230 (4979-4980). — Офіц. вид. — К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. — 336 с., С. 38.

оподаткування)⁶⁵. Проте, ми пропонуємо розглядати податкові пільги у контексті реалізації преференційного оподаткування, тому вважаємо, що *податкові пільги* — це засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження.

Закордонна практика засвідчує, що податкові пільги є одним із основних інструментів преференційного оподаткування щодо реалізації принципу соціальної справедливості в рамках функціонування податкової системи, а також незмінною домінантою у системі податкового стимулювання. Послугуючись висновками представників світової фінансової думки, вважаємо за доцільне зацентувати увагу на недотриманні давно сформованих принципів реалізації державної податкової політики в Україні, зокрема у сфері надання податкових пільг:

- економічної обґрунтованості та розрахунку доцільності податкових пільг (раціональності);
- неможливості примусового призначення та обов'язковості використання податкових пільг;
- недопущенні вибірковості у призначенні податкових пільг, що позбавляє конкретних осіб чи груп осіб представляти суб'єктивні переваги власної економічної зацікавленості шляхом їх лобювання у владних колах;
- чіткого встановлення правової бази щодо функціонування податкових пільг, затвердженої основним законодавчим органом;
- застосування податкових пільг повинно сприяти гармонізації загальнодержавних, приватних, корпоративних та особистих економічних інтересів⁶⁶;
- необхідності здійснення планового періодичного контролю щодо ефективності використання податкових пільг;
- важливості проведення превентивних заходів моніторингу перспектив функціонування податкових пільг та забезпечення прогнозованої оцінки щодо визначення економічних ефектів.

Зауважимо, що в сучасних податкових системах європейських держав податковим пільгам надають важливої ролі, хоч у більшості економічно розвинутих країнах світу виробилася тенденція до зменшення кількості податкових пільг. Як правило, це пільги, що стосуються вре-

⁶⁵ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду: монографія / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфіменко, І. О. Луніна та ін.]. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с., С.15.

⁶⁶ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации: [учебник] / Владимир Георгиевич Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 464, [4] с. — (6-е изд., доп. и перераб.), С. 199.

гулювання індивідуальних ситуацій щодо платника податку. До них належать пільги, які надаються державними органами влади щодо доходів платника податку (так звані родинні пільги; а також пільги, які в світовому науковому товаристві одержали назву «інвестиції в людину»⁶⁷; пільги, що дають можливість платникові податку виконати своє податкове зобов'язання шляхом відстрочення чи розстрочення обов'язкових платежів).

Зарубіжні фахівці виділяють два види пільг⁶⁸:

- системні пільги;
- індивідуальні пільги.

Системні пільги характеризуються тим, що вони є частиною податкової конструкції. Іншими словами, використання системних пільг обумовлене в конкретному законодавчому документі, що регулює процес справляння податку. Реалізація такого виду пільг є обов'язковою умовою до виконання для усіх суб'єктів господарювання, що підпадають під визначені законом правила. Системні пільги є інструментом державної політики, які елімінують фіскальний волюнтаризм держави. Крім того, системні пільги є важливим інструментом фіскальної політики, за допомогою яких держава прогнозує реакцію платників податків. Умови функціонування цього виду пільг заздалегідь відомі їх потенційним користувачам, а платники податків можуть планувати зменшення свого податкового навантаження.

Для забезпечення реалізації розподільчо-регулюючої функції податків практикують запровадження індивідуальних пільг, які вважають важливим заходом підтримки окремих платників податків. Такі пільги мають тимчасовий характер, а їх призначення є прерогативою винятково органів виконавчої влади. Запровадження індивідуальних пільг не вважається негативним явищем у реалізації фіскальної політики держави, при цьому основним завданням виступає необхідність утримання від зловживань. Навпаки, прийняття рішення щодо призначення індивідуальних пільг може виявитися проявом «раціонального фіскалізму»⁶⁹. Проте, з іншого боку, індивідуальні пільги мають вагомий недолік, адже вони завжди стосуються лише певної групи платників податків, а надмірна індивідуалізація пільг суттєво ускладнює податкову систему, збільшує витрати на процес адміністрування податків та зменшує реальний дохід держави.

⁶⁷ Organic Farming in Europe — A Brief Overview [Електронний ресурс] / IFOAM EU Group and FiBL: Organic Farming in Europe — A Brief Overview. — 2011. — С.119.

⁶⁸ Owsiak S. *Finanse publiczne: teoria i praktyka* / Stanisław Owsiak. — [wydanie 3 zmienione] — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. — 838. [3] s., S. 183.

⁶⁹ Там само.

Отже, у господарській практиці податкові пільги фактично є дієвим інструментарієм в організації схем уникнення від сплати податків, адже бенефіціантами податкових пільг часто стають досвідчені фахівці, котрі реалізують схеми з уникнення від сплати податків методом використання так званих «лазів» податкового законодавства, а не платники податків, на яких, власне, спрямована державна політика щодо призначення пільг. Систематична реалізація таких зловживань в оподаткуванні дає змогу характеризувати податкові пільги як дієвий інструмент дискредитації вітчизняної податкової системи, що не завжди є справедливим щодо пільг, опираючись на реальні потреби сучасної економіки.

Існують твердження науковців про те, що всі податкові пільги повинні бути безповоротно ліквідовані⁷⁰, оскільки вони спонукають суб'єкта оподаткування до маніпулювання податками. Законодавчо забезпечені можливості щодо зменшення податкових зобов'язань у такій ситуації часто застосовуються недоречно, винятково за бажанням мінімізувати розмір податку. Проте, не можна вважати законодавчо-гарантовану мінімізацію податкового зобов'язання податковим злочином. Це свідчить про необхідність удосконалення механізму преференційного оподаткування у сфері реалізації пільгових преференцій.

З іншого боку, для підвищення загального податкового навантаження недоцільно застосовувати тотальну ліквідацію податкових пільг. Цей процес повинен здійснюватися поступово з паралельним зниженням ставок податку. Лише тоді платники будуть не лише звільнені від дії зовнішніх факторів незлагодженої податкової системи, а й матимуть можливість використовувати нижчі податкові ставки⁷¹. Господарські рішення прийматимуться відповідно до критеріїв економічної раціональності, а не спроможності забезпечувати сплату податкових зобов'язань. Важливо пам'ятати, що пільги проявлятимуть свою дієвість у випадку домінування високих податкових ставок, оскільки при їх зниженні податкові пільги втрачатимуть свою цінність.

Отже, пільги є важливим засобом реалізації преференційного оподаткування, яке, безперечно, вважається істотним елементом забезпечення економічного зростання. Незважаючи на те, що використання податкових пільг не можна вважати панацеєю для оздоровлення суспільних процесів у державі, в умовах виходу із фінансово-економічної кризи вони залишаються дієвим засобом при обґрунтованому їх використанні. Вітчизняна практика застосування податкових пільг засвідчує протиле-

⁷⁰ Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski — Warszawa: Fabryka Druku, 2007. — 459 s. — (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje), S. 267.

⁷¹ Там само, С. 268.

жне: систематичне й необгрунтоване збільшення їх переліку, спричинює суттєві втрати бюджету та зловживання як з боку платників податків, так і держави.

Сучасну систему преференційного оподаткування неможливо розглядати осторонь від теорії парето-оптимального розподілу ресурсів, яка ґрунтується на класичних принципах розподілу. З огляду на це, зміщення акцентів використання податкових преференцій повинно здійснюватися у бік активнішого застосування безпільгових преференцій. Рациональний підхід повинен базуватися на практиці визначення механізмів та переваг, здатних продуктивно обмежувати зловживання, пов'язані з функціонуванням преференційного оподаткування, а також агресивні тенденції корупції і бюрократії у владних структурах й економічно захищати і стимулювати розвиток підприємництва, усуваючи можливості експлуатування результатів господарської діяльності одних суб'єктів господарювання для збагачення інших. До низки таких преференцій відносимо ті, які реалізуються без застосування податкових пільг (реструктуризація податкового боргу, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, неоподатковуваний мінімум громадян, спрощена система оподаткування, відшкодування податку на додану вартість та ін.).

Домінанти у розподілі пільгових та безпільгових податкових преференцій повинні насамперед визначатися з урахуванням певних переваг, які обумовлюють наявність тих та інших:

- безпільгові податкові преференції відповідають загальноновизнаним принципам оподаткування, а пільгові — деструктивно впливають на їх реалізацію;

- реалізація безпільгових податкових преференцій, на відміну від пільгових, для держави обходиться з меншими фінансовими затратами щодо їх адміністрування;

- функціонування безпільгових податкових преференцій приносить державі дохід у вигляді сплачених податків, на відміну від пільгових, які трактуються як втрати бюджету;

- розподіл безпільгових податкових преференцій відбувається більш рівномірно щодо платників податків, на протипагу розподілу пільгових податкових преференцій;

- пільгові податкові преференції частіше використовують платники податків зі високим рівнем доходів (крім соціальних), а безпільгові податкові преференції є прерогативою платників із малими доходами.

Важливе значення для розвитку преференційного оподаткування та мінімізації його негативного впливу на фіскальні претензії держави має необхідність зростання грошової маси для малозабезпечених платників податків, що проявлялося б у формі збільшення їх особистих доходів. Цього можна досягти, змістивши ключові акценти перерозподілу податкових преференцій на користь безпільгових. Так, держава могла б зме-

ншувати обсяг соціальних витрат, які нерідко характеризуються як не-виправдані, а з точки зору економічної доцільності — нераціональні.

Отже, позитивні ефекти від запровадження податкових преференцій можна очікувати у формі «інвестиційного» прояву. Йдеться не лише про економічно вигідні податкові преференції, які безпосередньо забезпечують можливість зростання дохідної частини бюджету (податкові надходження у формі єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського та фіксованого податку, суми розстрочених чи відстрочених податкових платежів, а також відсотки за використання такої преференції), а й про ті, які сприяють покращенню суспільного добробуту громадян (неоподатковуваний мінімум доходів громадян, податковий кредит, соціальна податкова пільга, податкова знижка та ін.).

Загалом податкові преференції повинні протидіяти економічній стагнації та «старінню» суспільства, а також зниженню ділової активності суб'єктів господарювання. Чим вищий рівень податкових вилучень доходів платників податків, тим активніше пригнічуються їх ділові можливості і втрачається зацікавленість у розширенні виробництва, збільшенні інвестицій, розвитку інноваційності. Разом з тим на базі ефективного функціонування преференційного оподаткування важливим є створення передумов до особистого зацікавлення кожного окремого платника податку у необхідності сплачувати податки, сприяючи загальному економічному зростанню в державі.

1.3. Особливості оцінки соціально-економічної доцільності та фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування

Доцільність преференційного оподаткування визначається якомога меншими фінансовими втратами держави в результаті його впровадження та реалізації. Вартісні пропорції розподілу фінансового ресурсу держави через механізми реалізації преференційного оподаткування потребують детального вивчення оцінки фіскальних наслідків від функціонування податкових преференцій. Без урахування певних економічних чинників та вартісних показників дослідження дієвості преференційного оподаткування було б не повним, а рекомендації щодо його удосконалення недостатньо аргументованими, оскільки вони не відображали б реальної економічної ситуації. Соціально-економічна доцільність преференційного оподаткування ґрунтується на розрахунку результатів, одержаних від запровадження податкових преференцій за допомогою системи запропонованих нами вимірників та показників оцінки фіскальних наслідків. Поряд з цим дієвість преференцій значною мірою обумовлюється діяльністю податкових органів, спрямованою на вивчення реального стану їх функціонування з урахуванням існуючих тенденцій

та розроблення рекомендацій щодо подальшої оптимізації преференційного оподаткування.

Обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінку фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування необхідно здійснювати через систему показників, які дають змогу встановити певні пропорції та дозволять забезпечити справедливий розподіл наданих податкових преференцій та окреслити їх оптимальну структуру.

Кількісну визначеність критеріїв обґрунтування соціально-економічної доцільності податкових преференцій відображають конкретні показники. Соціально-економічну доцільність та оцінку фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування розглянемо, розподіливши податкові преференції на дві групи: ті, які здійснюються методом мінімізації обсягу податкового зобов'язання (пільгові податкові преференції), а також ті, які функціонують як конкретні переваги щодо платників податків (безпільгові податкові преференції). При цьому дивергенція податкових преференцій, безперечно, повинна спиратися на власну економічну основу. Отже, соціально-економічна доцільність преференційного оподаткування — це форма вияву дієвості функціонування податкових преференцій та їх впливу на соціально-економічний розвиток суспільства.

Дієвість податкових преференцій полягає у збалансуванні всіх можливих соціально-економічних чинників, які в комплексі можуть слугувати оцінці фіскальних наслідків їх функціонування.

Зазначимо, що у вітчизняній теорії оподаткування загальноприйнята офіційна методика соціально-економічної доцільності та проведення комплексної оцінки фіскальних наслідків різного виду податкових преференцій відсутня. На практиці ця оцінка повинна здійснюватися у межах відповідних законодавчо прийнятих норм. Для обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій пропонуємо низку показників у розрізі пільгових і безпільгових податкових преференцій, які дають можливість оцінити їх дієвість на практиці.

Система вимірників та показників соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження усіх видів податкових преференцій повинна забезпечувати:

- виявлення резервів мінімізації фіскальних наслідків податкових преференцій;
- підвищення рівня інформаційного забезпечення платників податків щодо доцільності використання усіх видів податкових преференцій органами виконавчої влади шляхом залучення засобів масової інформації, проведення семінарів, круглих столів, тренінгів, конкурсних грантів;
- можливості впливу податкових преференцій на соціальний рівень населення;
- підвищення рівня інноваційності економіки;

- підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання;
- зниження рівня тінізації економіки;
- зменшення фактів ухилення від сплати податків;
- стимулювання платників податків до підвищення рівня інноваційності виробництва (надання послуг).

Формуючи систему вимірників та показників, що слугували б для обґрунтування соціально-економічної доцільності та об'єктивної аналітичної оцінки фіскальних наслідків функціонування податкових преференцій, — врахуємо значущість високого рівня використання фінансових ресурсів платника податків, які він заощаджує у своїй господарській діяльності в процесі використання податкових преференцій. Для цього пропонуємо сукупність вимірників соціально-економічної доцільності і фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій об'єднати у дві групи (рис. 1.5).

До першої групи віднесемо показники, які, на нашу думку, дадуть можливість об'єктивно оцінити дієвість пільгових податкових преференцій на певному етапі їх функціонування. Крім цього, відстежуючи динаміку цих показників, можемо зробити висновки про економічний ефект від реалізації пільгових податкових преференцій, а також робити прогнозні оцінки на перспективу.

Друга група показників характеризується аналогічними ознаками щодо визначення дієвості безпільгових податкових преференцій. Таким чином, методика обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків застосування податкових преференцій містить низку показників, згрупованих у розрізі пільгових та безпільгових вимірників.

Отож, преференції, які на практиці реалізуються із використанням пільг, належать до пільгових податкових преференцій. Соціально-економічну доцільність їх призначення та оцінку фіскальних наслідків застосування розрахуємо за допомогою показників, відображених на рис. 1.5.

У запровадженні пільгових податкових преференцій вважаємо за доцільне оцінити бюджетну можливість щодо надання податкових пільг, що дасть можливість уникнути ситуації 1999-2001 рр. в Україні⁷², коли втрати внаслідок запровадження пільгового оподаткування перевищують доходи бюджету.

Для цього пропонуємо показник, який визначає суму пільг, що припадає на одного платника податку — *пільгозатратність* на одного платника податку:

⁷² Діяльність податкової служби за 1999-2011 роки : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України.

$$Pз = \frac{\sum P}{m}, \quad (1.1)$$

де $Pз$ — пільгозатратність, грн./од; P — обсяги пільг у вартісному вира-
зі, грн; m — чисельність платників податків, од.

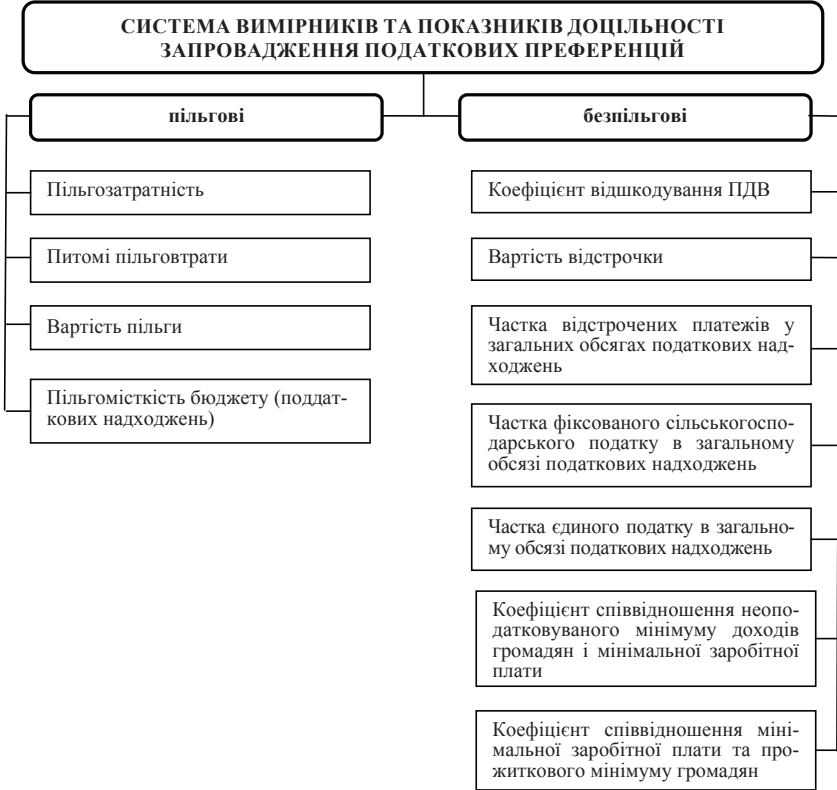


Рис. 1.5. Система вимірників і показників обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій

Джерело: складено автором.

Наступний показник — *питомі пільговтрати* — це показник, що відображає обсяги пільг, які припадають на одного пільговика:

$$P_{вт} = \frac{\Sigma\Pi}{l}, \quad (1.2)$$

де $P_{вт}$ — питомі пільговтрати, грн./од; Π — обсяги пільг у вартісному виразі, грн; l — чисельність пільговиків, од.

За допомогою показника питомих пільговтрат простежимо динаміку обсягу пільг, що припадає на одного пільговика.

Проте, в умовах ринку пільги мають вплив не лише на формування доходів бюджету. Вони являють собою певні послуги держави, а отже, є товаром, що має свою вартість. Саме розрахунок показника *вартість пільги* є неодмінним в обґрунтуванні соціально-економічної доцільності надання пільг, тому важливо є визначити вартість пільги, що дасть можливість економічно обґрунтувати надання конкретної пільги та оцінити фіскальні наслідки від її призначення. Вартісну оцінку податкових пільг як одного з найвагоміших засобів реалізації податкових преференцій пропонуємо здійснювати за формулою:

$$ВП = \frac{\Sigma\Pi}{L}, \quad (1.3)$$

де $ВП$ — вартість пільги, грн.; Π — обсяги пільг у вартісному виразі, тис. грн.; L — кількість наданих пільг, од.

Наступні показники — *пільгомісткість* бюджету (податкових надходжень) — розрахуємо як відношення обсягів пільг до сум доходів бюджету (податкових надходжень) за формулами:

$$P_{м} = \frac{\Sigma\Pi}{\Sigma\Pi\Pi}, \quad (1.4)$$

та

$$P_{м} = \frac{\Sigma\Pi}{\Sigma ДБ}, \quad (1.5)$$

де $P_{м}$ — пільгомісткість бюджету (податкових надходжень), грн.; Π — обсяги пільг у вартісному виразі, грн.; $\Pi\Pi$ — податкові надходження, грн.; $ДБ$ — доходи бюджету, грн.

Отже, теоретична складова до визначення дієвості пільгових податкових преференцій попередньо окреслена низкою показників, які, на нашу думку, дадуть можливість детальніше дослідити проблему їх функціонування та становитимуть наукове підґрунтя для перспектив оптимального розвитку преференційного оподаткування пільгового характеру в Україні.

Вивчаючи теоретичні основи функціонування преференційного оподаткування, варто зауважити, що його розгляд винятково у фіскально-податковому контексті є недоцільним, оскільки проблема ефективності преференційного оподаткування та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій виходить за межі податкової теорії,

а, отже, враховуючи її специфічність, повинна базуватися на сукупності економічних, фіскальних та соціальних взаємозв'язків. Дослідження теоретичних детермінант та визначення раціонального підходу до запровадження податкових преференцій допоможе запобігти виникненню непередбачуваних причиново-наслідкових зв'язків між негативними явищами, пов'язаними з функціонуванням та розвитком ринкової економіки в державі.

У процесі здійснення преференційного оподаткування важливим завданням є оптимізувати розмір фіску (державної казни), одним із напрямів забезпечення цього є розробка системи обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження безпільгових податкових преференцій.

Дієвість податкових преференцій, реалізація яких не передбачає застосування пільг, пропонуємо оцінити відповідними показниками (див. рис. 1.5). Розпочнемо з найбільш суперечливої безпільгової податкової преференції, дискусії щодо доцільності якої тривають із моменту її запровадження — відшкодування ПДВ. Важливо виділити, на наш погляд, визначення *коефіцієнта співвідношення сум відшкодованого податку й обсягу податкових надходжень від ПДВ*:

$$K_{\text{ПДВ}} = \frac{\sum \text{ПДВ}_{\text{відшкод. з грн.}}}{\sum \text{ПН від ПДВ, грн.}}, \quad (1.6)$$

де $K_{\text{ПДВ}}$ — коефіцієнт відшкодування податку на додану вартість; $\sum \text{ПДВ}_{\text{відшкод.}}$ — сума відшкодованого ПДВ, грн., $\sum \text{ПН від ПДВ}$ — сума податкових надходжень від ПДВ, грн.

Наступним кроком доцільно визначити показник, який визначає суму коштів, що припадає на одну відстрочку — *вартість відстрочки*:

$$K_v = \frac{\sum P_e}{\sum l_d}, \quad (1.7)$$

де K_v — вартість відстрочки, грн.; $\sum P_e$ — сума відстрочених платежів, грн.; $\sum l_d$ — кількість наданих відстрочок, од.

Безумовно, важливо оцінити динаміку частки відстрочених податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень, що полягає у розрахунку суми, яка припадає на 1 грн. податкових надходжень:

$$K_{vp} = \frac{\sum P_e}{\sum \text{ПН}} \cdot 100\%, \quad (1.8)$$

де K_{vp} — частка відстрочених податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень; $\sum P_e$ — сума відстрочених платежів, грн.; $\sum \text{ПН}$ — сума податкових надходжень, грн.

Наступні два показники запропоновані для оцінки дієвості спрощених моделей оподаткування, які теж, безумовно, належать до безпільгових податкових преференцій. Перший з них стосується фіксованого

сільськогосподарського податку, частка якого у податкових надходженнях допоможе об'єктивно оцінити тенденції розвитку малого та середнього бізнесу, пов'язаного з галуззю сільського господарства:

$$F_{clz} = \frac{\sum \Phi_{clz}}{\sum ПН} \cdot 100\%, \quad (1.9)$$

де F_{clz} — частка фіксованого сільськогосподарського податку в загальному обсязі податкових надходжень, %; $\sum \Phi_{clz}$ — сума фіксованого сільськогосподарського податку, г грн.; $\sum ПН$ — сума податкових надходжень, грн.

Аналогічно визначимо частку єдиного податку в загальному обсязі податкових надходжень:

$$N = \frac{\sum \epsilon П}{\sum ПН} \cdot 100\%, \quad (1.10)$$

де N — частка єдиного податку в загальному обсязі податкових надходжень, %; $\sum \epsilon П$ — сума єдиного податку, грн.; $\sum ПН$ — сума податкових надходжень, грн.

Згідно зі статистичними показниками, доходи населення в Україні не є високими. Фактичний розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб відповідно до цін грудня 2010 р. становив 1062 грн., що перевищувало законодавчо встановлений розмір (869 грн. станом на 01.01.2010 р.)⁷³ у цей період на 15,2%. Занижений розмір прожиткового мінімуму, у свою чергу, спричинює низький рівень мінімальної заробітної плати, розмір пенсій, стипендій та інших соціальних виплат, передбачених вітчизняним законодавством. Більшість громадян, а отже, платників податків, отримують доходи, які знаходяться на межі або ж поза межею бідності. За офіційною інформацією станом на 2011 р., 26,4% українців знаходяться за межею бідності, а в одинадцяти регіонах її рівень не те, що не зменшився, а зріс, — у деяких він навіть перевищує 40%⁷⁴. Цей факт є свідченням того, що Україна фактично позбавлена найбільш прогресивних, ідеологічно активних верств населення — середнього класу, що загрожує втратою стабільності, ринкового розвитку та економічного піднесення.

Для проведення якомога якіснішої оцінки податкових преференцій соціального характеру важливо взяти до уваги ще одну з таких преференцій — неоподатковуваний мінімум доходів громадян. На сьогодні ця преференція використовується не за своїм безпосереднім призначен-

⁷³ Прожиточный минимум по социальным и демографическим группам (в грн.) // Минфин ситгепсу.in.ua : курсы, ставки, индексы. — 2011.

⁷⁴ Романів Є. Загальна кількість безробітних українців — 8,3 млн. осіб. [Електронний ресурс] // Євгенія Романів. — // Експрес Медіа. — (03.05.2011 р. : (17:30)). — 2011. — Режим доступу до стор.: <http://www.expres.ua/main/2011/05/03/45402>

ням, а її функціонування обмежується визначенням розміру штрафних санкцій та розрахунку державного мита. Отже, цей коефіцієнт стосується співвідношення неоподаткованого мінімуму і мінімальної заробітної плати:

$$K_{\min} = \frac{\sum N_{\min}}{\sum ZP_{\min}}, \quad (1.11)$$

де K_{\min} — коефіцієнт співвідношення неоподаткованого мінімуму доходів громадян; N_{\min} — неоподатковуваний мінімум доходів громадян, грн.; ZP_{\min} — мінімальна заробітна плата, визначена законодавством на початок року, грн.

Неоподатковуваний мінімум доходів громадян на сьогодні втратив своє значення, його розмір, згідно з чинним законодавством, становить 17 грн., до того ж ця сума не враховує інфляційні процеси⁷⁵, а використовується цей вид податкової преференції винятково для визначення суми штрафних санкцій при різних правопорушеннях та, в окремих випадках, у розрахунку державного мита. Проте, беручи до уваги економічне середовище, у якому нині перебуває Україна, варто було б повернути фактичне значення цій преференції, а її розмір прирівняти до розміру прожиткового мінімуму громадян. Поряд із цим збільшення прожиткового мінімуму населення шляхом розширення номенклатури й асортименту споживчого кошика є одним із важливих векторів реформування податкової політики щодо удосконалення механізму преференційного оподаткування, зокрема у питаннях надання соціальних податкових преференцій. Про необхідність таких змін у вітчизняній практиці застосування преференційного оподаткування свідчить динаміка прожиткового мінімуму, який, незважаючи на зростання в абсолютному значенні, і надалі залишається низьким. В Україні впродовж 2000-2011 рр. розмір прожиткового мінімуму, незважаючи на позитивну динаміку, як ми уже зазначали, є найнижчим серед усіх європейських країн (рис. 1.6).

Упродовж аналізованого періоду в Україні позитивним є той факт, що у 2010-2012 рр. мінімальна заробітна плата дорівнює прожитковому мінімуму (у 2000 р. мінімальна заробітна плата була нижчою, ніж прожитковий мінімум, майже в чотири рази). Незважаючи на це, у вітчизняних реаліях залишається низка недоліків, пов'язаних з цим питанням. Зокрема, невирішеною залишається проблема низького рівня прожиткових стандартів, яка загострюється не лише проблемою низького рівня прожиткового мінімуму, а й низьким рівнем якості товарів, що напов-

⁷⁵ Иванов Ю. Б. Стимулы и ограничения в налогообложении доходов физических лиц / Ю. Б. Иванов, А. Е. Найдено // *Налоги и налоговое право* (ежемесячный журнал Группы компаний «Налоги и финансовое право» / глав. ред. А. В. Брызгалин. — Журнал для бухгалтера и налогового юриста. — Екатеринбург: изд. «Налоги и финансовое право», 2010. — №4. — С. 301 — 306., С. 302.

нюють споживчий кошик, аніскільки рівень мінімальної заробітної плати на сьогодні не дозволяє розширювати споживчий кошик. Крім того, враховуючи суттєві темпи інфляції, важко домогтися якісних змін соціального рівня населення.



Рис. 1.6. Динаміка мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму в Україні з 2000 по 2012 рр.

Джерело: складено автором на основі статистичних даних Міністерства фінансів.

Для порівняння, у 2010 р. в Україні (87,5 EUR)⁷⁶ [98] мінімальна заробітна плата була в чотири рази нижчою, ніж у Польщі (350 EUR — 1317 PLN)⁷⁷. У 2011 р. у Польщі, незважаючи на наслідки світової фінансової кризи, відбулося чергове збільшення мінімальної заробітної плати на 69 PLN. Таким чином, на сьогодні її сума, відповідно до чинного законодавства Польської Республіки, становить 1386 PLN⁷⁸ (ста-

⁷⁶ Курси валют на 14.07.2010. Valuta online UA. Finance UA / [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://valuta.online.ua>

⁷⁷ Nowacka I. Zobacz, ile wyniesie wynagrodzenia minimalne w 2010 r.! [Електронний ресурс] / Izabela Nowacka // Rachunkowość budżetowa ; Księgowość VIP. pl — 2009. — Режим доступу до стор.: <http://ksiegowosc.wip.pl/rachunkowosc-budzetowa/zobacz--ile-wyniesie-wynagrodzenie-minimalne-w-2010-r--0,264144,0.214371,0.html>

⁷⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. — Warszawa: Sejm, 2010. — Режим доступу до стор.: <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

ном на 01.01.2011 р. 349 EUR — 1386 PLN)⁷⁹. В Україні мінімальна заробітна плата, згідно з чинним законодавством, визначена в сумі 941 грн., яка станом на 01.01.2011 р. становила 89,02 EUR, проте вже на 01.08.2011 р. з урахуванням змінного курсу гривні мінімальна заробітна плата в Україні становила майже на 7 EUR менше — 82,80 EUR⁸⁰. Від 01.01.2012 р. мінімальна заробітна плата зросла до 1500 PLN⁸¹ (336 EUR)⁸². Поряд з цим в Україні на 01.01.2012 р. мінімальна заробітна плата становила 1073 грн. (104,2) EUR⁸³.

Для об'єктивнішої оцінки ситуації наведемо динаміку мінімальної заробітної плати в країнах Західної Європи, США та України станом на 01.01.2011 р. (рис. 1.7)⁸⁴.

Насамперед потрібно встановити, яка ж відмінність між показниками мінімальної оплати праці в Україні та інших країнах (див. рис.1.7).

Як бачимо, шість країн — Бельгія, Великобританія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди та Франція — мають найвищі показники. Мінімальна заробітна плата в Україні у цьому порівнянні є надто малою. Наприклад, показник мінімальної зарплати в Україні менший порівняно з Люксембургом майже у 21 раз, з Ірландією — майже у 18 разів, Бельгією й Нідерландами — майже у 17 разів, із Францією — у 16,5 раза, із Великобританією — майже у 14 разів. Якщо ж взяти до уваги країни, де зафіксовані найнижчі показники мінімальної заробітної плати у країнах ЄС, то мінімальна заробітна плата в Україні була нижчою майже у 1,5 раза, ніж у Болгарії (найнижчий показник мінімальної оплати праці серед країн ЄС), майже у 2 рази — ніж у Румунії, майже в 3 рази — ніж у Литві та 4 рази — ніж в Угорщині. Порівняно з Польською Республікою показник мінімальної оплати праці в Україні нижчий у 4,2 раза.

⁷⁹ Kursy walut : Kursy. Statystyka i sprawozdawczość : Archiwalne kursy walut banku Polskiego [Електронний ресурс] / Bank Narodowy Polski, 2010. — Режим доступу до стор.: http://www.nbp.pl/home.aspx?f=/kursy/kursy_archiwum.html

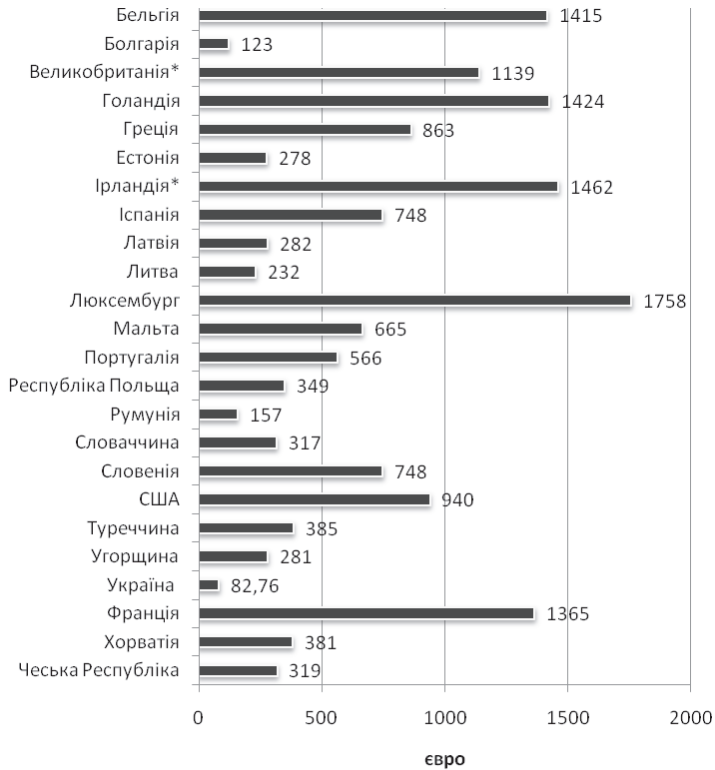
⁸⁰ Офіційні курси валют НБУ на 01.01.2011 // Інформаційний портал про банки України. — 2011.

⁸¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z 13 września 2011 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2012 r. — Dz.U. nr 192, poz. 1141 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. — Warszawa: Sejm, 2011.

⁸² Kursy walut NBP z dnia 01.01.2012 r. [Електронний ресурс] - Режим доступу до стор.: <http://www.goldbank.pl/kursywalutzdnia.php?data=01-01-2012>

⁸³ Валютные курсы на 1 января 2012 // Мінфін [Електронний ресурс] — Режим доступу до стор.: <http://index.minfin.com.ua/arch/?2012-01-01>.

⁸⁴ File: Minimum Wage, EUR [Електронний ресурс] / European Commission EUROSTAT (January 2011 png). — 2011 — Режим доступу до стор.: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:MW_EUR_January_2011.



■ Мінімальна заробітна плата в Україні та в країнах ЄС та США станом на 01.01.2012 р. в євро

Примітка: * країни, в яких встановлено погодинний розмір мінімальної оплати праці.

Рис. 1.7. Мінімальна заробітна плата (за місяць) в країнах Європейського Союзу, США та України у січні 2011 р., євро

Долаючи наслідки Великої Рецесії (світової фінансової кризи 2008-2009 рр.) у 2012 р., країни Європейського Союзу по-різному вирішили питання мінімальної заробітної плати: в одних країнах цей показник було збільшено, а в інших, навпаки знижено. Так, у Чеській Республіці мінімальна заробітна плата знизилась на 9 EUR, у порівнянні з попереднім, 2011 р., і станом на 01.01.2012 р. склала 310 EUR; у Польській Республіці — на 13 EUR; в Португалії, Литві, Ірландії — на 1 EUR (565 EUR, 231 EUR та 1461 EUR відповідно). Натомість у Франції значення мінімальної заробітної плати підвищилось на 33 EUR і станом на

01.01.2012 р. становило 1398 EUR, в Угорщині на 14 EUR, що забезпечило показник мінімальної винагороди у 295 EUR. Словацький уряд забезпечив підвищення мінімальної заробітної плати на 10 EUR (327 EUR). У Люксембургу підвищення мінімальної зарплати у 2012 р. відбулося на 43 EUR (1801 EUR), у Латвії — на 3 EUR, що склало 285 EUR, в Естонії, Греції та Болгарії — від 12 EUR до 15 EUR (290 EUR, 876 EUR та 138 EUR відповідно), а також у Бельгії, де зростання показника мінімальної зарплати відбулося на 28 EUR (1443 EUR) та Великобританії — на 62 EUR, що загалом склало заробітні платню у 1201 EUR⁸⁵.

В умовах ринку проблеми соціального захисту населення вирішує держава, яка декларує побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки, використовуючи механізм преференційного оподаткування шляхом надання соціальних преференцій. Для соціально-економічного обґрунтування та оцінки фіскальних наслідків надання соціальних преференцій пропонуємо використати показник — *коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати і прожиткового мінімуму* K_S :

$$K_S = \frac{\min Z}{P_{\min}}, \quad (1.12)$$

де $\min Z$ — мінімальна заробітна плата, грн.; P_{\min} — прожитковий мінімум, грн.

На нашу думку, використання цього коефіцієнта дасть можливість обґрунтувати соціально-економічну доцільність, об'єктивніше оцінювати фіскальні наслідки функціонування податкових преференцій, а також розраховувати ефективність економічних реформ, пов'язаних із запровадженням податкових преференцій. Крім того, в Україні є низка чинників, які вказують на необхідність запровадження податкових преференцій:

- низький рівень інноваційності економіки;
- низький рівень експорту продукції;
- потреба у легалізації доходів платників податків;
- низька купівельна спроможність населення;
- недостатній рівень розвитку конкурентного середовища;
- криза окремих галузей виробництва;
- низький рівень інформаційного забезпечення як підприємств, так і пересічних громадян;
- високий рівень тінізації економіки тощо.

Саме тому основним завданням держави у такій ситуації повинно стати забезпечення стабілізації усіх фінансово-економічних процесів, що є неможливим без застосування податкових преференцій. Крім того, всі

⁸⁵ Placa manamalna w UE w 2012 r. Електронний ресурс] /WP.PL — Infografika, 2012 г. Режим доступу до стор.: <http://infografika.wp.pl/title,Placa-minimalna-w-Europie,wid,14410171,widomosc.html>

перелічені фактори чинять безпосередній вплив як на соціально-економічні процеси у державі загалом, так на кожного громадянина зокрема. Нині, в епоху створення новітніх технологій, винаходів та інтенсивного розвитку інноваційних процесів, стримування державою прогресування суспільства шляхом ігнорування будь-яких проявів його економічного та інтелектуального розвитку є вкрай небезпечним. По-перше, з огляду на втрату можливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків та міжнародних (у гіршому випадку й національних) ринків збуту вітчизняної продукції, а по-друге, загострюється проблема втрати кваліфікованих фахівців та обдарованих людей-винахідників. За статистичними даними Державної служби інтелектуальної власності України, надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1993-2010 рр. збільшилося більше, ніж у 2 рази, в тому числі: на корисні моделі більше, ніж у 85 разів; на промислові зразки — майже у 4 рази; на знаки для товарів та послуг — більше, ніж у 3 рази. Негативною динаміка була лише для надходження заявок на винаходи, де відnotовано зменшення більше ніж у 2 рази⁸⁶. Динаміка внесених охоронних документів до державних реєстрів Департаменту інтелектуальної власності у 1993-2010 рр. була наступною: патенти на винаходи збільшилися майже у 2 рази; патенти на промислові зразки — майже у 4 рази; свідоцтва на знаки для товарів і послуг — більше ніж у 5 разів; міжнародні реєстрації знаків за Мадридською угодою — більше ніж у 9 разів⁸⁷.

Інші показники, які ми пропонуємо взяти до уваги для надання об'єктивнішої оцінки податкових преференцій, пов'язані між собою саме через реалізацію преференційного оподаткування. Оскільки податкові преференції реалізуються за допомогою різних методів, необхідно виокремити відповідні показники, які характеризують їх результативність на практиці (рис. 1.8).

Таким чином, дієвість преференційного оподаткування можна відобразити за допомогою таких показників:

- рівень інноваційної активності підприємств, який характеризується питомою вагою підприємств, що займаються інноваціями пропонуємо визначати за формулою:

$$P_{ie} = \frac{Q}{q} \cdot 100\%, \quad (1.13)$$

⁸⁶ Надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1992 — 2011 рр. [Електронний ресурс] : Поточна статистика : Плани та звіти //Офіційний веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України. — 2011. — Режим доступу до стор.: http://sdip.gov.ua/ua/statistic_nadход.html

⁸⁷ Геєць В. М. Бюджетна політика в Україні: проблеми і перспективи [Електронний Ресурс] //Дзеркало тижня. — 2004. 7–13 лютого. — Режим доступу до стор: <http://www.dt.ua/2000/2040/45494/>

де P_{ie} – рівень інноваційної активності підприємств; Q – кількість підприємств у певній галузі народного господарства, які впроваджують інновації; q – кількість зареєстрованих підприємств відповідної галузі народного господарства.

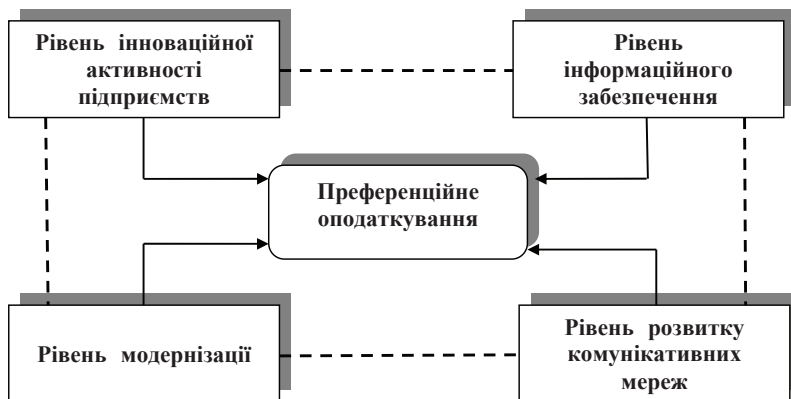


Рис. 1.8. Показники дієвості преференційного оподаткування та їх взаємозв'язок

Джерело: складено автором.

За допомогою цього показника можна обґрунтувати соціально-економічну доцільність податкових преференцій та оцінити ефективність реалізації преференційного оподаткування як засобу стимулювання інноваційного виробництва. При цьому оцінювання *рівня інноваційності* передбачається здійснювати за відповідною шкалою, поданою у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

ШКАЛА ДЛЯ ВСТАНОВЛЕННЯ РІВНЯ ІННОВАЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Рівень інноваційної активності підприємств	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 — 10
Низький	11 — 25
Середній	26 — 50
Достатній	51 — 75
Високий	більше 75

Джерело: складено автором.

Так, наприклад, якщо показник рівня інноваційної активності підприємств фіксується у межах від 0 до 25, то це є свідченням низької активності підприємств у сфері освоєння та запровадження інноваційного виробництва. Коли ж цей показник знаходиться у межах від 26 до 50, то можна стверджувати, що така характеристика притаманна середньому рівню інноваційної активності підприємств, а саме підприємства мають недостатній потенціал для забезпечення перспективного розвитку. Наступна межа знаходиться між позначками від 51 до 75, що дає можливість фіксувати досить прийнятний показник, наближений до високого рівня інноваційної активності підприємств, який, іншими словами, трактується як достатній. Високим можна вважати показник, значення якого більше 75.

Для підвищення рівня інноваційної активності підприємств важливе значення має можливість пошуку й використання найновішої інформації у своїй сфері діяльності, тому наступний показник — *рівень інформаційного забезпечення* системи наука-техніка-виробництво-споживання — характеризує взаємозв'язок науки і практики. Його варто визначати часткою використаних (застосованих) науково обґрунтованих розробок та винаходів у вітчизняному виробництві:

$$P_{in} = \frac{N}{n} \cdot 100\%, \quad (1.14)$$

де P_{in} — рівень інформаційного забезпечення; N — кількість використаних розробок та винаходів у виробничому процесі; n — загальна кількість отриманих ліцензій.

Оцінку рівня інформаційного забезпечення пропонуємо здійснювати за шкалою, поданою у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**ШКАЛА ДЛЯ ВСТАНОВЛЕННЯ РІВНЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Рівень інформаційного забезпечення	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 — 20
Низький	21 — 30
Середній	31 — 60
Достатній	61 — 90
Високий	91 — 100

Джерело: складено автором.

Швидкість поширення інформації та її одержання можна забезпечити розвитком інфраструктури комунікативних мереж. На сьогодні най-

більш ефективним шляхом поширення інформації є Всесвітня мережа Інтернет. Оскільки суспільний розвиток у світі супроводжується розвитком високих новітніх технологій, на наш погляд, швидкість отримання інформації та її використання у повсякденному житті є надто важливим елементом розвитку суспільства, тому збільшення користувачів Інтернет-ресурсом свідчить про зростання інтелектуального розвитку суспільства і його відповідності вимогам сучасності. *Рівень розвитку комунікативних мереж*, згідно з нашими дослідженнями, варто визначати як частку користувачів Інтернет-ресурсом у загальній кількості населення країни (потенційних та фактичних платників податків):

$$P_k = \frac{U}{m} \cdot 100 \%, \quad (1.15)$$

де P_k – рівень розвитку комунікативних мереж; U – кількість користувачів Інтернетом (швидкісним); m – кількість мешканців.

Отже, для отримання більш інформативної характеристики та формування об'єктивної оцінки ситуації пропонуємо визначення рівня розвитку комунікативних мереж відповідно до показників, зазначених у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

ШКАЛА ДЛЯ ВСТАНОВЛЕННЯ РІВНЯ РОЗВИТКУ КОМУНІКАТИВНИХ МЕРЕЖ

Рівень розвитку комунікативних мереж	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 — 30
Низький	31 — 50
Середній	51 — 75
Достатній	76 — 95
Високий	більше 95

Джерело: складено автором.

Зауважимо, що на сьогодні визначити цей показник в українській економіці практично неможливо, адже статистика щодо використання Інтернет-ресурсу в Україні не ведеться належним чином, що, на наш погляд, не відповідає вимогам сьогодення у контексті змін та науково-технічного прогресу. Дані, зафіксовані в офіційних статистичних збірниках, не дозволяють надати об'єктивну оцінку розвитку вітчизняних комунікативних мереж.

Ще один показник, який, на нашу думку, суттєво впливатиме на визначення дієвості преференційного оподаткування пропонуємо визначати як частку відремонтованих (модернізованих) будівель, а також

приватних помешкань громадян у загальній кількості будівель (приватних помешкань громадян). Запровадження преференцій такого плану дало б можливість інтенсивнішого оновлення та модернізації відповідних об'єктів, стимулюючи до таких заходів безпосередніх власників та їх користувачів за власний кошт. Таким чином, *рівень модернізації* визначимо за відповідною формулою:

$$P_M = \frac{K}{k} \cdot 100\%, \quad (1.16)$$

де P_M — рівень модернізації; K — кількість модернізованих, будівель (приватних помешкань); k — загальна кількість будівель (приватних помешкань).

Для точнішого визначення рівня модернізації варто встановити шкалу з показниками, зазначеними у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

ШКАЛА ДЛЯ ВСТАНОВЛЕННЯ РІВНЯ МОДЕРНІЗАЦІЇ

Рівень модернізації	Коефіцієнт співвідношення
Низький	0 — 30
Середній	31 — 50
Достатній	51 — 75
Високий	більше 75

Джерело: складено автором.

Звернемо увагу, що такий підхід до визначення дієвості функціонування податкових преференцій суттєво спрощує процедуру їх надання, визначення їх соціально-економічної доцільності та оцінку фіскальних наслідків.

Отже, розуміння причиново-наслідкових зв'язків між соціально-економічною доцільністю та можливими фіскальними наслідками функціонування преференційного оподаткування є вкрай важливим для осмислення основних векторів економічного розвитку нашої держави.

Дослідження досягнень теорії і практики функціонування преференційного оподаткування дає змогу виокремити основні альтернативи вирішення дискусійних питань, а концепція податкової реформи потребує повного переосмислення та планомірної адаптації до реалій вітчизняних умов господарювання.

РОЗДІЛ 2

НАУКОВІ ПОСТУЛАТИ ОБҐРУНТУВАННЯ АНТРОПОЛОГІЗМУ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Інституційна трансформація теорії податкових преференцій

Сьогодні світ стоїть на порозі нового витка розвитку соціально-ринкової держави. Після завершення глобальної кризи питання стоять не про роль держави в управлінні економікою, а про вирішення класичного завдання ринкового господарювання: яким чином багаті повинні ділитися з бідними. Адже кожного разу початок системної кризи лежав у площині перерозподілу чи створення видимості перерозподілу благ. «Новий курс» президента Рузвельта, що вивів США з Великої депресії, передбачав перерозподіл благ державою — збільшені податки та соціальні програми дозволили відібрати частину прибутків у великих компаній та спрямувати їх найбільш незахищеним верствам населення. Тоді ж у світі відбулося різке зниження норми прибутків, зникли компанії із рентабельністю у сотні відсотків, частка загального багатства в США, що знаходилося в руках 1 % найбагатших домогосподарств, знизилася із 35 % в 1940-х рр. до 16 % у 1976 р. Відмова від кейнсіанства дала змогу великим підприємствам повернути статус-кво: вищезазначений показник в 2005 р. зріс до 38 %. Прихід же неолібералізму створив видимість перерозподілу благ — акціонерні товариства. На тлі стагнації реальних заробітних плат найманим робітникам було запропоновано компроміс у вигляді розподілу акцій як бонусів до заробітної плати. Це дозволило також прив'язати працівників до частки крупного капіталу. Така модель, при зростаючому споживанні, справді могла спровокувати кризу ще десятиліття тому. Саме усвідомивши можливу загрозу, США в середині 1990-х рр. зробили ставку на кредитування, яке дозволило дати населенню ряд благ, не зменшуючи при цьому прибуток бізнесу. Але і це виявилось лише тимчасовим вирішенням.

У найближчій перспективі роль держави в управлінні економікою зросте. Проте корпорації не захочуть добровільно підгодовувати робітників у всьому світі. Хоча саме стабільне зростання попиту є основою ринкової економіки і без зростання реальних доходів населення неможливо збільшувати споживання. Таким чином, необхідні або нові технології, що дозволяють зберегти зростання прибутків і зарплат одночасно, або новий «соціальний податковий договір», який все ж змусить корпорації пристосовуватися до нових умов перерозподілу.

Заміною сучасних неоліберальних засад можуть стати неокейнсіанські теорії, зокрема моделі Харрода чи Домара. Їх суть полягає у двох головних постулатах: держава має регулювати економіку, але стимулювання попиту здійснюється не за рахунок роздутих соціальних програм, а завдяки державним капітальним інвестиціям. Право на існування мають і альтернативні теорії, такі, як «теорія очікувань» (ринок реагує на очікування, а тому держава шляхом офіційних заяв може регулювати економіку) або «економіка пропозиції» (управляти бізнесом за допомогою податків, але не їх зростанням, як в Кейнса, а їх зниженням для стимулювання виробництва).

Поява нових кризових явищ функціонування економіки України, яка співпала в часі з поглибленням світової економічної кризи, в черговий раз загострила проблему пошуку ефективних фіскальних інструментів подолання негативних тенденцій соціально-економічного розвитку. Як відомо, за допомогою преференційного оподаткування держава може, з одного боку, коригувати потоки ринкового переливу капіталу, а з іншого — ініціювати необхідні соціально-економічні зрушення шляхом формування фінансового забезпечення тих чи інших видатків бюджету. Необхідно лише збалансувати інтереси всіх учасників перерозподільних відносин так, щоб забезпечити максимальні податкові надходження при мінімальному негативному впливі фіску на економічну активність платників податків. Проте, це не просто здійснити на практиці навіть в умовах розвинутої ринкової економіки, не кажучи вже про складнощі оптимізації оподаткування в країнах з ринковою економікою, що тільки утверджується.

Преференційне оподаткування в Україні має відрізнятись від податкової політики у країнах Заходу хоча б тому, що за ринкового трансформування соціально-економічної системи існує низка структурних проблем, які потребують нагального вирішення. Ці проблеми, як правило, не поставали перед країнами з розвинутою ринковою економікою, оскільки їх соціально-економічні системи змінювались поступово, реагуючи на виклики підвищення ефективності господарювання, і не набували значних диспропорцій. Україна, навпаки, отримала у спадок неефективну економіку та гіпертрофований соціальний сектор і вже на початку ринкової трансформації була змушена розбудувувати фіскальну сферу в умовах численних структурних перекосів. Чимало з них сьогодні лише поглибилась, а тому основним завданням податкової політики в Україні повинне бути сприяння системним зрушенням, а не підтримка стабільного функціонування сформованої відносно оптимальної соціально-економічної системи, як це відбувається у країнах Заходу.

Крім того, потрібно зважати, що рівень економічного розвитку України є значно нижчим, ніж країн із розвинутою ринковою економікою, а вітчизняні ринкові відносини відрізняються від традиційних зразків. Інституційне середовище в Україні складається з інститутів ринко-

вої та етатичної економіки, їх комбінацій, які породжують розквіт корупції, і транзитивного типу ментальності, для якого нормою є, зокрема, низька фіскальна свідомість. Якщо більшість постсоціалістичних країн — нових учасників ЄС — швидко досягла зростання ВВП на основі ринкового трансформування соціально-економічної системи і без особливих проблем запровадила чимало західноєвропейських фіскальних форм, то Україна неодноразово стикалася з негативними економічними і фіскальними наслідками невдалих реформ, що посилювало дисбаланс між запозиченими із зарубіжної практики податковими інструментами та реаліями господарювання, зумовило появу скептичного ставлення громадян до держави як ініціатора прогресивних змін і небажання фінансово підтримувати її діяльність. Таким чином, податкова політика в Україні повинна, з одного боку, враховувати поточні економічні, соціальні та інституційні умови, а з другого — бути спрямованою на те, щоб поліпшити соціально-економічну ситуацію і відкоригувати інституційне середовище⁸⁸.

Ще однією проблемою формування й реалізації преференційного оподаткування у країнах з ринковою економікою, яка утверджується, є те, що більшість відомих фіскальних рецептів була апробована на Заході. Інакше кажучи, існують інституційні складності вибору оптимальної стратегії преференційного оподаткування і застосування її окремих елементів. Потрібне, насамперед, чітке концептуальне бачення необхідних соціально-економічних реформ і податкових інструментів, які забезпечать їх реалізацію. Причому використання таких інструментів має бути адаптованим до вітчизняних реалій господарювання. Йдеться, по суті, про необхідність пошуку національного фіскального ноу-хау — комплексу преференційних механізмів, який сприятиме якісно новим змінам у соціально-економічному розвитку.

Водночас для України важливо розбудовувати фіскальну сферу на базі тих податків і податкових платежів, які забезпечують лівову частку податкових надходжень у країнах з розвинутою ринковою економікою і зокрема у ЄС. Адже запровадження якогось унікальних національних фіскальних форм чи архаїчних податків (наприклад, податку з обороту), хоча і може вирішити окремі економічні та фіскальні проблеми, але призведе до послаблення позицій України у глобалізованому світі і перекреслить всі її сподівання взяти участь у європейській інтеграції. Тим більше, що сучасне оподаткування країн із розвинутою ринковою економікою — це той еталон, до якого потрібно наблизити вітчизняне оподаткування у перспективі. Основна проблема полягає у тому, щоб знайти оптимальну комбінацію прогресивних податкових інструментів і час від часу її переглядати разом зі змінами економічних, соціальних й інституційних умов. Це складне завдання,

⁸⁸ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост // Вопросы экономики. — 2004. — №7. — С. 50.

оскільки Україні чи не вперше доведеться трансформувати фіскальні процеси за принципом системної реформи.

З другої половини 90-х років XX століття до 2010 р. податкова політика в Україні була спрямована на те, щоб зменшити рівень оподаткування. При цьому зміни податкового законодавства базувалися на міркуваннях, що будь-яка ліберальна податкова реформа є запорукою покращення динаміки економічного розвитку. Відбувалося зниження ставок податків й коригування механізмів їх справляння, скасування окремих податкових платежів, а також масштабне надання податкових пільг галузевого і територіального спрямування. Перші успішні фіскальні трансформації (зниження ставок ПДВ та податку на прибуток) додавали аргументів лоббістам при ініціюванні преференцій в оподаткуванні, а макроекономічна стабілізація (згодом зростання ВВП) дала змогу прихильникам «всесильності» ринкового саморегулювання реалізувати чимало фіскальних експериментів, не переймаючись питаннями їх наукового обґрунтування. Навіщо ж заглиблюватись у теорію та проводити складні математичні розрахунки, якщо подібні реформи вже були в цілому вдало (без особливих втрат для бюджету) апробовані країнами-сусідами, а весь світ захопився ідеями податкової лібералізації?

У 2010 р., коли стало очевидним, що чимало із здійснених поспіхом податкових трансформацій істотно спотворюють конкурентне середовище господарювання, призводять до значних фіскальних втрат і не вирішують при цьому макроекономічних завдань, із прийняттям Податкового кодексу були переглянуті орієнтири податкової політики. Основною метою податкової реформи було визначено усунення всіх диспропорцій в оподаткуванні, уніфікація правового поля, що регламентує процес нарахування, адміністрування та сплату податків і податкових платежів і першочергове спрямування додатково залучених до бюджету податкових надходжень на фінансування соціальних видатків. Відбулося дочасне скасування територіальних й більшості галузевих податкових пільг, а також коригування механізмів справляння ПДВ (ускладнення процедури відшкодування) та податку на прибуток (розширення складу валових витрат), робилися спроби підвищити ефективність податкового контролю, різко збільшувались заробітна плата працівників бюджетної сфери, пенсії та інші соціальні виплати. Проте таке радикальне «відновлення справедливості» дезорієнтувало більшість суб'єктів ринку⁸⁹, призвело до зменшення темпів зростання ВВП та приросту інвестицій, спричинило значне зростання обсягів імпорту⁹⁰ і черговий раз похитнуло довіру громадян до

⁸⁹ Поширились очікування подальшого різкого погіршення податкового середовища господарювання.

⁹⁰ Внутрішня пропозиція не встигала відреагувати на швидке зростання внутрішнього попиту, а також збільшився попит населення на товари, які не виробляються в Україні.

держави як ініціатора прогресивних соціально-економічних зрушень в інтересах всього суспільства⁹¹.

Якщо раніше популяризувались будь-які податкові ініціативи щодо спрямування додаткових фінансових ресурсів у реальний сектор економіки та бюджетне фінансування лише нагальних (мінімальних) соціальних видатків, то з 2011 р. відбулось вагоме посилення ролі перерозподільних процесів для розширення соціальної складової функціонування держави. Інакше кажучи, спочатку податкова політика «посприяла консервуванню» не оптимальної соціально-економічної системи, а пізніше, не враховуючи потреби структурних реформ, перетворилась на інструмент побудови «соціального дива» в умовах імпортоорієнтованої економіки. І навіть частковий відхід від соціального популізму 2010 - 2011 рр., який супроводжувався поверненням до попередньої практики прийняття фіскальних рішень у сфері дії єдиного податку, не став поштовхом для розробки нової, науково обґрунтованої, моделі податкової політики. У 2012 р. між двома крайностями — ринком «на службі» у заможних прошарках суспільства і «повітряними замками» негайного досягнення соціальної справедливості — було обрано другу.

Сьогодні Україні доводиться вибудовувати свою фіскальну стратегію у дуже складних умовах. Оприлюднені прогнозовані показники дефіцитів бюджетів в середньому по ЄС 7,5 % ВВП у 2010 р. і 6,9 % ВВП у 2011-ому (проти 0,8 % ВВП у 2008-ому), а також очікуване зростання боргового навантаження на інтегровані економіки з 58,7 % ВВП у 2008 р. до 83,7 % ВВП у 2011-ому свідчать про те, що значні потоки обмежених ресурсів недорогих позикових ресурсів світового ринку капіталів будуть спрямовані у державний сектор на території євроінтеграції (це крім задоволення чималих позикових «запитів» США та інших високорозвинених країн). Більш того, у ЄС на найвищому рівні вже відверто говорять про те, що окремим країнам не уникнути підвищення податкового навантаження. Можна, звісно, оптимізувати (скоротити і переглянути структуру) видатки бюджету, але всі розуміють, що такі рішення в радикальному їх варіанті (а потрібні значні коригування обсягів видатків) є ризиковими з політичної точки зору.

Очевидно, що на зовнішні позики, крім дешевих (порівняно з іншими борговими інструментами) кредитів МВФ, Україні особливо розраховувати не доводиться. Але і МВФ, не буде «вливати» кошти в українську економіку постійно (якщо, звісно, взагалі прийме рішення про відновлення кредитування). МВФ — це не благодійна організація, а фінансовий інститут, який функціонує для підтримки здійснення країнами, які «наздоганяють» високорозвинені, структурних реформ і недо-

⁹¹ Навіть підвищення пенсій, темпи якого випереджали темпи приросту заробітної плати в реальному секторі економіки, не завжди сприймалось позитивно окремими соціальними групами.

пущення «обвалу» їх грошових одиниць. Тому Україна на сьогодні просто приречена на те, щоб скорочувати непродуктивні видатки бюджету і збільшувати його «видатки розвитку», а також приділяти особливу увагу підвищенню ефективності податкової системи щодо виконання нею як фіскальних функцій, так і регулювальних завдань.

Але якою має бути інституційна парадигма сучасного преференційного оподаткування?

По-перше, щоб забезпечити позитивні результати, преференційне оподаткування, як і податкова політика в цілому, має базуватися на баченні і водночас бути вільною від ілюзій. Без бачення податкова політика (і ті, хто її реалізують) страждає незавершеністю, нерішучістю та безумовно непереконливістю. Довгострокове бачення має бути одночасно амбіційним і реалістичним, виконуючи роль вказівника правильного напрямку розвитку суспільства та шляху реалізації його сподівань. Це бачення повинне стимулювати їх формування, але водночас обмежувати сподівання розумними межами, щоб їх можна було з часом задовольнити⁹². Якщо відсутність такого бачення на практиці прикривається декларативними ілюзіями «позитивних шоків» чи «цивілізаційних ривків» і поспіхом намальованою картиною безхмарного майбутнього напередодні виборів, перспективи економічного зростання та підвищення ефективності перерозподільних процесів не будуть надто обнадійливими.

По-друге, преференційне оподаткування має базуватися на теорії, яка пояснює механізми функціонування економіки і її зростання під впливом застосування перерозподільних важелів. Погана теорія може слугувати базисом лише поганій політики. Ефективна податкова політика може бути сформована і реалізована лише на основі науково обґрунтованої економічної доктрини. Для успішного проведення податкової політики, тобто для цілеспрямованого і осмисленого впливу на суб'єктів перерозподілу ВВП для досягнення цілей розвитку — кращого задоволення потреб суспільства на основі підвищення конкурентоспроможності підприємств та ефективного обслуговування індивідуальних й корпоративних агентів, потрібні величезні знання. Вони мають базуватися не лише на практичному досвіді, але перш за все на надійній економічній теорії, яка, на жаль, не завжди доступна. М. Калецький давно помітив, що на відміну від найпоширенішої думки ті, хто реалізують політику, дослухаються до економістів, але тільки попереднього покоління. Проте навіть сучасні економісти оперують лише окремими елементами економічної теорії, деякими емпіричними результатами і фрагментами дискусій. Це особливо гостро відчутно в умовах постсоціалістичної трансформації.

⁹² Колодко Г. Институты, политика и экономический рост // Вопросы экономики. — 2004. — №7. — С. 46.

Але головна проблема полягає у тому, що існує багато суперечливих один одному економічних підходів, які можуть «прокласти немало доріг у пекло». Тому ті, хто реалізують податкову політику, постійно стоять перед дилемою: до кого дослухатись, а кого ігнорувати? Які ідеї використати і які відкинути? Отже, ризик помилок величезний, що посилюється невіглаством багатьох політиків і чиновників, а також тим, що навіть ті, що дещо розуміють в економіці і фіскальних процесах, часто припускаються політичних помилок. Така вже специфіка економічної теорії. Більш того, прагнення діалогу і компромісів, гнучкості та відкритості, хоч в багатьох ситуаціях і виправдане, часто вступає у суперечність із потребою в методологічній та фактичній правильності й академічній скрупульозності. Середні значення є корисними в статистиці, але не в економіці розвитку чи теорії зростання. Ефективне преференційне оподаткування не може бути результатом «усереднення», коли одні елементи беруться з одного наукового підходу, а другі — з іншого і відбувається змішування монетаризму і неокейнсіанства, нової інституційної економіки і шведської школи, соціалізму та капіталізму з єдиною метою — задовольнити побажання якомога ширшого кола дискусантів.

Особливо деструктивний характер в постсоціалістичній реальності мають спроби поєднати ліві ідеї соціал-демократичного напрямку із елементами неоліберальної економіки, висмикнутими з контексту теорії, яка застосовується в зовсім іншому світі високорозвинутого капіталізму⁹³. Такі спроби перешкоджають наближенню країни до потенційно можливих темпів економічного зростання і, що особливо важливо, не дають змоги зберегти досягнуту зі значними зусиллями динаміку у довгостроковій перспективі.

Для України важливо також будувати преференційне оподаткування з врахуванням сучасних орієнтирів розвитку світового та європейського оподаткування:

- 1) посилення фіскальних позицій податків на споживання — інструменту «страхування» бюджету під час погіршення кон'юнктури;
- 2) перегляд «обтяжливої» для підприємницького сектору і державних фінансів західноєвропейської соціальної доктрини;
- 3) посилення фіскальних позицій екологічного оподаткування як інструменту вирішення глобальних екологічних проблем;
- 4) ліквідації податкових гаваней для запобігання «підриву» фінансової основи «держави суспільного добробуту»;
- 5) запровадження податку на трансакції як обмеження подальшого некерованого розростання фінансового сектору (для мінімізації ризику повторення сучасної світової кризи в майбутньому).

⁹³ North D. Understanding Economic Change and Economic Growth. — Distinguished Lectures, 2002, No 7.

По-третє, різноманіття підходів до преференційного оподаткування приховує велику кількість інтересів. За конфігурацією конфліктних інтересів потрібно слідкувати ще уважніше, ніж за змінами теорії, щоб збагнути, чому перемагають ті чи інші підходи. Бо насправді важливі відмінні один від одного інтереси, а не погляди. В кінцевому підсумку домінують певні інтереси, а не позиції. В цьому контексті інтереси є первинними, а погляди мають другорядне значення. Останні часто є об'єктом купівлі-продажу і навіть інтелектуальної корупції.

По-четверте, ефективна реалізація дієвого преференційного оподаткування вимагає рішучості і політичної волі. Ті, хто приймають рішення, мають знати, чого вони хочуть; ми дійсно повинні знати, «за що боремося і куди йдемо». Без такого знання навіть найкраща теорія не допоможе, оскільки дуже і дуже мало людей розуміє, як її використовувати. У правильних відповідях буде мало користі, якщо ті, хто приймають рішення, не знають питань.

По-п'яте, преференційне оподаткування — це мистецтво координації. Складна природа економічної діяльності зумовлює необхідність одночасно займатися найрізноманітнішими питаннями. Звісно, одні з них є важливішими та актуальнішими за інші. Здатність виявляти те, що дійсно важливо і актуально, і відрізнити фундаментальні і стратегічні питання від звичайних повсякденних проблем — це особливий дар, яким володіють не всі причетні до формування та реалізації податкової політики. З одного боку, податкову політику можна порівняти з управлінням великою компанією або організацією, де необхідно миттєво приймати найрізноманітніші рішення (інколи в кризовій ситуації) часто на основі неповної інформації та під зовнішнім тиском. З другого — це стратегічна діяльність, яка вимагає широти поглядів, перспективного бачення і здатності глибоко обмірковувати проблеми. Потрібно також творчо взаємодіяти з інтелектуальними прибічниками та експертами, іноземними і, що найголовніше, соціальними партнерами. Якщо вдасться досягти координації всіх цих компонентів, мінімізувати «інформаційний шум» і тертя в механізмах ухвалення фіскальних рішень, політична машина працює: прийняті рішення не суперечать одне одному; функціонують канали позитивного зворотнього зв'язку; усуваються перешкоди на шляху бажаних процесів і з часом в економіці починають проявлятися довгоочікувані результати — вона зростає із супутнім збільшенням податкових надходжень.

Нарешті, по-шосте, преференційна політика у всіх сферах, включаючи податкову, є мистецтвом компромісу. Потрібно завжди шукати творчий консенсус, який поєднає необхідне з можливим, збалансує суперечливі інтереси суспільства, розв'яже конфлікти між коротко- та довгостроковими інтересами специфічних соціальних груп, між фіскальними потребами центру і регіонів, між податкоплатниками та реципієнтами бюджетних коштів, між споживачами і виробниками. Якщо

потенційно конфліктні ситуації не будуть пом'якшені за допомогою політичних інструментів, прийти до компромісу буде важче. Більш того, всі або майже всі мають бути задоволені досягнутими результатами (перерозподілом ВВП) приблизно однаково. Лише такий компроміс може слугувати фундаментом для побудови якісно нової довгострокової суспільної конструкції.

Роль держави полягає в тому, що вона вмонтовує, тобто впроваджує в економіку певну систему податків та трансфертних платежів. При внесенні змін у цю систему стабілізаційна ефективність буде змінюватися. Отже, недискреційне (автоматичне) преференційне оподаткування — це така система заходів та стимулів, яка встановлюючи певну систему податків, податкових платежів та преференцій, забезпечує їм можливість виконувати стабілізаційну функцію в економіці автоматично⁹⁴.

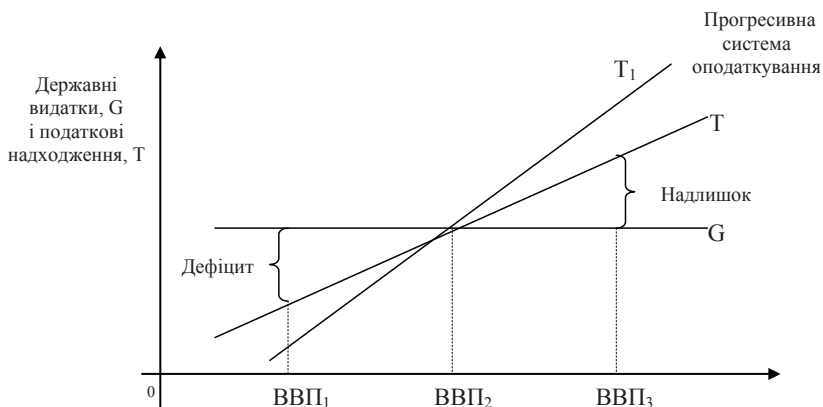


Рис 2.1. Вмонтована стабільність економіки⁹⁵

Рис. 2.1 допоможе нам зрозуміти, як преференційне оподаткування створює вмонтовану стабільність. Державні видатки є фіксованими і вважаються не залежними від рівня ВВП. Податкові надходження змінюються зі зміною ВВП. Залежність між податковими надходженнями і ВВП відображена висхідною лінією T.

Економічне значення залежності між податковими надходженнями і ВВП стає очевидним при врахуванні двох таких моментів:

⁹⁴ Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1999. — С. 164.

⁹⁵ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. Посібник. — Тернопіль, 2003. — 312 с.

- податки зменшують видатки і сукупний попит;
- з точки зору стабільності бажано зменшувати видатки, коли економіка йде до інфляції, і збільшувати видатки у період спаду.

Коли у фазі піднесення ВВП збільшується, податкові надходження автоматично зростають і, оскільки вони зменшують видатки, то стримують економічне зростання. Тобто, якщо економіка переміщується до більшого ВВП, податкові надходження автоматично зростають, зумовлюють зміни у бюджеті у напрямку від дефіциту до надлишку і зменшують загальну суму видатків.

І навпаки, коли ВВП зменшується у фазі спаду, податкові надходження автоматично зменшуються, що збільшує видатки та пом'якшує спад. Зі зменшенням ВВП податкові надходження зменшуються, і бюджет змінюється у напрямі від надлишку до дефіциту. На рис. 2.1 низький рівень ВВП₁ автоматично спричинятиме стимулюючий бюджетний дефіцит; високий і, мабуть, інфляційний рівень ВВП₃ автоматично індукуватиме стримуючий бюджетний надлишок.

З графіка видно, що масштаб автоматичних бюджетних дефіцитів або надлишків, а, отже, і вмонтована стабільність, залежить від відповідності змін в преференційному оподаткуванні змінам ВВП. Якщо податкові надходження різко змінюються зі змінами ВВП, нахил лінії Т на графіку буде крутим і вертикальна віддаль між Т і G — дефіцити або надлишки — значною. І навпаки, якщо податкові надходження істотно не змінюються при змінах у ВВП, нахил буде пологим, а вмонтована стабільність — незначною.

Кут нахилу лінії Т на рис. 2.1 залежить від чинного преференційного оподаткування. Якщо система прогресивна — лінія Т буде крутішою, ніж у випадку пропорційної податкової системи (пряма Т₁ — прогресивна податкова система). За пропорційної податкової системи середня податкова ставка не змінюється при зростанні ВВП. Податкові надходження зростатимуть із збільшенням ВВП за прогресивної та пропорційної податкової систем, і можуть збільшуватися, зменшуватися або не змінюватися взагалі зі зростанням ВВП за регресивної системи. Слід чітко усвідомлювати, що чим прогресивніша податкова система, тим вища вмонтована стабільність економіки.

Вмонтована стабільність дозволяє зменшувати глибину коливань ділової активності. Проте вмонтовані стабілізатори можуть лише послабити, але не скоригувати, серйозні зміни рівноважного ВВП. Для коригування інфляції або рецесії часто потрібна дискреційна податкова політика, тобто зміни у механізмах оподаткування та організації податкового адміністрування.

Преференційне оподаткування є основним інструментом реалізації фіскальних інтересів держави. Фіскальні інтереси не обмежені лише акумулюванням коштів на користь держави (це вузьке трактування даного поняття), оскільки реалізація функцій держави на цьому не закінчується.

Процес формування фінансових фондів забезпечує державу ресурсами, необхідними для реалізації її функцій. Останнє безпосередньо пов'язано з видатками, бо саме через видатки держава «презентує» себе суспільству. Справляння податків, в контексті політики державних доходів, не самоціль державної діяльності, а цілеспрямована суспільна інституція, орієнтована на задоволення інтересів суспільства, тобто оподаткування має бути суспільно спрямованим на фінансування видатків держави, пов'язаних з виконанням державою покладених на неї функцій.

Політика податкового регулювання базується на використанні рестрикційних можливостей фіскальних інструментів, які полягають у зменшенні коштів, якими б могли користуватися економічні агенти, за рахунок збільшення податкового навантаження (ставок податків та податкових платежів) або звуження сфери застосування податкових преференцій.

Проблема виникає, коли економічна ситуація в країні поєднує у собі рецесію з інфляцією. У такому разі необхідно одночасно застосовувати як стимулюючі, так і стримуючі податкові інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток господарства без впливу на зростання цін. Вислів «маніпулювання державними доходами та видатками» означає не постійну зміну «правил гри», а свідоме настроювання інструментів податкової політики для досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основних фіскальних дій держави — оподаткування та податкового регулювання.⁹⁶

Побудова оптимальної моделі преференційного оподаткування потребує дослідження концептуальних основ, конкретних форм та методів довгострокового та короткострокового впливу податків на розвиток суспільства. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через політику податкових доходів та політику податкового регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економічних процесах, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість дискреційного та недискреційного державного регулювання через стратегію та тактику преференційного оподаткування лише очікує на свою реалізацію.

⁹⁶ Посилення стримуючого впливу податкової політики при дефіциті коштів у економічних агентів, на жаль, стимулює останніх зменшувати базу оподаткування, що, у свою чергу, призводить до неефективності фіскальних дій щодо збільшення надходжень до державного бюджету. Якщо, до того ж, врахувати, що зміни у державних видатках мають більший вплив на суспільні витрати, ніж відповідні (за обсягом) зміни в оподаткуванні, то слід визнати, що бажання досягти через податкову політику певних результатів потребує від держави проведення грошових ін'єкцій, а не тільки створення сприятливих умов для функціонування одиниць господарювання.

Проблема співвідношення інтересів держави і економічних агентів досить давня, тому складно знайти людину, у менталітеті якої не відобразилось би певне ставлення до дій такого суспільного інституту як держава. Як суспільний інститут держава виступає відносно окремої особи інститутом примушення, який проголошує суспільні цілі, але прагне досягти їх за рахунок індивіда, примушуючи його платити податки на утримання самого апарату примушення і соціальної сфери. Оскільки кожна людина позитивно сприймає отримання доходу у будь-якій формі та негативно його втрату (якщо це не пов'язано із задоволенням її потреб), сплата платежів на користь державі у будь-якому обсязі не приносить індивіду задоволення. Тому психологічне сприйняття дій держави у сфері податкового тиску на індивіда має два основних прояви у його поведінці. Людина або:

1) підтримує державу сплатою податків у повному обсязі;

2) зробить усе можливе, щоб зменшити податкове навантаження (тобто чинитиме опір).

Для країни з низьким рівнем особистого споживання психологічне сприйняття податкових дій має не останнє значення. Саме воно формує мотивацію особи стосовно до держави: усі доходи особи легалізовані (тобто відомі державі) чи ні. Проблема в тому, що через дії економічних агентів, їх психологічні оцінки «щирості» обіцянок з боку держави і наслідків довіри цим обіцянкам, довго не «відпускають» свідомість індивіда. Це має своїм наслідком неефективне використання податкових інструментів, оскільки економічні агенти ще деякий час продовжують бути нечутливими до державного впливу, результатом чого є відсутність змін у об'єкті впливу податкової політики та досягненні поставлених цілей.

Прагнення держави мобілізувати додаткові ресурси за рахунок легалізації тіньових капіталів цілком зрозуміле, але при цьому відносини з їх легалізації між відповідними державними органами і економічними агентами мають бути еквівалентними. Якщо економічний агент приховує від держави частину своїх коштів, то для нього може бути замало лише усвідомлення того, що держава наголошує на відсутності переслідувань у разі добровільної легалізації тіньових доходів. Добровільна легалізація доходів суб'єкта господарювання від вторинної економіки (економіки, яка не сплачує податків — «тіньової» економіки) є свідомим оприлюдненням протиправних дій, що саме по собі є досить важким кроком з психологічної точки зору. Тому слід врахувати, у який спосіб економічним агентам повідомляють про наміри держави щодо легалізації доходів. Особливо, у разі відсутності з боку держави можливостей або прагнення запропонувати особам, що легалізують свої доходи, певні переваги щодо цієї дії. Податкова амністія, конфіденційність інформації, гарантії відсутності дій з боку держави щодо конфіскації задекларованого капіталу — все це може викликати інтерес та сформу-

вати у економічного агента психологічне підґрунтя для декларування своїх нелегальних доходів.

Інструментами податкового впливу, які б мали досить виразний психологічний вплив можна вважати ставки оподаткування (особливо прямого), оскільки саме з податковою системою, незалежно від бажання економічного агента, він має справу хоча б уже тому, що функціонує як економічна одиниця.

Преференційне оподаткування кожної країни має свої особливості ще й з погляду того, що на неї має впливати менталітет суспільства — сформована століттями свідомість людей. Справа не в тому, що підвищення податків в одній країні буде сприйматись позитивно, а в іншій — ні. Йдеться про форми та способи прояву психологічної реакції на фіскальні дії держави. Якщо національний тип охарактеризовано як впертий індивідуалізм, то економічні агенти даної країни будуть опиратись діями держави, захищаючи свої інтереси доти, доки це буде можливо. Про це не варто забувати, коли розглядаються можливі перспективи застосування податкових інструментів.

Успіх реалізації політичних рішень у сфері управління фінансами залежить від соціально-економічної організації суспільства. Такий підхід до пояснення й вирішення податкових проблем дістав назву фіскальної соціології⁹⁷. Державним фінансам властивий нерозривний зв'язок з розвитком держави і суспільства. Фінансові процеси, пов'язані з державними доходами та видатками, фінансове становище держави неможливо зрозуміти поза соціологічним контекстом. Об'єктивна залежність між суспільним устроєм, рівнем економічного розвитку й політичним середовищем, з одного боку, і бюджетною системою — з іншого вимагає систематичного врахування змін соціальних параметрів при аналізі фінансових явищ.

Сьогодні та частина фіскальної соціології, яка дістала назву суспільного вибору, безпосередньо стала складовою вчення про психологію фінансів держави. Без знайомства з ідеями та понятійним арсеналом фіскальної соціології неможливо охарактеризувати сучасний стан податкового мислення, а отже — й практики реалізації преференційного оподаткування. Майже 500 років тому Ібн Хальдун, відкритий заново в Європі на початку XIX століття, висловив ідеї, що виявилися на диво сучасними й придатними для аналізу оподаткування і взагалі соціально-економічних процесів. В інтерпретації Ібн Хальдуна сільський тип соціальної організації та виробництва поступово замінюється міським. Місто перетворюється у центр політичної влади, осередок цивілізації і культури. Зростаючі виробництво й багатство посилюють державу, проте породжують також сили саморуйнування, змінюють соціальну поведін-

⁹⁷ Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократія. — М.: Економіка, 1995. — С. 456.

ку людей. Вони звикають до комфорту, стають марнотратними. З'являються борги, а, живучи в борг, окремі люди й цілі суспільства вважають себе багатшими, ніж вони є насправді. Ці вади переходять і на створену людьми державу. Стають нормою бюджетні дефіцити⁹⁸.

Держава — це не тільки вища політична сила і влада. Вона також виконує численні функції: заохочує економіку і торгівлю, розвиває науку й мистецтво, створює ринок товарів і послуг. За Ібн Хальдуном, держава — несучий елемент цивілізації. Інститут державних фінансів та його елементи — бюджетні видатки з їхнім впливом на економічне життя, податки, які можна сприймати і як дохід державної скарбниці, і як збиток для платника, — складова частина цивілізації, її підйому й занепаду.

Податки виникають на досить високому рівні суспільного розвитку, бо вони вимагають загальновизнаних законів та норм громадянської поведінки, — інакше податки сприймаються як свавільна конфіскація приватної власності. Ринкова цивілізація виробила відомі критерії оподаткування:

- справедливість;
- неупередженість;
- рівність;
- всеосяжність;
- платоспроможність.

Дотримання цих правил — необхідна умова здорового соціально-економічного розвитку, а порушення неминуче веде до занепаду держав.

Хоча економічна наука не дає однозначного висновку щодо залежності між величиною податкових надходжень, обсягами державних видатків та темпами економічного зростання, проте чітко доведено, що насправді важливий не їх обсяг, а функціональна структура. За невеликим винятком, причини різноманітних видатків держави не можуть бути зведені до окремих «провалів» ринку, вони мають комплексну природу. Однак кожен вид бюджетних видатків має безпосереднє відношення або до ринку збуту, або до фонду накопичення чи фонду споживання. Щодо відтворення, цей вплив може бути позитивним або негативним. Ефективність податкової політики особливо залежить від уміння обґрунтувати оптимальну структуру політики видатків держави. Сьогодні за окремими видами видатків Україна близька або й навіть випереджає розвинені країни, однак рівень їх віддачі потребує суттєвого підвищення.

У таких умовах не виникає сумніву щодо питання про податкове перевантаження економіки. Проте, це спонукає нас до пошуку першопричин хибного уявлення про високий рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Такими причинами, на нашу думку, є надзвичайно низька дисципліна сплати податків і податкових платежів та

⁹⁸ Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. — М.: Економіка, 1995. — С. 456.

нерівномірний розподіл податкового навантаження між окремими групами і видами платників податків. Безперечним є і висновок про необхідність зміни пріоритетів у політиці видатків. Зміст цих змін повинен полягати у переорієнтації витрачання бюджетних коштів лише на ті види витрат, які неможливо або недоцільно здійснювати за рахунок інших джерел. Це сприятиме також переорієнтації податків із винятково фіскального інструменту на інструмент активного регулювання економіки.

2.2. Дивергенція суспільної природи дефініції преференційного оподаткування

Сприяння довгостроковому економічному зростанню і соціальному розвитку — важливе призначення преференційного оподаткування в Україні. Реалізація цих завдань тісно пов'язана з визначенням того, яким чином податки впливають на перерозподіл обмежених народногосподарських ресурсів, як за рівнем, так і за спрямуванням. Цей аспект використання податків потребує особливої уваги, оскільки впливає із сутнісних ознак державного регулювання економіки в транзитивних умовах. Відповідно до такої логіки критично важливо подальше вдосконалення стратегії та тактики податкової політики.

Для дослідження практичних аспектів реалізації податкової політики потрібно, на нашу думку, ознайомитися з методологічними засадами трактування ефективності податкової політики.

Ефективність податкової політики — дієвість обраних інструментів податкової політики на визначеному проміжку часу, упродовж якого відбувається реалізація такої політики. Оскільки податкова політика є реалізацією фіскальних-регулюючих інтересів держави як суспільного інституту, то вона має задовольняти ці інтереси на двох рівнях: *необхідному та достатньому*⁹⁹. Необхідний рівень реалізації інтересів охоплює фінансове забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Якщо податкова політика не задовольняє фінансово цей рівень інтересів, то не має мови ні про яку результативність податкових дій, оскільки саме джерело дії має ресурсні проблеми.

Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування, але й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним зростанням. Таке розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як

⁹⁹ Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К.: Либідь, 1992.

співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дозволяє не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, але й дати їм якісну оцінку.

Ефективність податкової політики слід, на нашу думку, оцінювати за ступенем виконання нею належних функцій. З огляду на це, ефективність цієї політики повинна розглядатися, по-перше, з точки зору виконання державного бюджету (безпосередньо фіскальна ефективність), по-друге — з точки зору впливу на соціально-економічну динаміку в країні (стратегічна економічна ефективність).

Найважливішими показниками фіскальної ефективності податкової політики є мобілізація бюджетних доходів, виконання бюджетних зобов'язань, управління бюджетним дефіцитом і державним боргом. З урахуванням результативності діяльності виконавчої влади з реалізації зазначених напрямів може бути дана кількісна оцінка ефективності податкової політики. Критеріями ефективності податкової політики за цим напрямом можуть бути:

- рівень мобілізації бюджетних доходів у цілому і податків зокрема;
- рівень виконання планових і прогнозних показників податкових надходжень і бюджетних зобов'язань;
- величина бюджетного дефіциту, параметри та швидкість зростання державного боргу;
- обсяг фінансових ресурсів, що спрямовуються на обслуговування державного боргу;
- ступінь виконання законодавчих і прирівняних до них актів про оподаткування;
- величина бюджетної заборгованості внаслідок наявної несплати податкових зобов'язань;
- величина простроченої заборгованості бюджетних установ через їхнє недофінансування тощо.

Загальна незбалансованість зобов'язань і ресурсів держави визначає низьку ефективність існуючої податкової політики. Незважаючи на значний прогрес у створенні ефективної системи управління державними фінансами, її елементи функціонують з недостатньо високим ступенем ефективності. Це стосується міжбюджетних відносин та бюджетного процесу взагалі, включаючи стадії формування податкової політики, виконання бюджету, обліку і контролю, прозорості бюджетів і процедур прийняття бюджетних рішень, управління боргом і активами.

Критеріями стратегічної економічної ефективності податкової політики є динаміка основних макроекономічних показників у співставленні з наміченими структурними пріоритетами:

- динаміка ВВП та обсягів виробництва;
- темпи економічного зростання та збільшення прибутків і активів суб'єктів господарювання;
- рівень зайнятості та величина реальних доходів населення тощо.

Відсутність, суперечливість чи невизначеність стратегічних пріоритетів перешкоджає виробленню збалансованої податкової політики. Стратегічна ефективність податкової політики залежить від того, яким чином вона пов'язана з іншими складовими економічної політики, і насамперед — з грошово-кредитною політикою.

Здійснення намічених структурних перетворень неможливе без їхнього достатнього забезпечення фінансовими ресурсами, що у свою чергу неможливе без радикального підвищення доходів бюджету. Альтернативні шляхи фінансування реформ довели свою безперспективність: обсяги кредитів міжнародних фінансових організацій незначні, й до того ж пов'язані з виконанням вимог, які, як правило, гальмують економічний розвиток; приватні інвестиції майже не надходять (їхній сучасний обсяг — близько 500-700 млн. дол. щорічно — неспівставний з розрахунковою потребою — 40 млрд. дол., а створення умов для їх залучення пов'язане з реалізацією заходів, спрямованих на розширення внутрішнього платоспроможного попиту, неможливих в рамках сучасної економічної політики). Залучення приватних позикових коштів вимагає все більших обсягів залучення фінансових ресурсів, потрібних для обслуговування державного внутрішнього і зовнішнього боргу.

Вищезазначене диктує необхідність принципової зміни орієнтирів преференційного оподаткування в Україні. Політика пристосування бюджету під обсяги виробництва і доходів, що знижуються, безперспективна. Подальше скорочення бюджетних видатків означає згортання соціальної сфери, обвальне зростання безробіття, удар по сукупному попиту, що неминуче спричинить подальший спад виробництва. Існує оптимальний розмір бюджету, що визначає його ефективність як макроекономічного регулятора. Для трансформації пошквалювання в стійке економічне зростання необхідний імпульс підвищення попиту. Такий імпульс неможливий без збільшення кількості грошових ресурсів, тобто без використання відповідних бюджетних механізмів.

Головне завдання преференційного оподаткування — сприяти економічному розвитку країни за допомогою раціонального управління державними доходами, у тому числі — оптимізації акумулювання податків, а також видатками платників податків. Для підвищення ефективності податкової політики податкова система України має будуватися з урахуванням принципів стабільності, економічної обґрунтованості, достовірності, соціальної справедливості (неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами), збалансованості, фінансової єдності, адміністративної самостійності, рівнозначності видатків, повноти, прозорості.

Для оцінки ефективності преференційного оподаткування використовують коефіцієнт — співвідношення податкових надходжень до ВВП. Результати цього показника дуже різняться для різних країн. Тенденція до зростання коефіцієнта співвідношення податків до ВВП була всесві-

тньою у 60-ті роки і трохи призупинилась до кінця 80-х років XX століття. Це відбувалося через альтернативні тенденції:

- збільшення диференціації та зміна цінностей в суспільстві;
- ефект «маховика» (підвищення видатків під час рецесії, але тільки часткове їх зниження у наступний період);
- внутрішні стимули у політичному процесі (відповідь групам, які тиснуть на прийняття рішень урядом);
- нагромадження бюрократії.

Наступні узагальнення є дуже важливими з позиції оцінки ефективності діяльності органів державної влади та вироблення правильної стратегії проведення політики податкових преференцій:

- вищий, ніж потрібно, рівень видатків впливатиме на рівень заборгованості держави та її обслуговування, або на податкове навантаження;
- основний принцип для тих, хто приймає рішення, правильно оцінити, як збільшення державного фінансування вплине на економіку, порівняно зі зменшенням фінансування, що в свою чергу призведе до зменшення урядових вимог, щодо доступу до заощаджень, та звільнить ці заощадження для використання у приватному секторі;
- необхідно порівняти програмні видатки і загальні видатки (їх частку у ВВП) з відповідними показниками у сусідів, торгових партнерів або інших країн на однаковій стадії розвитку: наскільки співставним є їх розмір і структура? Чи можна сформулювати певну точку зору щодо ситуації?

- починати з дещо обмежуючого підходу щодо розміщувальної, розподільної та стабілізаційної дії уряду, навіть тому, що хоча наміри є добрими, дуже важко передбачити, як спрацює державне втручання. Крім того, як тільки програма готова до впровадження, завжди з'являється сильна опозиція, яка виступає за закриття програми. Доволі ефективними будуть використання вузького підходу до поняття «чистих суспільних товарів» та розбірливість у оцінюванні перспектив подолання «неспроможності ринку» шляхом, який потребує значних суспільних ресурсів;

- бути реалістичним у оцінюванні спроможності уряду зарадити у певний момент вирішенню певної проблеми;

- піддавати сумніву недостатній пріоритет: періодично ставити питання про основні цілі програми під час її виконання; при виявленні нових пріоритетів шукати шляхи для їх внутрішнього фінансування через скорочення або скасування чинних програм, а не завдяки простому доданню нових програм.

При дослідженні ефективності та дієвості преференційного оподаткування доцільно, на нашу думку враховувати науково-прагматичні аспекти, пов'язані із часовими лагами реалізації результатів стратегії і тактики такої політики. Проблеми часу для практичної реалізації податкової політики доцільно розглядати через призму таких лагів: лаг розпізнавання, адміністративний лаг, лаг функціонування.

1. *Ляг розпізнавання.* Ляг розпізнавання — це час між початком спаду або економічного зростання і тим моментом коли усвідомлюють, що це справді відбувається. Дуже складно точно передбачити майбутню динаміку ділової активності. Хоча інструменти прогнозування і дають інформацію щодо напрямку змін в економіці, економіка може 4-6 місяців перебувати у стані спаду, перш ніж цей факт виявиться у відповідних статистичних даних і буде усвідомлений.

2. *Адміністративний ляг.* Механізми демократичної держави працюють повільно. Зазвичай матиме місце істотний ляг між часом, коли потребу заходів податкової політики буде визначено, і часом, коли відповідних заходів буде вжито. Наприклад, законодавчому органу держави нерідко потрібно так багато часу для коригування тактики податкової політики, що економічна ситуація встигає змінитися на протилежну, а отже, заходи цієї політики уже непотрібні.

3. *Ляг функціонування.* Крім того існуватиме і ляг між часом, коли заходи податкової політики ухвалює парламент, та часом, коли ці заходи вплинуть на величину бюджетних доходів та обсяг виробництва, зайнятості чи рівень цін. Хоча зміни податкових ставок можна запровадити швидко, державні інвестиційні видатки (спрямовані на збільшення зайнятості та виробництва — будівництво доріг тощо) вимагають тривалих періодів планування і ще триваліших періодів для самого виконання інвестиційних проєктів. Корисність таких видатків під час коротких — від шести до вісімнадцяти місяців — періодів рецесії є сумнівною. З огляду на це дискреційна фіскальна політика дедалі частіше ґрунтується на змінах в оподаткуванні.

Існування зазначених лагів нашої увазі на певні узагальнення щодо вітчизняних реалій функціонування податкової політики. Безумовно, різке зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у розпорядженні підприємств, але, з іншого боку, значно, щонайменше у короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету, а відтак і можливості впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства загалом. За нашими розрахунками, часовий ляг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становитиме до 2 років. А зміни в темпах економічного зростання проявляються ще пізніше. Розрахунки, проведені по країнах ОЕСР за 35-річний період, показали, що зменшення податкового навантаження на 10 процентних пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5 - 1 процентний пункт на рік¹⁰⁰. Наведені дані свідчать, що саме по собі зниження рівня податкових ставок не вестиме до збільшення бази оподаткування, достатньо значного, щоб компенсувати це зниження для бюджету.

¹⁰⁰ Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw — Hill Company, 1989.

Зокрема, зниження максимальної ставки податку з доходів фізичних осіб, як показала практика останніх років, не призвела до відчутної «де-тінізації» доходів, адже їх більшу частку складає заробітна плата, яка виштовхується в «тінь» не лише персональним податком, але й нарахуваннями на фонд оплати праці (зменшення яких не входить в найближчі плани уряду та вимагає широкомасштабних змін щодо запровадження пенсійного та медичного страхування).

Зменшення ставки податку на прибуток з 25 до 20 або й 15 % було б відчутним для розвиненої ринкової економіки, чутливої до щонайменших змін, але не для українських суб'єктів господарювання, які давно використовують різноманітні методи штучного збільшення валових витрат. Відтак, збільшення податкових надходжень не компенсуватиме їхнього скорочення внаслідок зниження ставок, що спричинить валове скорочення бюджетних доходів.

Безперечно, в Україні очікуваний позитивний ефект від податкової реформи може бути значно ширшим, ніж у розвинених країнах зі стабільною економікою. Зокрема, послаблення податкового навантаження на ресурси підприємств, що спрямовуються на розвиток, сприятиме активізації інвестиційних чинників зростання; спрощення податкової системи сприятиме зменшенню трансакційних витрат, які пов'язані з адмініструванням податків. Проте, зниження рівня оподаткування має відбуватися поступово і поетапно та обов'язково бути компенсованим синхронним розширенням податкової бази. Надмірне зниження податкового навантаження може втягти українську економіку до спіралі зниження ефективності податкової політики і сповільнення темпів економічного зростання.

Преперенційне оподаткування формується на політичній арені, що дуже ускладнює ефективність та дієвість її використання для стабілізації економічної ситуації. Як не парадоксально, але дефіцити бюджетів мають властивість бути політично привабливими, а надлишки сприймаються у політичному сенсі болісно. Інакше кажучи, можливо, існує політична схильність до дефіцитів, тобто податкова політика може уособлювати пристрасть до стимулювання економіки та інфляції. Зниження податкового навантаження є політично популярним, як і збільшення урядових видатків, особливо, якщо це дозволяє виборцям політиків, які обстоюють таку політику, користуватися її перевагами. Навпаки, підвищення рівня оподаткування не подобається виборцям, а зменшення урядових видатків є політичним ризиком.

Окремі економісти підкреслюють, що мета політиків — це не обов'язково діяльність в інтересах національної економіки, а, імовірно, прагнення до переобрання¹⁰¹. Політики можуть свідомо викори-

¹⁰¹ Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. — Львів, 1997.

стовувати елементи податкової політики для максимізації підтримки виборців навіть тоді, коли їхні фіскальні рішення дестабілізують економіку. Згідно з цією точкою зору, податкова політика може використовуватися в егоїстичних політичних цілях і спричиняти економічні коливання.

Населення, як вважають, під час голосування враховує економічні умови. За допомогою процедури виборів тих, хто при владі, буде покарано, якщо економіка перебуває у депресивному стані, або винагороджено, якщо економіка процвітає. Отже, ближче до виборів, політики, що перебувають при владі (за допомогою відповідно налаштованого парламенту), знижуватимуть рівень оподаткування і збільшуватимуть державні видатки. Ці дії будуть популярними не лише самі собою, а й створені ними стимули сприятливо вплинуть на всі економічні показники. Обсяг виробництва і реальні доходи зростуть, безробіття зменшиться, а рівень цін залишатиметься відносно стабільним. Як наслідок, політики, що перебувають при владі, використають дуже сприятливі економічні умови для повторного обрання. Однак після виборів продовження політики стимулювання зростання економіки щораз більше веде до зростання рівня цін і щораз менше — до збільшення реальних доходів населення. Серед громадськості нарастають побоювання посилення інфляції, що підштовхує політиків до стримувальної податкової політики. Таким чином, «народжений у столиці» спад, можна сказати, ґрунтуватиметься на упорядкуванні урядових видатків і підвищенні рівня оподаткування для стримування інфляції. Цей спад не зашкодить обраним політикам, бо до наступних виборів залишатиметься ще кілька років, а для більшості виборців вирішальну роль відіграє стан економіки за рік до виборів чи близько цього. Справді, спад забезпечує нову точку відліку, з якої знову можна використати преференційне оподаткування для індукування нового піднесення у період наступних виборів. Політичні аналітики мають розуміти, що існує потенційна упередженість у політичних стимулах, яка може завадити прийняттю оптимальних рішень, щодо, наприклад, податкового фінансування політики витрат. Назвемо такі:

- можливість фінансування бюджетного дефіциту за допомогою довгострокових позик сприяє відкладенню прийняття економічно обтяжливих рішень щодо реформування стратегії податкової політики або скорочення видатків;

- переваги обережної та орієнтованої на продуктивність податкової політики є очевидним лише у довгостроковому періоді, який перевищує строк повноважень державної адміністрації;

- навіть у період фіскальної консолідації набагато легше підвищити податкове навантаження, ніж скорочувати програми регуляторного характеру;

- те, що обрані урядовці удають видимість звернення до нагальних проблем, може зробити їх відомішими і популярнішими, ніж, якщо, вони

покращуватимуть адміністрування чинних програм, запроваджених їх попередниками (це часто пояснює, чому збільшуються розміри уряду).

Перейдемо тепер від практичних проблем застосування преференційного оподаткування до основних критичних зауважень. Суть *ефекту витіснення* у тому, що стимулююче преференційне оподаткування веде до зменшення податкового навантаження та підвищує процентні ставки і зменшує інвестиційні видатки. Це послаблює або взагалі ліквідує стимули податкової політики.

Припустимо, що економіка перебуває у фазі спаду і уряд використовує дискреційну податкову політику, вдаючись до збільшення державних видатків без збільшення податкового навантаження. Уряд виходить на ринок запозичень для фінансування дефіциту. Спричинене цим зростання попиту на гроші підвищує процентну ставку — ціну, що її платять за отримання грошей у позику. Оскільки інвестиційні видатки обернено пропорційні процентній ставці, частину інвестицій буде витіснено. Але, хоч мало хто ставить під сумнів описану логічну схему, все ж серед економістів немає згоди щодо ефекту витіснення¹⁰². Обґрунтування полягає в тому, що в умовах рецесії стимули, створені збільшенням державних видатків без зміни тактики податкової політики, ймовірно поліпшать сподівання прибутковості суб'єктів ринку, які є важливим визначником інвестицій. Отже, інвестиційні видатки не повинні зменшуватися, а можуть навіть зростати — адже податкові зміни обов'язково мають бути закладені у стратегію податкової політики.

Окрім економісти вважають, що дефіцитні видатки нейтралізуються адекватним зростанням приватних заощаджень. Люди усвідомлюють, що дефіцитні видатки сьогодні вимагатимуть вищих податків з них або їхніх дітей. Тому люди збільшують свої нинішні заощадження (зменшують поточне споживання), бо очікують вищий рівень оподаткування. Бюджетний дефіцит — державні від'ємні заощадження — спричиняє зростання приватних заощаджень. Цей зв'язок називають теоремою еквівалентності Рікардо, за іменем англійського економіста Давида Рікардо, який вперше сформулював її на початку XIX століття¹⁰³. Згідно теореми, позикове фінансування дефіциту має такий самий обмежений вплив на ВВП, як і фінансування його через підвищення рівня оподаткування. Зростання видатків внаслідок збільшення державної активності або зниження податків частково або повністю нейтралізується зменшенням споживання, спричиненим збільшенням заощаджень. Тому сукупний попит і реальний ВВП не зростуть, як прогнозувалося. Податкова політика виявиться або зовсім неефективною, або її впливи будуть серйозно послаблені. Цю теорію і досі піддають критиці. Основою цієї критики виступають історичні

¹⁰² Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Значч. праця.

¹⁰³ Рікардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер.с англ.- М.: Госполитиздат, 1955. — Т.1: Начала политической экономии и налогового обложения. — С. 341.

факти існування розвинутих країн. Великі бюджетні дефіцити, що виникали під час криз, як правило, супроводжувалися зниженням, а не підвищенням норми національних заощаджень.

Проаналізуємо вплив ефекту витіснення та інфляції на преференційне оподаткування. Припустимо, що неінфляційний рівень реального ВВП за повного використання виробничих потужностей становить 300 млрд. грн., як це показано на рис. 2.2. Для простоти аналізу наша крива сукупної пропозиції не має проміжного відрізка, який реально існує. Аж до рівня повного використання виробничих потужностей рівень цін залишається незмінним. Після досягнення економікою повного використання потужностей настає вертикальний відрізок кривої AS, так що будь-яке подальше збільшення сукупного попиту буде виключно інфляційним.

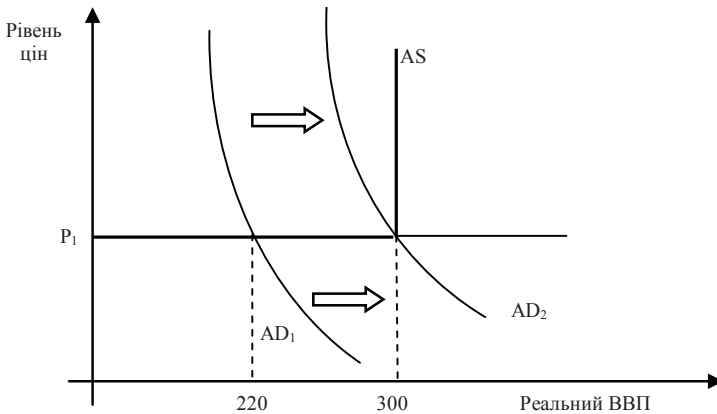


Рис. 2.2. Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту¹⁰⁴

Спочатку вважатимемо, що величина сукупного попиту AD_1 дає рівноважний реальний обсяг виробництва 220 млрд. грн. Припустимо тепер, що уряд вдався до стимулюючої податкової політики (зменшення податкового навантаження у розмірі 30 млрд. грн.) і це перемістило криву сукупного попиту вправо у положення AD_2 . Таким чином, економіка досягла обсягу виробництва за повного використання виробничих потужностей без інфляції у 300 млрд. грн. З попереднього аналізу дискреційної податкової політики нам відомо, що збільшення урядових витратів або зменшення рівня оподаткування на певну суму спричинить

¹⁰⁴ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. Посібник. — Тернопіль, 2003. — 312 с.

значно більший вплив на ВВП за рахунок існування мультиплікатора. За відсутності зрівноважувальних чинників чи таких, що ускладнюють ситуацію, ця стимулююча податкова політика переміщує економіку із стану спаду до стану повного використання виробничих потужностей, що значно збільшує зайнятість.

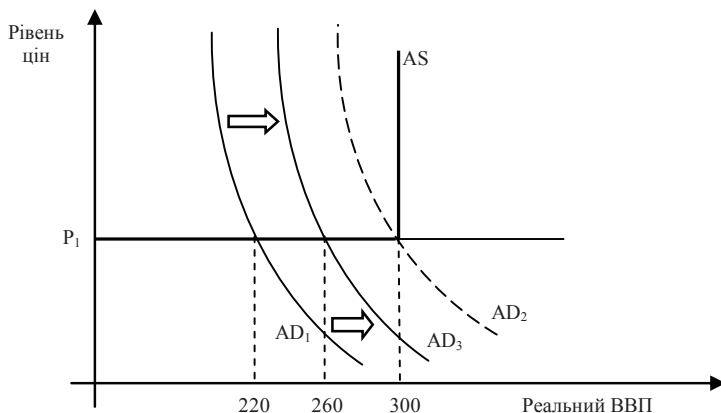


Рис. 2.3. Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту з врахуванням ефекту витіснення¹⁰⁵

На рис. 2.3. ситуацію дещо ускладнено: тут ми враховуємо ефект витіснення. Хоча податкова політика є стимулюючою та орієнтована на переміщення сукупного попиту з положення AD₁ в положення AD₂, частину інвестицій витіснено, так що сукупний попит перебуватиме у положенні AD₃. Рівноважний ВВП зростає лише до 260 млрд. грн. замість бажаних 300 млрд. грн. і ефект витіснення може послабити дію фіскальної політики.

На рис. 2.4 звернемось до реалістичної кривої сукупної пропозиції, яка містить проміжний відрізок. Не враховуємо тут ефект витіснення, тому фіскальна політика перемістить сукупний попит з положення AD₁, в AD₂. Якби крива сукупного попиту мала таку саму форму, як на рис. 2.2 та 2.3, повна зайнятість досягалася б за ВВП у 300 млрд. грн., а рівень цін залишався б P₁. Проте, як видно, висхідний проміжний відрізок кривої сукупної пропозиції зумовлює втрату частини приросту сукупного попиту внаслідок вищих цін. Ця реалістичніша форма кривої сукупної пропозиції нагадує нам, що коли економіка перебуває на проміжному відрізку кривої сукупної пропозиції, частина впливу стимулюючої податкової політики виявиться

¹⁰⁵ Крисоватий А., Луцик А. Зазнач. праця.

не у зростанні реального обсягу виробництва та зайнятості, а в інфляції. Зокрема, рівень цін зріс від P_1 до P_2 і реальний обсяг виробництва збільшився лише до 280 млрд. грн.

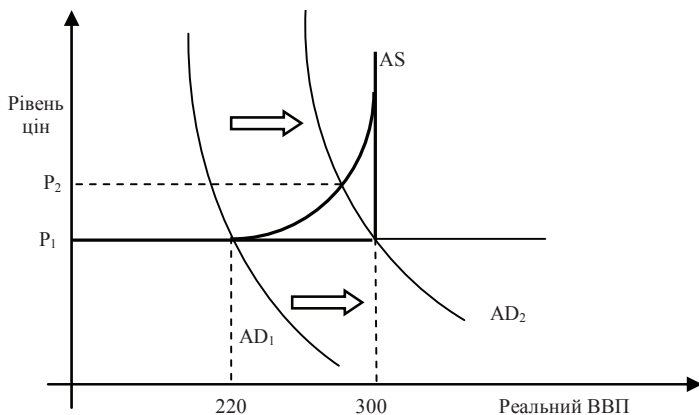


Рис. 2.4. Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту за реальних умов¹⁰⁶

Крива сукупного попиту на рис. 2.4 перемістилася з положення AD_1 у положення AD_2 але висхідний відрізок кривої AS означає що переміщуємося вгору по кривій AD_2 з рівня цін P_1 до рівня цін P_2 . В дійсності податкова політика, орієнтована на досягнення економічного зростання, не може вийти за межі реальності, обумовлені висхідним відрізком сукупної пропозиції.

Додаткові ускладнення виникають при врахуванні того, що економіка України є складовою світового господарства. Події та заходи політики в інших країнах, які впливають на чистий експорт України, впливають і на її економіку. Економіка чутлива до непрогнозованих міжнародних збурень сукупного попиту, які можуть змінити вітчизняний ВВП і спричинити неадекватність вітчизняних заходів податкової політики.

Припустимо, що економіка нашої держави перебуває у стані рецесії і рівень оподаткування змінено так, щоб збільшити сукупний попит і ВВП, не спричинивши інфляції (наприклад, сукупний попит змінився з AD_1 до AD_2 на рис. 2.5). Тепер припустимо, що в економіках основних торговельних партнерів України (наприклад в Росії) несподівано і швидко почалося піднесення. Вища зайнятість і зростаючі доходи у Росії ведуть до більшої купівлі українських товарів (Росія найбільший торго-

¹⁰⁶ Крисоватий А., Луцик А. Зазнач. праця.

вий партнер України). Чистий експорт України зростає, сукупний попит збільшиться дуже і дуже швидко і країна зазнає інфляції попиту. Якби заздалегідь було відомо, що чистий експорт України значно зростає, уряд міг би здійснювати менш стимулюючу податкову політику. Річ у тому, що залучення України до світової економіки поряд із вигодами має і такі невтішні для економіки наслідки, як звуження оперативності при практичній реалізації тактики податкової політики.

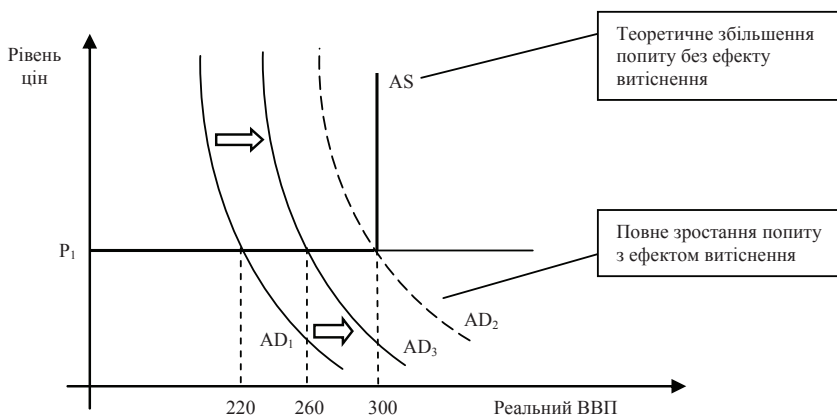


Рис. 2.5. Зміна сукупного попиту при умові, що економіка України є складовою світового господарства¹⁰⁷

Аналізуючи ефект витіснення, ми прийшли до висновку, що стимулююча податкова політика шляхом зменшення податкового навантаження може збільшувати процентні ставки, зменшувати обсяг інвестицій і послаблювати практичну реалізацію податкової політики. Тепер з'ясуємо, який вплив рівень оподаткування чинитиме на чистий експорт.

Припустимо, що у нашій країні проводиться стимулююча податкова політика (зменшується податкове навантаження). Нижчий рівень оподаткування приваблюватиме фінансовий капітал з-за кордону, де податкових змін не відбулося. Проте зарубіжні фінансові інвестори мають придбати українську валюту, щоб вкласти її в цінні папери. Нам відомо, що збільшення попиту на товар — у нашому випадку на валюту — підвищить ціну товару. Отже, ціна вітчизняної валюти в іноземних зростає. Який вплив ця ревальвація матиме на чистий експорт? Оскільки для купівлі українських товарів потрібно буде більше валюти інших країн, в очах решти світу українські товари подорожують. Тому експорт з кра-

¹⁰⁷ Крисоватий А., Луцик А. Зазнач. праця.

їни зменшаться. І, навпаки, українці, які тепер можуть обміняти гривню на більшу кількість іноземної валюти, купуватимуть більше імпортних товарів. Як наслідок, зі зменшенням експорту і зростанням імпорту видатки на чистий експорт України знизяться і стимулюючу податкову політику буде частково нейтралізовано.

Повернемося до нашого аналізу сукупного попиту і сукупної пропозиції на рис. 2.5. Стимулююча податкова політика, орієнтована на збільшення сукупного попиту з AD_1 до AD_2 може підвищити процентну ставку і врешті-решт зменшити чистий експорт країни через зазначений вище процес. Зменшення компонента чистого експорту сукупного попиту частково нейтралізує стимулюючу податкову політику. Крива сукупного попиту переміститься вправо з положення AD_1 у положення AD_3 , а не в AD_2 , і рівноважний ВВП зросте з 220 млрд. грн. до 260 млрд. грн., а не до 300 млрд. грн. Таким чином, чистий експорт впливає на елементи податкової політики разом із чинниками часу, політичними проблемами, ефектом витіснення, ефектом Рікардо й інфляцією, що укладає «управління» сукупним попитом.

Звернемося тепер до можливості безпосереднього зв'язку між стратегією і тактикою податкової політики та сукупною пропозицією. Економісти визнають, що податкова політика може змінювати сукупну пропозицію і впливати на ті зміни, які можуть виникнути у співвідношенні рівень цін — реальне виробництво.

Припустимо, що на рис. 2.6 сукупний попит і сукупна пропозиція становлять відповідно AD_1 і AS_1 , так що рівноважний рівень ВВП — Q_1 , а рівень цін — P_1 . Припустимо тепер, що рівень безробіття за Q_1 , занадто високий і треба вдатися до стимулюючої податкової політики у формі зниження податкового навантаження. Вплив на сукупний попит при цьому полягатиме у його збільшенні від AD_1 до, скажімо, AD_2 .

Це переміщення збільшує реальний ВВП до Q_2 , але водночас і підвищує рівень цін до P_2 .

Як може зниження рівня оподаткування вплинути на сукупну пропозицію? Частина економістів — їх називають прихильниками економіки пропозиції — вважає, що зменшення рівня податків перемістить криву сукупної пропозиції вправо. Зниження податкового навантаження на фізичних осіб збільшить дохід та заощадження домогосподарств. Аналогічно, зменшення рівня податків на бізнес збільшить прибутковість інвестицій. Тобто, зменшення рівня оподаткування збільшить заощадження й інвестиції і, отже, збільшить норму нагромадження капіталу. Обсяг національного виробництва — виробничих потужностей країни — зростатиме швидше.

Нижчі ставки персонального податку збільшать реальну заробітну плату (після сплати податків) — ціну праці — і поліпшать стимули до праці. Багато людей, які ще не входять до складу робочої сили, запропонують свої послуги, бо реальна заробітна плата зростає. А у працюючих з'являться стимули працювати більше часу і скорочувати відпустки.

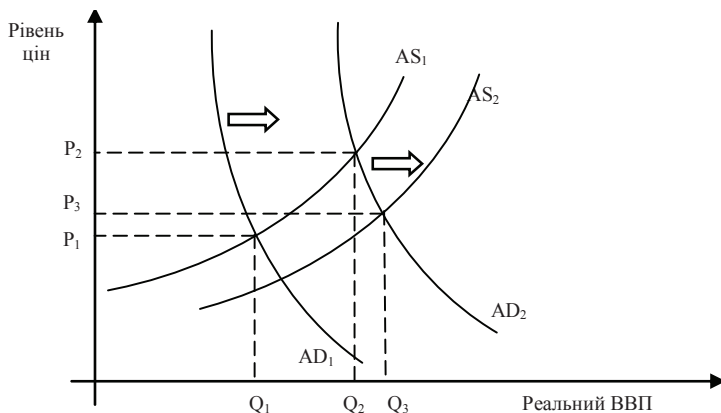


Рис. 2.6. Вплив податкової політики на сукупну пропозицію¹⁰⁸

Лібералізація оподаткування заохочує до ризику. Люди та суб'єкти господарювання більше ризикуватимуть своєю енергією та фінансовим капіталом заради впровадження нових виробничих технологій та нових товарів, коли нижче податкове навантаження обіцяє більшу потенційну винагороду після сплати податків.

Завдяки усім цим взаємозв'язкам і каналам зниження рівня оподаткування переміщуватиме криву сукупної пропозиції вправо, з положення AS_1 в AS_2 на рис. 2.6, що знижуватиме інфляцію та збільшуватиме реальний ВВП.

Прихильники економіки пропозиції також вважають, що податкова лібералізація не обов'язково зменшуватиме податкові надходження. Справді, нижчий рівень оподаткування, який спричинить значне збільшення обсягів виробництва та доходів, може збільшити податкові надходження. Ця розширена база оподаткування може збільшити сумарні податкові надходження, навіть за меншого рівня оподаткування. Чимало економістів вважає, що зниження податкового навантаження зменшить податкові надходження та збільшить бюджетний дефіцит, а прихильники економіки пропозиції стверджують: лібералізацію оподаткування можна організувати так, що вона збільшить податкові надходження і зменшить дефіцити¹⁰⁹.

Більшість економістів скептично ставиться до впливу зниження податкового навантаження на пропозицію, зокрема, з огляду на зниження

¹⁰⁸ Крисоватий А., Луцик А. Зазнач. праця.

¹⁰⁹ McConnel C., Brue S.I. Principles, problems, and policies. — 11th ed. — New York: McGraw — Hill Publishing Company, 1990.

у 1980-ті роки податків у США для стимулювання пропозиції¹¹⁰. По-перше, ці фахівці стверджують, що очікувані позитивні впливи лібералізації оподаткування на стимули до праці, заощадження, інвестування та ризику не такі вже й вагомі, як це вважають адепти економіки пропозиції. По-друге, будь-які переміщення кривої сукупної пропозиції вправо відбуватимуться упродовж тривалого періоду часу, тоді як вплив на сукупний попит відчуватиметься в економіці значно раніше.

Жорстка податкова політика, яка зберігається в українській економіці сьогодні та зберігатиметься, в разі поступового здійснення податкової реформи, тривалий час, суттєво посилює відповідальність держави за використання вилучених до бюджету ресурсів у спосіб, який максимально стимулюватиме економічний розвиток та інвестиційні процеси. Отже, стратегія і тактика податкової політики мають здійснюватися у жорсткій ув'язці з підвищенням ефективності власне самої податкової політики. Політика пристосування бюджету під обсяги виробництва та доходів, які зменшуються, безперспективна. З огляду на те, що за роки ринкових перетворень в Україні за рахунок зменшення податкового навантаження відбулось значне скорочення державних видатків на фінансування закладів науки, культури, соціальної сфери, подальше зниження сукупних видатків неприпустиме, оскільки спричиняє як стратегічне відставання українського суспільства від прогресу світової цивілізації, так і наростання соціальної напруженості, зневіру в ринкових реформах та державній незалежності України. Існує певний оптимум розміру бюджету, що визначає його ефективність як макроекономічного регулятора, нижче якого фіскалізація державної політики неминуча.

Із розширенням державної діяльності необхідне збільшення податкових надходжень, що буває безболісним для суспільства лише за постійного зростання економічного добробуту. При визначенні рівня податкових ставок головний момент — заохочення ділової активності, оскільки повне зруйнування економічних стимулів означає руйнацію цивілізованого суспільства. Цілком зрозуміло, що у сфері оподаткування добро для господарювання — низький рівень податкового навантаження, а зло — високий. В намаганні перебороти бюджетні дефіцити рівень оподаткування збільшується, що підриває економічну базу самих державних доходів. Схоже, теорія Ібн Хальдуна була першою вісткою, яка віщувала міграцію населення з країни із занепадаючою економікою, що призводить до неминучих наслідків: наростання нестачі робочої сили, спаду виробництва і, врешті-решт, утрати податкових надходжень¹¹¹.

¹¹⁰ Maby R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. — New York: McGraw — Hill Company, 1989.

¹¹¹ Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Сутормної. — К.: Либідь, 1992.

Може, сама держава здатна компенсувати занепад ділової активності та монополізувати господарчу діяльність? Адже держава багатша за будь-кого зі своїх громадян і, крім того, володіє потужними інструментами політичної влади. Але прислухаймося до попередження з глибин середньовіччя: вилучення виробництва та комерції з приватних рук рівнозначне знищенню економічних основ суспільства. Крім того, спотворюється процес оподаткування, бо податки акумулюються державою залежно від результатів хазайнування самих державних органів.

Оцінюючи вчення Ібн Хальдуна в цілому, помічаємо в ньому немало тверджень, спільних з іншими діалектичними уявленнями про взаємозв'язок між станом економіки, розвитком держави та поступом цивілізації. Чим могутніша державна влада, чим ефективніше управління, чим сильніше урядове заохочення економіки, тим успішніше економічне зростання й вище суспільне благоденство. І навпаки, економічне процвітання генерує державну могутність¹¹². Проте тут виникає зловісна спіраль: приріст державної сили забезпечується збільшенням обсягу бюджету. Це потребує нових і вищих податків, що, в свою чергу, признічує економічне життя. Спроби активізувати його шляхом безпосереднього втручання держави в господарську діяльність і мобілізацію доходів мають подальші негативні наслідки. В економіці й фінансах не буває простих відповідей на виклики дійсності.

Колись середньовічний мудрець зробив висновки, правильні для всіх часів: податки та інші доходи відповідають умовам конкретної суспільної ситуації. А зміни податкових систем відображають докорінні перетворення соціальних структур та досягнутої фази розвитку.

Оперуючи поняттям «податкова держава», Йозеф Шумпетер модернізував уявлення про взаємозалежність між соціальною організацією суспільства та державним сектором. У його інтерпретації фіскальна система постає як складова частина суті й форми держави та учасниця процесів еволюції економічних систем. Відповідно, до поглядів Й. Шумпетера структура державних доходів залежить від рівня економічного розвитку, форми держави, її потреб¹¹³. Неможливо замінити одну фінансову систему на іншу без фундаментальних змін природи самої держави. Такі зміни означають, що економіку рухають нові суспільні сили в новому напрямі, модифікується сам зміст соціального побуту.

Проте за умов існування ринкової економіки податкові домагання держави об'єктивно обмежені. Це обмеження розвитку фіскальної сфери й обсягу податкових надходжень визначається динамічною взаємодією ринкових і політичних сил, що внутрішньо притаманна капіталізму.

¹¹² Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. — М.: Економіка, 1995. — С.456.

¹¹³ Там само. — С.456.

Сягнувши певного рівня, претензії фіску заходять у суперечність з економічними потребами, стають соціально та психологічно неприйнятними. Послідовники фіскальної соціології особливо наголошують на тому, що розширення державного сектора економіки за рахунок приватного веде до згортання підприємницької активності. При збільшенні вилучення ресурсів державою як неринковою і неконкурентною силою продуктивне зростання економіки гальмується. Те, про що в перші післявоєнні роки застерігав Й. Шумпетер: не можна безкарно маніпулювати параметрами господарчої діяльності — заробітною платою, цінами, матеріальною зацікавленістю, — в країнах і Західної, й особливо Східної Європи збулося повністю¹¹⁴. Життя підтвердило: прийняття в політичній сфері рішень більшістю голосів стосовно умов і результатів господарювання тільки посилює його неефективність.

Зменшення економічного потенціалу накладає обмеження й на можливості держави адекватно задовольняти попит суспільства на послуги урядових інститутів, включаючи стимулюючі заходи щодо господарства. Коло замикається. Фіскальна соціологія розкриває прості, але незаперечні істини — з падінням ефективності та прибутковості виробництва руйнується фінансова база правової, а отже, й податкової держави. У такій ситуації намагання підвищити податкове навантаження бізнес сприймає як кару. Моральність платників падає, що при суцільному декларуванні доходів має фундаментальне значення.

При недотриманні соціології фіску податок з норми цивілізованого суспільства може перетворитися на ворога його економічно активної верстви — ділового світу. Будучи оточеним певними соціально-економічними обставинами, податок має відповідати умовам і потребам часу. Й. Шумпетер називав «подоходний» податок «дитиною капіталістичного суспільного устрою». Проте це «дитя», якщо дати йому перерости й посісти чільне місце в сім'ї соціальних інститутів, здатне придушити свою матір — економіку та зруйнувати свій дім — податкову державу¹¹⁵.

Заслуга соціального погляду на податок — у посиленій увазі до людського фактора фіскальних процесів, у тому суб'єктивно-індивідуалістичному аспекті аналізу, який можна назвати податковим антропологізмом. Якщо погодитися, що головними діючими особами податкового процесу є індивідуальності — розсудливий виборець, він же і носій податків, менеджер фірми, для якого сплата корпоративного податку — частина стратегії бізнесу, а також урядовий бюрократ як збирач і контролер, то антропоцентризм податкового знання не здається вже таким безпідставним. Виявляється: без класового аналізу відносин власності, а

¹¹⁴ Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. — М.: Економіка, 1995. — С. 456.

¹¹⁵ Там само. — С. 456.

точніше, передбачаючи, що більшість людей мають або можуть мати власність, оперуючи мотивами економічної й політичної поведінки соціальних угруповань, політичних партій та окремих індивідів, цілком можливо одержати змістовні наукові висновки щодо суспільного призначення та функціонування податкових преференцій.

У податковій психології немає якоїсь улюбленої ідеї, що безперечно приймається за доведену істину, досягнення якої — абсолютна мета фіскального будівництва й яка все виправдовує на шляху до неї. Вона лише намічає маршрути податкової практики, постійно вишукує способи й орієнтири такої модифікації податкової системи, щоб перетворити її на активний фактор соціально-економічного розвитку, а не на його баласт чи гальмо.

Ідеям фіскальної соціології, що оперує поняттями економіки, фінансів, оподаткування, права, суспільної психології, зобов'язана своїм походженням сучасна теоретична концепція державних фінансів — теорія суспільного вибору¹¹⁶.

Серед джерел теорії суспільного вибору треба зазначити філософію екзистенціалізму, яка розуміє свободу та права людини як внутрішню індивідуальну свободу волі й думки, рішень та вибору. Ці вияви особистості здобувають суспільне визнання через демократичну участь у соціально-політичних подіях.

У демократичному суспільстві преференційне оподаткування формується як результат складного процесу взаємодії інтересів і пристрастей економічного, соціального, політичного, культурного характеру. При цьому податкова політика, якщо вона справді є політикою, обслуговує не тільки поточні потреби. Вона передбачає бажані та перспективні цілі й забезпечує їх реалізацію. Рациональність податкової політики — не у відданості догмам, а в сприянні довготривалому розвитку та процвітанню. Перебороти потяг до видимих, безпосередніх інтересів — не просте завдання. Минуло чимало часу, перш ніж західні демократії в державних масштабах виробили механізм добору достатньо відповідальних політиків та чиновників, здатних відстоювати й забезпечувати національні інтереси.

У завершеному вигляді концепція демократичного механізму довготривалого і короткотривалого акценту оподаткування, що об'єднує в єдине ціле функціонування інститутів державної влади, процеси виборів та голосування, мотивацію поведінки виборців, партійні програми, політику урядової бюрократії, дістала на заході назву теорії суспільного вибору. Теоретики суспільного вибору стверджують, що підхід з цього боку до з'ясування природи оподаткування — продукт демократії, в межах якої людина трактується як егоїстична й водночас раціональна

¹¹⁶ Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. Пособие для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — С. 239.

істота, котра максимізує свої вигоди в умовах соціально-економічних обмежень. Егоїстичні інтереси лише стримуються, гуманізуються обмеженими (щодо багатства) способами організованого державою перерозподілу доходів через систему оподаткування.

Щоправда, бізнес нерідко вважає податкові вилучення нестерпними й через те вимагає податкових пільг чи бюджетних субсидій. У результаті податки перетворюються на інструмент сприяння зростанню власності та модернізації економіки, але водночас залишаються джерелом коштів для полегшення долі соціально обділених суспільних верств. На державні кошти фінансується соціальна сітка, що допомагає бідним вижити.

Проблема суспільного вибору преференційного оподаткування існує лише в контексті демократії й особистої свободи. З нормативної позиції суспільний вибір спирається на передумову, що суспільству необхідно мати сукупність цінностей чи забезпечуваних суспільною владою колективних благ, без яких воно — не суспільство¹¹⁷. Цим вимогам відповідають блага цивілізованого суспільства: національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій тощо. Користування названими благами має прямувати до певного ідеалу — оптимуму Парето. Це означає, що істинне поліпшення суспільних умов, у тому числі породжених процесами перерозподілу через оподаткування, можливе лише тоді, коли той чи інший захід здатний:

- 1) підвищити добробут усіх без винятку;
- 2) підвищити добробут якоїсь однієї соціальної групи (груп), не змінюючи добробут інших.

Теорія суспільного вибору не розставляє всіх крапок над “і”, ухилиється від дефініцій, не формулює мети суспільного розвитку. Вчення про вибір нагадує про неодмінну різноманітність, невизначеність реальності. На практиці вибір звернений до особистої відповідальності людей та організацій, що господарюють чи беруть участь у політичному процесі. Це породжує свої проблеми. В умовах демократії неминуче зростає кількість формальних та неформальних, професійних і політизованих об'єднань, кожне з яких переслідує групові інтереси, тобто робить власний вибір. Надмірне розростання та різноманітність суспільних уподобань, попереджав Й. Шумпетер, шкодить економічному розвитку. Адже розвиток — справа потрібна й дорога, а вузькі інтереси, як і їхні тимчасові комбінації, прагнуть швидких результатів, крикливо претендуючи на якомога більший шматок «суспільної паляниці».

Тож за умов демократичного управління більшістю за якою стоять дрібні, але численні групові інтереси суспільний консенсус щодо розподілу наявних ресурсів досягається одним загальним інтересом — зростанням обсягу державного бюджету. Звісно, операційними інструмен-

¹¹⁷ Тарасова С.В. Знач. праця. — С. 239.

тами такого перерозподілу є податки, бюджетні субсидії та інші державні регулюючі заходи. Західні вчені давно застерігають: демократія будь-що повинна вирішити проблему ефективного перерозподілу в інтересах економічного зростання, якщо вона не хоче загинути.

На думку американського теоретика державних фінансів Р. Масгрейва, для того, щоб демократичним шляхом визначити податкову політику серед економічних, політичних та ідеологічних впливів необхідно зважати на поведінку на виборах людей — носіїв різних інтересів, що залежать від рівня доходів та їхнього походження, регіону, виду діяльності, віку¹¹⁸. В цьому соціальному конгломераті розбіжності потреб тих, хто зацікавлений у фінансовій експансії перерозподілу, і тих, хто проти неї, можуть взаємно блокувати необхідні заходи податкової політики.

Суть проблеми, поставленої теорією вибору при розробці стратегії і тактики преференційного оподаткування, наочно ілюструє такий приклад. Припустимо, що є три парламентарії, котрі мають вибрати між трьома програмами (які потребують відповідного фінансування за рахунок платників податків) — великою (1), середньою (2), невеликою (3). Цілком імовірно, що голоси розподіляються таким чином:

Депутат А: 1 \implies 2 \implies 3

Тобто перша має перевагу над другою, друга — над третьою.

Депутат Б: 2 \implies 3 \implies 1

Депутат В: 3 \implies 1 \implies 2

Проблему створює нелогічна поведінка депутата В.: коли в цілому віддають перевагу великій програмі над середньою, середній — над невеликою, то депутат В вибирає невелику програму проти великої. Він чинить непослідовно, але він має на це формальне право.

На основі цього парадоксу вибору в 1951 році К. Ерроу сформулював славнозвісну теорему, названу його ім'ям: якщо можливих варіантів більше двох, жодна процедура голосування не забезпечує розумного колективного вибору, який би відповідав п'яти умовам (раціональності, незалежності від безглузвих альтернатив, позитивному взаємозв'язку, оптимуму Парето, недопустимості диктату)¹¹⁹. Парадокс голосування, за Ерроу, підкреслює як непередбачуваність незрілої демократії, де мо-

¹¹⁸ Samuelson P.A., Nordhause W.D. *Macroeconomics*. 13th ed. — New York: McGraw — Hill Company, 1989.

¹¹⁹ Mabry R., Ulbrich H. *Introduction to economic principles*. New York: McGraw — Hill Company, 1989.

жлива нелогічна поведінка, так всю складність прийняття рішень у парламенті, що різняться надто великою різноманітністю позицій¹²⁰.

Податковий компонент теорії вибору має особливе значення. Адже преференційне оподаткування як процес реалізації податкової політики торкається всіх без винятку суспільних та особистих інтересів. Утім, системне бачення реформ часто накладається на концептуальний підхід, згідно якого Україні пропонується якнайшвидше включитися у процес податкової уніфікації, а ті сфери оподаткування, які поки що найменш гармонізовані у ЄС, розвивати за власним національним «фіскальним сценарієм». Ми у цьому вбачаємо дві небезпеки. По-перше, розвиток соціально-економічних систем і державних фінансів в Україні, постсоціалістичних країнах ЄС і, тим більше, країнах з розвинутою ринковою економікою має багато відмінних рис. Тому спроби запозичити досвід європейського преференційного оподаткування, накладаючи прогресивні для об'єднаної Європи податкові механізми на економіко-інституційне середовище України, можуть призвести до негативних економічних і фіскальних наслідків. Помилки, допущені на перших етапах ринкових трансформацій в Україні, не мають повторитися знову. По-друге, конвергенція преференційного оподаткування у ЄС — це процес, який має певні напрями розвитку і динаміку. Не можна орієнтуватися лише на сучасні здобутки податкової гармонізації. Країни ЄС прагнуть оптимізувати своє оподаткування, а тому тільки розуміння принципів цієї оптимізації може слугувати орієнтиром для розбудови фіскального регулювання в Україні.

У монографії ми розглядаємо концептуальні засади формування та реалізації преференційного оподаткування, приділяючи особливу увагу новітній парадигмі використання пільг та преференцій як непрямого методу макроекономічного регулювання та стимулювання. Ми також робимо акцент на дослідженні, з одного боку, впливу інституційних чинників на прийняття фіскальних рішень щодо узгодження інтересів та розподілу податкового навантаження, а з другого — потенціалу перерозподільних механізмів щодо коригування інституційного середовища та суспільного розвитку. Потрібно наголосити на тому, що наше бачення стратегії і тактики ефективного преференційного оподаткування побудоване на розумінні того, що зміни податкового законодавства можуть слугувати дієвим інструментом згладжування економічного циклу, але лише за умови їх гармонійного поєднання з іншими заходами фіскального та грошово-кредитного регулювання в рамках науково обґрунтованої доктрини соціально-економічного розвитку держави.

Ми поставили перед собою завдання виявити позитивні та негативні моменти розбудови фіскальної сфери в Україні і, на цій основі, дати ре-

¹²⁰ Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw — Hill Company, 1989.

комендації щодо оптимізації преференційного оподаткування. При цьому ми окреслюємо рамки оптимального для України оподаткування сьогодні (за сучасних реалій господарювання) і у більш віддаленій перспективі (після досягнення поступу у розвитку соціально-економічної системи й державних фінансів). Ми визначаємо стратегічні цілі і тактичні заходи тієї податкової політики, яка дасть змогу Україні включитись у європейські інтеграційні процеси на вигідних для неї умовах. Особливо увагу потрібно наголосити на тому, що наш підхід до трансформації вітчизняного преференційного оподаткування базується лише на змінах еволюційного характеру. Ми виходимо з міркувань, що радикальні податкові реформи дезорієнтують економічних суб'єктів, їм потрібен певний час, щоб пристосуватись навіть до незначних змін економіко-інституційного середовища і, найголовніше, сприйняти фіскальне нововведення як позитивне. І нарешті, наше дослідження спрямоване на виявлення шляхів оптимізації управлінської інфраструктури формування та реалізації преференційного оподаткування в Україні.

РОЗДІЛ 3

МОНІТОРИНГ ВІТЧИЗНЯНИХ ТЕХНОЛОГІЙ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Прагматика дієвості податкових преференцій

Трансформація вітчизняної економіки відбувається разом зі змінами як зовнішнього, так і внутрішнього середовища глобалізаційних процесів. Для гармонізації взаємовідносин у ринкових умовах господарювання важливим чинником слугує відпрацювання механізму оптимально обмеженого впливу держави на розвиток економічної сфери, яке зумовлює реформування насамперед податкової системи у реалізації податкових преференцій. Вирішення проблеми ефективного використання податкових преференцій передбачає реформування преференційного оподаткування для інноваційної спрямованості вітчизняного виробництва, створення сприятливого середовища для розвитку «економіки знань», стимулювання креативного розвитку кожної особистості тощо. Крім того, важливим завданням у дослідженні реалізації преференційного оподаткування є з'ясування сутності й визначення практичного застосування податкових преференцій, а також їх вплив на соціальну та економічну сфери сучасного суспільства.

Оцінка економічної ефективності та соціальної доцільності запровадження податкових преференцій базується на результатах комплексного аналізу їх функціонування.

В умовах економічної кризи варто зважати на пропозиції щодо реформування преференційного оподаткування. Застосування винятково емпіричних методів дослідження у поєднанні з використанням зарубіжного досвіду для здійснення тих чи інших реформ може негативно позначитися як на суспільному розвитку загалом, так і на функціонуванні податкової системи зокрема. Також представлена низка прикладів не зовсім вдалого використання такого досвіду у сфері податкових реформ. Інтенсивний розвиток ринкових механізмів у національній економіці торкається усіх ланок реалізації податкових процесів. Запровадження нових методів і технологій в оподаткуванні, податкових платежів, а, відтак, і механізмів їх справляння є невід'ємним атрибутом здійснення реформ для удосконалення діючої податкової системи. Сучасні реформи у сфері оподаткування найчастіше проявляються запровадженням чи скасуванням окремих преференцій. Проте, безпідставне прийняття рішення щодо таких змін за роки незалежності української

держави не стали результативними. Підвищення ефективності преференційного оподаткування можна здійснити в три етапи:

- перший — полягає у здійсненні моніторингу передумов необхідності надання податкових преференцій;

- другий — у комплексному аналізі показників дієвості податкових преференцій та оцінці сучасного стану їх функціонування, а також у визначенні переваг та недоліків ведення діяльності суб'єктами господарювання, що виникають унаслідок запровадження преференційного оподаткування;

- третій — полягає у визначенні оптимальних методів застосування податкових преференцій для покращення фіскальних можливостей платників податків та соціально-економічної доцільності їх надання.

На підставі попередніх досліджень варто зауважити, що низка ключових проблем, реалізованих на практиці, загострюється нестабільною динамікою статистичних показників (суттєві обсяги зовнішніх запозичень, низький рівень життя населення, високий рівень безробіття, інфляції та ін.), стають беззаперечною передумовою запровадження преференційного оподаткування в державі.

При цьому об'єктами економічного аналізу функціонування податкових преференцій на другому етапі є такі показники:

- обсяг реального ВВП;
- доходи бюджету;
- обсяг податкових надходжень;
- обсяг виробництва інноваційної продукції;
- експорт продукції, робіт (послуг);
- обсяг вітчизняних та іноземних інвестицій;
- рівень платоспроможності громадян.

Як уже зазначалося, здійснення преференційного оподаткування в державі відбувається для підтримки функціонування платників податків, а також заохочення їх до активізації господарської діяльності, розвитку науково-технічного прогресу та інвестиційних процесів на взаємовигідних з державою умовах.

Досліджуючи вплив преференцій на ефективність функціонування податкової системи України, важливо простежити динаміку кількісних та якісних змін окремих макроекономічних показників (табл. 3.1) (Додатки Д; Ж).

Статистичні дані табл. 3.1 свідчать про досить суперечливий стан розвитку національної економіки. За останні роки простежуються неоднороззначна зміна темпів зростання валового внутрішнього продукту (ВВП), а також ВВП, що припадає на одну особу (незважаючи на негативну тенденцію щодо кількості населення в Україні), а також темпів зростання доходів населення та зростаючих показників інфляції, що збільшуються (індекс споживчих цін). Показники темпів росту прямих іноземних інвестицій в Україну впродовж досліджуваного періоду зрос-

тали включно до 2007 р., проте в останні роки (з 2008 по 2010 рр.) простежуємо їх скорочення, яке варто потрактувати як результат негативного впливу податкової політики, зокрема щодо реалізації преференційного оподаткування. Більшість науковців домінуючим фактором негативного впливу на фінансово-економічні коливання вважають необґрунтоване та, в окремих випадках, безпідставне надання податкових преференцій. Разом з тим, вивчення наукових здобутків вітчизняних та іноземних фахівців, які чимало праць присвятили дослідженню саме цієї проблематики, доводить, що при виведенні з кризи економіки транзитивного типу неможливо обійтися без застосування податкових преференцій.

Таблиця 3.1

**ДИНАМІКА ОСНОВНИХ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ
З 2000 ПО 2010 РР. В УКРАЇНІ**

Показники Роки	Темпи росту ВВП, %	ВВП на одну особу (у % до попереднього року)	Частка доходів зведеного бюджету України у ВВП, %	Частка податкових надходжень у зведеному бюджеті України, %	Доходи населення (у % до попереднього року)	Індекс споживчих цін (у % до попереднього року)	Темпи росту експорту робіт (послуг), %	Темпи росту прямих іноземних інвестицій, %
2000	130,4	106,7	28,9	63,8	131,2	125,8	125,8	118,1
2001	120,1	111,1	26,9	66,8	122,7	112,0	111,6	117,6
2002	110,6	106,3	27,4	73,3	117,1	100,8	110,4	120,1
2003	162,7	110,5	28,7	72,2	116,5	105,2	128,5	124,2
2004	93,9	113,0	26,5	69,0	127,2	109,0	141,6	133,2
2005	127,9	103,5	30,4	73,1	139,1	110,3	104,8	186,7
2006	123,3	108,1	31,6	73,2	123,8	111,6	112,1	127,9
2007	132,5	108,6	30,5	73,3	132,0	116,6	128,5	136,7
2008	131,5	102,9	31,4	76,3	135,7	122,3	135,8	120,5
2009	96,8	85,6	29,8	76,2	105,8	112,3	62,6	112,5
2010	119,8	104,7	28,7	74,6	123,1	109,1	128,2	111,6
2011	121,6	105,5	30,3	84,0	113,6	108,0	130,0	110,2

Джерело: складено автором на основі даних Державної служби статистики.

Велика частина податкових преференцій реалізується шляхом надання пільг. Практичне застосування податкових пільг в Україні має суперечливий характер (Додаток Е; див. Додаток Ж). Безсистемність та необґрунтованість їх надання інколи виходить за межі будь-яких логічних пояснень. Про такі вади вітчизняної податкової системи свідчать статистичні показники, зображені на рис. 3.1.



*Статистичні показники щодо податкових пільг у зведеному бюджеті України у відповідному джерелі за 2011 р. — відсутні.

Рис. 3.1. Динаміка доходів, податкових надходжень та податкових пільг у зведеному бюджеті України за період з 1999 по 2011 рр.

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПС України.

Як видно з рис. 3.1, динаміка зростання абсолютних показників доходів зведеного бюджету України та фактичних податкових надходжень має чітку тенденцію до зростання.

Аналізуючи динаміку цих двох величин, можемо зробити висновок, що дохідна частина бюджету України формується в основному за рахунок податкових надходжень, а це означає, що держава дуже мало коштів отримує у вигляді інших джерел (неподаткові надходження, операції з капіталом, офіційні трансферти, відсотки за користування кредитом та ін.), знижує обсяги податкових надходжень застосування преференційного оподаткування, одним зі способів реалізації якого є податкові пільги.

Що стосується податкових пільг (див. Додаток Е), то їх, у більшості випадків, варто трактувати як втрати бюджету внаслідок преференцій-

ного оподаткування. Динаміка сум податкових пільг за період з 1999 р. по 2003 р. була зростаючою, що негативно вплинуло на доходи бюджету. Відтак, суми податкових пільг упродовж цього періоду збільшилися на 11,98 млрд. грн., (із 39,19 млрд. грн. у 1999 р. до 29,92 млрд. грн. — у 2003 р.). При цьому максимального значення цей показник набув у 2001 р. (51,17 млрд. грн.), а мінімальний розмір податкових пільг спостерігався у 2004 р. (8,56 млрд. грн.). Найважливішою передумовою такого явища була зміна політичних пріоритетів суспільства, внаслідок якої влада задекларувала кардинальні зміни щодо реалізації основних економічних реформ. Проте, очікуваних ефектів від таких трансформацій у суспільстві не відбулося, а зменшення обсягу втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування можна розглядати як результат удосконалення податкового законодавства, що базувався на зміні методів розрахунку та обліку податкових пільг, опрацьованих у спільному Наказі ДПА України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1 — ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України»¹²¹, що спричинило різке зниження статистичних показників. Відтак, позитивні зрушення не простежуються, адже, починаючи з 2004 р., знову спостерігається зростаюча динаміка сум несплаченого податку внаслідок запровадження пільгового оподаткування, яка триває включно до 2010 р. До цього ж негативно вплинуло на загальне соціально-економічне становище зменшення абсолютних показників не лише податкових надходжень, а й доходів зведеного бюджету України у 2009 р. (див. рис. 2.1). На противагу чому у 2010 р. простежується несуттєве збільшення цих показників, але вважати зазначений факт позитивним не варто. Вивчення зазначених показників супроводжується низкою факторів, які не дають змоги реально оцінити їх вплив на загальну економічну ситуацію в державі, оскільки зростання абсолютних величин такого формату можуть свідчити не лише про позитивні зрушення національної економіки та розвиток інвестиційної інфраструктури, а й про збільшення рівня інфляції, залучення до внутрішнього обороту коштів шляхом емісії грошей, зовнішніх запозичень, що врешті-решт, негативно впливає на суспільно-економічний розвиток.

Більш значущими в цьому випадку можуть виявитися відносні показники динаміки темпів зростання (рис. 2.2).

¹²¹ Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» від 23.07.2004 № 419/53

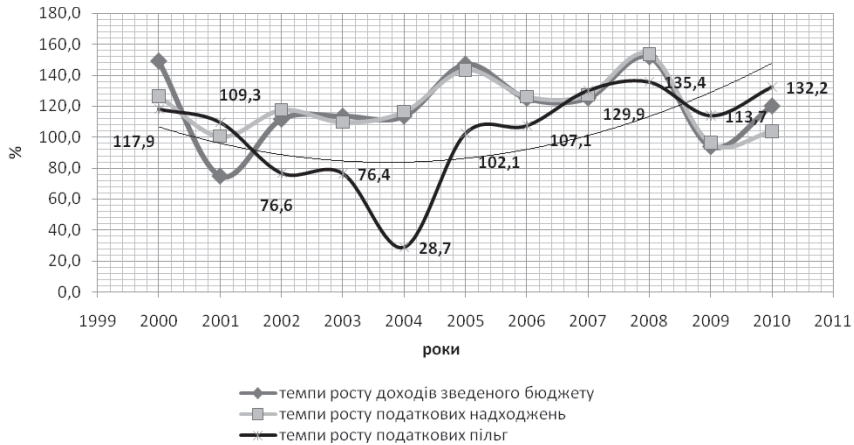


Рис. 3.2. Динаміка темпів росту доходів, податкових надходжень та податкових пільг у зведеному бюджеті України з 2000 по 2010 рр.

Із рис. 3.2 видно, що ситуація в національній економіці є неоднозначною. Мінімальні показники темпів росту податкових пільг припадають на 2004 р. (28,7%), що ще раз засвідчує вплив зміни податкового законодавства у сфері обліку податкових пільг. Детальніше досліджуючи цю проблематику, зазначимо, що у 2001 р. темпи росту пільг у зведеному бюджеті України становили 109,3%, що майже у 1,1 раза менше, ніж 2000 р. При чому, зі зниженням темпів росту податкових пільг знижуються темпи росту податкових надходжень, а, відтак, і доходів бюджету, які у 2001 р. становили відповідно 100,4% та 75% (що засвідчує про спад), а в 2002 р. сповільнення темпів росту податкових пільг змінюється на 23,4%. Проте, вже у 2003 р. знову фіксується зростаюча динаміка темпів росту податкових пільг. При несуттєвих коливаннях зростання доходів бюджету та податкових надходжень темпи росту пільг порівняно з попереднім роком, збільшуються. У 2004 р. порівняно з 2003 р. знову спостерігається зниження темпів росту податкових пільг у 2,7 раза, що відбувається на фоні незначних коливань темпів росту податкових надходжень та загальних доходів консолідованого бюджету. Незважаючи на це, циклічність темпів росту сум несплачених податків через надання податкових пільг свідчить про загальну тенденцію до зростання, що підтверджує багатовимірна лінія тренду. Починаючи з 2005 р., темпи росту податкових пільг становили 102,1%, що у 3,6 раза більше, ніж попереднього, 2004 р. У 2006 р. цей показник несуттєво збільшився, а у 2007 р. він зріс ще у 1,2 раза, порівняно з 2006 р. У 2008 р. показник темпів росту податкових пільг зріс у 1,04 раза порівняно з 2007 р. і лише наступного, 2009 р., він дещо знизився (у 0,8 раза). Щодо

2009 р., то динаміка відносних показників у цей час також не фіксує позитивних зрушень. Поряд із незначним зниженням темпів росту податкових пільг, яке порівняно з попереднім, 2008 р., скоротилося майже у 2 рази, темпи зростання доходів зведеного бюджету зменшилися у 1,6 рази аналогічно до темів податкових надходжень у зведеному бюджеті України. До того ж уже у 2010 р. темпи росту податкових пільг наближаються до темпів росту у 2008 р. й становлять 132,2%. Здійснивши якісну оцінку впливу пільг на доходи зведеного бюджету і податкові надходження зокрема, можемо зробити висновок про деструктивний вплив частих коливань кривої темпів росту пільг, адже такий стан речей особливо негативно позначається на формуванні ресурсної бази бюджету, а відтак, на можливості виконання державою своїх функцій.

Суттєву увагу в дослідженнях функціонування преференційного оподаткування приділимо показникам, запропонованим нами у параграфі 1.3, які визначають тенденцію регулювання у сфері застосування податкових преференцій (див. Додатки Д; Е). Нераціональне використання їх негативно позначається на показниках, що характеризують оцінку дієвості преференційного оподаткування (табл. 3.2).

Як бачимо, застосування податкових преференцій упродовж останнього десятиріччя функціонування вітчизняної податкової системи є малоефективним. Про це свідчать розраховані показники у табл. 3.2, зокрема, показник, який відображає співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму громадян. За розрахунковими даними, щороку він збільшується у середньому в 1,2 рази. За підсумками 2010 р. коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму дорівнює одиниці, що, безумовно, є позитивним моментом, проте, якщо детальніше вивчити це питання, то можна зауважити, що наповнення споживчого кошика, яке має дорівнювати фіксованій сумі прожиткового мінімуму у вартісному виразі, а також поступове підвищення цін на споживчі товари, то можна стверджувати, що сума коштів, визначена як прожитковий мінімум не відповідає вимогам сьогодення.

Що ж стосується інших показників, то їх значення фіксується за шкалою оцінювання кожного у межах рівнів «низький» або «дуже низький». Так, показник рівня інноваційної активності підприємств найбільшого свого значення набув у 2000 р. і склав 18%. Проте, у період із 2001 р. по 2006 р. простежувалася тенденція до зниження цього показника, мінімальне значення якого за досліджуваний період становило 11,2%. У межах цього періоду відбувався систематичний спад рівня інноваційної активності підприємств у середньому в 0,9 рази. Поряд з цим, із 2007 р. по 2010 р. простежувалося коливання цього показника в межах від 12,8% до 14,2%, що ніяк не підняло рівень інноваційної активності підприємств згідно із запропонованою нами шкалою — вище низького рівня. Показник 2010 р. склав 13,8%, що на 4,2% менше, ніж

найвищий показник досліджуваного періоду — 18%, зафіксований у 2000 та 2002 рр.

Таблиця 3.2

**ДИНАМІКА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ ДІЄВОСТІ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ З 2000 ПО 2010 РР.**

Роки Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Рівень інноваційної активності підприємств, %	18,0	16,5	18,0	15,1	13,7	11,9	11,2	14,2	13,0	12,8	13,8
Оцінка за шкалою визначення рівня інноваційності підприємств	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький
Рівень інноваційної активності вітчизняних промислових підприємств, %	14,8	14,3	14,6	11,5	10,0	8,2	10,0	11,5	10,8	10,7	11,5
Оцінка за шкалою визначення рівня інноваційності підприємств	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький	низький
Рівень інформаційного забезпечення, %	43	21	19	20	23	25	15	17	20	9	12
Оцінка за шкалою визначення рівня інформаційного забезпечення	середній	низький	дуже низький	дуже низький	низький	низький	дуже низький	дуже низький	дуже низький	дуже низький	дуже низький

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Аналогічна ситуація простежується у розрізі галузей народного господарства, наприклад, у промисловості, найбільшій серед галузей народного господарства України (див. табл. 3.2)¹²². Така динаміка дозво-

¹²² Інноваційна активність : наукова та інноваційна діяльність (2000—2010 рр.) : наука та інновації [Електронний ресурс] : статистична інформація 2011 р. / Державна служба статистики України. — Режим доступу до стор. : <http://ukrstat.gov.ua/>

ляє предметніше дослідити та визначити рівень інноваційної активності підприємств. Оцінка за шкалою для встановлення рівня інноваційної активності підприємств вказує на поступову втрату зацікавленості вітчизняних підприємств у оновленні технологічних процесів та виробництв. Держава без адаптування вітчизняної податкової системи до вимог сучасних суспільно-економічних трансформацій не забезпечує захист платників податків перед ризиками, які виникають при запровадженні інновацій, а це, в свою чергу, не забезпечує сталого економічного розвитку суб'єктів господарювання. Крім того, в Україні зменшуються видатки щодо фінансування інноваційних проектів, про що засвідчують статистичні показники (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Роки	Загальна сума витрат	У тому числі за рахунок коштів			
		власних	державного бюджету	іноземних інвесторів	інші джерела
млн. грн.					
2000	1757,1	1399,3	7,7	133,1	217,0
2001	1971,4	1654,0	55,8	58,5	203,1
2002	3013,8	2141,8	45,5	264,1	562,4
2003	3059,8	2148,4	93,0	130,0	688,4
2004	4534,6	3501,5	63,4	112,4	857,3
2005	5751,6	5045,4	28,1	157,9	520,2
2006	6160,0	5211,4	114,4	176,2	658,0
2007	10850,9	7999,6	144,8	321,8	2384,7
2008	11994,2	7264,0	336,9	115,4	4277,9
2009	7949,9	5169,4	127,0	1512,9	1140,6
2010	8045,5	4775,2	87,0	2411,4	771,9

Джерело: складено автором на підставі даних Державної статистичної служби України.

Важливим при цьому є скорочення джерел фінансування інноваційної діяльності в Україні, причому особливу увагу варто звернути на зменшення витрат за рахунок коштів державного бюджету, проте такі витрати з наростаючим підсумком успішно забезпечують іноземні інвестори, нерідко перебираючи право власності на здійснені вітчизняними фахівцями винаходи.

Однією з основних причин такої ситуації є проблема невдалого використання податкових преференцій, функціонування яких не спонукає вітчизняні підприємства впроваджувати прогресивні технологічні процеси та освоювати виробництво нових видів продукції, насамперед у промисловості, оскільки такий підхід до ведення господарської діяльності завжди супроводжується певними ризиками для платника податків. Існування в Україні так званої «інноваційної пільги» (50% від діючої ставки податку на прибуток підприємств, що виготовляють інноваційну продукцію) упродовж кількох років не стало результативним, відтак пільгу було скасовано без здійснення моніторингу причин ситуації, а також, як наслідку, ймовірних зловживань з боку платників податків. На сьогодні в Україні існує великий ризик здійснення інноваційної діяльності, а надмірний фіскалізм, що склався щодо інноваційно-активних підприємств, гальмує розвиток вітчизняних суб'єктів господарювання у цьому векторі. При цьому вкрай необхідно детально визначити дієву систему застосування податкових преференцій для стимулювання та підтримки інноваційного розвитку, а також установити чіткий контроль за використанням коштів, звільнених від оподаткування.

Показник рівня інформаційного забезпечення також відображає негативні тенденції щодо його динаміки. Відповідно до шкали встановлення (див. табл. 1.2) рівень інформаційного забезпечення не піднімається вище «низького» значення, а єдиний раз, коли він становив «середнє» значення, зафіксований у 2000 р. Зміна цього показника з року в рік є досить неоднозначною, а отже, дає підстави стверджувати про низьку потенційну можливість вітчизняних виробників до запровадження новітніх технологій науки і техніки. Динаміка оцінки рівня інформаційного забезпечення, відповідно до запропонованої шкали, змінюється від «середнього» до «дуже низького», незважаючи на те, що співвідношення між кількістю поданих заявок на видачу охоронних документів до Державного департаменту інтелектуальної власності та кількістю внесених до реєстру охоронних документів доволі прийнятне (рис. 3.3) (Додатки Р та С).

Така ситуація дає змогу фіксувати значний потенціал та готовність вітчизняних підприємств до впровадження прогресивних технологічних процесів та освоєння виробництва нових видів продукції. Зниження рівня інформаційного забезпечення на фоні інших показників державної служби статистики¹²³ засвідчує спад зацікавленості вітчизняних підприємств отримувати інформацію щодо використання інноваційних можливостей. При цьому варто зауважити, що суттєва частка вітчизняних технологій знаходить своє використання за межами України, а це, безумовно, визначається не на користь держави. Поряд того, кількість наукових організацій, які працюють у сфері досліджень та розробок прогресивних технологічних процесів, щороку зменшується (див. Додатки Р; С).

¹²³ Статистичний щорічник України за 2000-2011 роки / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Техніка.



Примітка: *ДДІВ — Державний департамент інтелектуальної власності Державної служби інтелектуальної власності України.

Рис. 3.3. Динаміка питомої ваги внесених охоронних документів до державних реєстрів у кількості поданих заявок на об'єкти промислової власності, %

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДСС України.

Суттєву увагу в дослідженнях соціально-економічного розвитку суспільства варто приділити характеру впливу одного із найпоширеніших засобів масової інформації — Всесвітній мережі Інтернет. В окремих випадках такий вид ЗМІ (засобів масової інформації) є досить проблемним, особливо у його безконтрольному використанні молодим поколінням, проте, із фахової точки зору він дає можливість отримати чи передати потрібну інформацію, набути певних знань, навичок, умінь, що без сумніву, позитивно вплине на зайнятість населення, навіть зменшить рівень безробіття, а бюджетні витрати у цьому контексті могли б бути спрямовані в інші сфери. Розвиток та пропагування такого засобу масової інформації має велике значення, наприклад, для осіб із обмеженими фізичними можливостями. Підтримка з боку держави шляхом запровадження певного типу податкових преференцій є виправданою. Проте відстежити динаміку рівня розвитку комунікативних мереж в Україні на сучасному етапі неможливо, оскільки відповідна статистика користувачів Інтернет-ресурсом не ведеться. У розвинених країнах світу така інформація є завжди актуальною. До прикладу, у Сполучених Штатах Америки (США) федеральна комісія зв'язку, яка систематично моніторить це питання, представила Конгресу план розвитку мережі швидкісного Інтернету в перспективі на 10 років, де констатовано, що дві третини населення Сполучених Штатів мають доступ до швидкісного Інтернету. Відповідно до урядо-

вої програми через 10 років ця цифра становитиме 90%¹²⁴, адже розвиток мережі швидкісного Інтернету є невід'ємним елементом економічного розвитку країни. За верифікацією статистичних показників інших країн, у цьому напрямку США досить відстали за темпами розвитку Інтернету від інших країн і займають 25 місце за Інтернет-покриттям. Україна ж за рівнем розвитку Інтернет-мережі посідає одне з останніх місць серед розвинутих країн світу. Доступ до такого типу комунікацій має близько чверті українців¹²⁵. Аналогічна ситуація щодо відстеження рівня розвитку комунікативних мереж простежується і у вітчизняному секторі економіки. Статистика дає змогу оцінити забезпеченість організацій (підприємств) засобами обчислювальної техніки (див. Додаток Д), але це не означає, що організації (підприємства), які послуговуються засобами обчислювальної техніки, у тому числі персональними електронно-обчислювальними машинами, є користувачами Всесвітньої мережі, що суттєво скорочує можливості їх професійної та виробничої діяльності. Проте, за відсутності статистичної інформації щодо кількості користувачів Інтернету визначити показник рівня комунікаційних мереж неможливо.

Іншим важливим показником є рівень модернізації будівель, споруд та житлових помешкань, який дав би оцінку сучасного стану всіх досліджуваних об'єктів: споруд, промислово-виробничих приміщень, навчальних та лікарських закладів, відремонтованих, а також уведених в експлуатацію будівель. Однак, дослідити рівень модернізації вітчизняних об'єктів нерухомості немає змоги, оскільки відповідна статистична інформація відсутня.

Здійснивши аналіз вищезазначених показників, зацентруємо увагу на загальній оцінці функціонування податкових преференцій, орієнтованих на соціальні потреби. На нашу думку, негативний стан суспільного розвитку потребує здійснення кардинальних змін у сфері преференційного оподаткування. Держава повинна визначити національну стратегію розвитку преференційного оподаткування в країні, яка мала б ґрунтовні теоретичні підвалини з максимальним урахуванням усіх деформацій, що супроводжують реалізацію податкових преференцій.

Якщо ж податкові преференції незалежно від їх статусу соціально-підтримуючих, стабілізаційних чи економічно-стимулюючих не мають раціонального обґрунтування, вони не лише не сприятимуть інтенсивному розвитку суспільства загалом, а й пригнічуватимуть зростання підприємництва, нівелюватимуть конкурентоспроможність національних виробників, а також внесуть диспропорції у розподіл фінансових ресурсів серед представлених у суспільстві соціальних груп.

¹²⁴ США планують розширити мережу швидкісного Інтернету [Електронний ресурс] // Голос Америки. — 2010. — Режим доступу: <http://www.voanews.com/ukrainian/2010-03-16-voa9.cfm?renderforprint=1/>

¹²⁵ Там само.

Отже, ефективність податкових преференцій досліджується шляхом впливу на взаємозв'язок соціальної та економічної сфер суспільства, співзвучних з цілями, декларованими державою. Соціальна сфера визначається показниками матеріальної та нематеріальної якості життя громадян; економічна ж сфера оцінюється чинниками, які визначають ознаки пріоритетів соціально-економічного розвитку держави: збільшення обсягів експортної продукції обробних галузей та розвитку виробництва, збільшення обсягів інвестиційного капіталу, розвиток науково-технічного потенціалу держави та інноваційного середовища.

3.2. Застосування пільгового оподаткування та оцінка його впливу на обсяги несплачених податків

Податкові пільги, з позиції різних наукових підходів до їх трактування визначаються як суперечливий засіб реалізації преференційного оподаткування, оскільки їх застосування в Україні супроводжується низкою негативних факторів. На думку А. Соколовської, Т. Єфименко, І. Луніної, ці фактори породжують відповідні наслідки, до яких належать:

1) деформації розподілу фінансових ресурсів, які впливають на відносні ціни методом створення переваг одних видів економічної діяльності над іншими;

2) ускладнення податкового законодавства, що створює можливості для економічних зловживань;

3) збільшення адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства;

4) нерівномірний розподіл податкового тиску, що посилює несправедливість в оподаткуванні;

5) надання суб'єктам господарювання — отримувачам пільг незалежно від ефективності їх господарської діяльності — переваг у конкурентній боротьбі та спонукання суб'єктів господарювання, позбавлених пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від сплати податків як єдиного способу покращення своїх конкурентних позицій;

6) сприяння ухиленню від сплати податків;

7) породження ланцюгової реакції у міжгалузевій боротьбі суб'єктів господарювання за пільги, спонукаючи їх використовувати наявні ресурси не на підвищення ефективності господарювання, а на лобювання своїх інтересів у владних структурах для отримання податкових пільг;

8) низька адресність, що виходить за межі початкових цілей надання податкових пільг¹²⁶.

¹²⁶ 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., С. 30—31.

Для досягнення цілей держава повинна насамперед дати аналітичну оцінку соціально-економічному середовищу та визначити пріоритетні напрями її здобуття на умовах раціонального використання податкових преференцій.

Розмежування податкових преференцій на пільгові та безпільгові допоможе детальніше вивчити їх функціонування та проаналізувати доцільність запровадження кожної з них. На підставі здійсненого аналізу необхідно дати певні рекомендації щодо їх скасування, перерозподілу та раціонального застосування.

За період свого існування податкові пільги набули певних ознак. На сьогодні їх характерними рисами визначають:

- обмежену сферу застосування¹²⁷ — податкова пільга як елемент податку діє винятково в межах того податку, у конструкцію якого вона вмонтована відповідно до чинного законодавства;

- стимулюючу спрямованість — для стимулювання платників податків до активізації господарської діяльності та підтримки малозабезпечених верств населення податкові пільги забезпечують зменшення податкового зобов'язання;

- необмеженість територією¹²⁸ — пільги не класифікуються за територіальною ознакою, а діють відповідно до визначених чинним законодавством умов у межах конкретно визначеного податку;

- мобільність — податкові пільги забезпечують еластичність податку (податкової системи), за допомогою якої податки виконують свою розподільчо-регулюючу функцію.

Отже, податкові пільги визначаються як засіб податкового регулювання, який впливає на зменшення податкового зобов'язання таким методами:

- зменшення об'єкта оподаткування;
- зниження податкових ставок;
- вилучення визначених елементів із об'єкта оподаткування;
- надання податкового кредиту.

Незважаючи на це, податкові пільги були і залишаються одним із поширених засобів сучасного податкового регулювання в Україні (див. Додаток Е), що підтверджують статистичні дані ДПС України: станом на 01.10.1999 р. надано пільги у кількості 187875, наступного, 2000 р., їх кількість збільшилася до 199934, однак, уже у 2001 р. — почала поступово скорочуватися включно до 2003 р. (144945). Різке зменшення кількості податкових пільг наступного, 2004 р. — 58208 — стало результатом зміни механізмів, пов'язаних з методикою розрахунку та обліку пільг. За даними ДПС станом на 1 жовтня 2009 р. в Україні на

¹²⁷ Іванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: [учебное пособие] / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 488 с., С. 68.

¹²⁸ Там само, С. 69.

законодавчому рівні було надано 59522 податкових пільг, а у 2010 р. їх кількість зросла майже в 1,1 раза (63016 пільг)¹²⁹.

В Україні динаміка абсолютних показників втрат бюджету через надання податкових пільг відображає певні коливання, відповідно до яких простежується тенденція до зростання сум, що фіксують бюджетні втрати внаслідок пільгового оподаткування. Частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування у структурі доходів зведеного бюджету України в 1999 р. перевищувала доходи зведеного бюджету на 22,1%. Уже наступного, 2001 р., частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зменшилася, проте становила 96,6% доходів зведеного бюджету України. Панівних переваг (140,8%) частка втрат набула у 2001 р., перевищуючи доходи бюджету на 40%. Починаючи з 2002 р., частка втрат почала поступово знижуватися, хоч її значення включно до 2003 р. становили більше 1/2 доходів зведеного бюджету України — 96,6% та 65,0% відповідно. Різке зниження показника частки втрат бюджету у 2004 р. (16,4%) зафіксоване з попередньо зазначених причин — зміни методів розрахунку та обліку податкових пільг. Наступне зменшення частки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігається до 2006 р. (9,8%), несуттєве її підвищення відбулося у 2007 р. У 2008 р. частка втрат бюджету складає мінімальний відсоток — 9,0% серед інших досліджуваних років. Проте, у 2009 р. вона знову збільшується до 10,9%, а в наступному — 2010 р. — до 12% (рис. 3.4). Варто зауважити, що динаміка змін відносних величин близька до динаміки абсолютних величин, про що свідчить лінія тренду і сукупний коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,883$ (3.1), за яким відстежено представлену тенденцію. R^2 вказує на високий ступінь взаємозв'язку між варіацією досліджуваних факторів — у даному випадку частки втрат зведеного бюджету України внаслідок запровадження пільгового оподаткування та отриманого результату (рис. 3.4).

Математично динаміку частки пільг у доходах зведеного бюджету України можна зобразити наступним чином (3.1):

$$y = 0,341x^3 - 205,3x^2 + 4 \cdot 10^6 x - 3 \cdot 10^9 \quad (3.1)$$

$$R^2 = 0,883$$

Частка R^2 складає 0,883, що становить 88,3%, і вказує на високу ступінь обумовленості варіації результату з варіацією факторів, тобто досить тісний зв'язок факторів і результату.

¹²⁹ Більша половина української економіки пішла в тінь : (ТСН. ua, 1+1, 27.10.2010 р., 15:50) [Електронний ресурс] — Режим доступу до стор.: <http://tsn.ua/groshi/bilsha-polovina-ukrayinskoyi-ekonomiki-pishla-u-tin.html>



Рис. 3.4. Динаміка частки пільг у доходах зведеного бюджету України з 1999 по 2010 рр.

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Відповідно до затверджених Міністерством статистики України ще у 1996 р. форм статистичної звітності, фактичні обсяги податкових пільг незалежно від форми власності підприємства, яке їх використовує, фіксуються у розрізі окремих податків. Відтак, відстежуючи динаміку надання податкових пільг, робимо висновок про диспропорції їх надання відповідно до окремих податків (табл. 3.4) (Додаток К (1-12)).

Як бачимо, лише з 01.01.2009 р. по 01.07.2011 р. кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо основних бюджетоутворюючих податків, змінювалася, в основному, у бік їх збільшення, а максимальних змін набули пільги з ПДВ.

Кількість пільг з податку на додану вартість за такий короткий період із 01.01.2009 р. до 15.10.10 р. включно постійно збільшувалася і сягнула максимального значення — 152, причому нових пільг за вказаний період налічувалося 20. Незважаючи на те, що пільги з ПДВ у наступному періоді знизилися, що зафіксовано у Довіднику пільг № 56 і № 57 загальною сумою на 53 пільги¹³⁰[63; 64], що мало б позитивно відзначитися на податкових надходженнях з податку, у Довіднику пільг № 58 (01.07.2011 р.) їх кількість знову зросла на 6 пільг. Щодо податку на прибуток підприємств, то поруч зі скасуванням низки пільг, пов'язаних з економічними експериментами, та спеціальних режимів інноваційної

¹³⁰ Довідники пільг № 54-55, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.07.2010 р.

діяльності їх кількість зросла на 17 пільг. Оскільки усі пільги прийнято визначати як загальні втрати бюджету, та чинним законодавством визначено класифікацію податкових пільг відповідно до бюджетних втрат за такими категоріями (табл. 3.5).

Таблиця 3.4

ДИНАМІКА РОЗПОДІЛУ КІЛЬКОСТІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ЗА ОСНОВНИМИ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИМИ ПОДАТКАМИ У 2009-2011 РР.

Довідник Податок	Довідник										
	№ 48	№ 49	№ 50	№ 51	№ 52	№ 53	№ 54	№ 55	№ 56	№ 57	№ 58
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:	67	68	69	69	69	69	72	72	72	71	84
економічні експерименти	19	19	19	19	19	18	18	18	18	0	0
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
спеціальні режими інноваційної діяльності	14	15	16	16	16	17	20	20	20	0	0
інші пільги з податку на прибуток	21	21	21	21	21	21	21	21	21	58	71
збір за першу реєстрацію транспортного засобу ¹	1	1	1	3	3	3	3	3	3	1 ¹	1 ¹
Плата за землю	40	41	42	42	42	43	43	44	44	49	49
Податок на додану вартість	132	132	132	141	140	147	147	152	151	99	105
Акцизний податок із вітчизняних товарів ²	12	12	12	12	12	12	14	14	14	20 ²	20 ²
Акцизний податок із імпортованих товарів	13	13	13	13	13	13	13	13	13	15	15
Місцеві податки і збори	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	2

¹ до 01.01.2011 року — податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

² до 01.01.2011 року — акцизний збір.

Джерело: складено автором на основі Довідників пільг № 48-58.

Таблиця 3.5

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ЩОДО БЮДЖЕТНИХ ВТРАТ

Ознаки бюджетних втрат	Класифікаційна категорія пільги
<i>1</i>	<i>2</i>
Пільги, що не зумовлюють втрат бюджету	A
Пільги, що зумовлюють втрати бюджету	B
Переваги в оподаткуванні, що за економічною суттю не є фінансовою підтримкою платника	H
Пільги, що зменшують надходження до бюджету	Z

Джерело: складено автором на основі Довідників пільг.

Така класифікація носить суперечливий характер, адже пільги, що підпадають під класифікаційні категорії B і Z, фактично є втратами бюджету внаслідок запровадження пільгового оподаткування, а отже, спричинюють зменшення податкових надходжень на суму наданих податкових пільгових преференцій. Класифікаційна категорія H, виходячи з опрацьованих нами трактувань поняття «податкова пільга», не підпадає під такі визначення у жодному випадку, а значить, не може називатися податковою пільгою.

Кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо сплати податків і зборів та інших податкових платежів юридичним та фізичним особам станом на 01.07.2011 згідно з Довідником пільг № 58 відповідно до класифікаційних ознак, становила 300 (табл. 3.6). Найбільшу кількість пільг (105) зафіксовано щодо податку на додану вартість, трохи меншу — 84 — щодо податку на прибуток підприємств, кількість інших пільг коливалася у межах від 49 (плата за землю) до 1 (збір за першу реєстрацію транспортного засобу)¹³¹.

Довідник пільг №59 станом на 01.10.2011 р. налічує 307 пільг¹³², що на 7 більше, ніж у попередньому — № 58 (табл. 3.7).

Збільшення кількості податкових пільг спостерігається з податку на додану вартість (109), плати за землю (50), акцизного податку з вітчизняних товарів та імпортих (відповідно 21 та 16). При цьому податок на

¹³¹ Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09.2010 р.

¹³² Довідник пільг № 59, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.10.2011 р.

прибуток хоч і залишився на тих же позиціях (84), проте змінилася структура надання податкових пільг: 68 пільг із загальної кількості стосуються неприбуткових установ та організацій на протипагу 13, заявлених у Довіднику пільг № 58. Ще однією позитивною зміною при градації податкових пільг треба вважати скорочення класифікаційних категорій. Так, класифікаційна категорія А, згідно з Довідником пільг №59, трактується як пільги, що не спричинюють до втрат бюджету, а категорія V — пільги, що є причиною втрат.

Таблиця 3.6

КІЛЬКІСТЬ ПІЛЬГ ЗА ОСНОВНИМИ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИМИ ПОДАТКАМИ ЗГІДНО З ДОВІДНИКОМ ПІЛЬГ №58 (ВІД 01.07.2011 Р.)

Класифікаційна категорія пільги	А	В	Н	З	Усього разом
Види податків					
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:	9	42	33	—	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій	—	—	13	—	13
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	—	1	—	—	1
Плата за землю	30	16	3	—	49
Податок на додану вартість	8	86	11	—	105
Акцизний податок з вітчизняних товарів	—	11	7	2	20
Акцизний податок з імпортованих товарів	—	8	5	2	15
Місцеві податки і збори	—	2	—	—	2
Державне мито	—	24	—	—	24
Усього разом	47	166	72	4	300

Джерело: складено автором на основі Довідника пільг № 58.

Таблиця 3.7

КІЛЬКІСТЬ ПІЛЬГ ЗА ОСНОВНИМИ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИМИ ПОДАТКАМИ ЗГІДНО З ДОВІДНИКОМ ПІЛЬГ №59 (ВІД 01.10.2011 Р.)

Види податків	Класифікаційна категорія пільги	A	V	Усього разом
<i>1</i>		<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:		40	44	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій		33	35	68
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу		—	1	1
Плата за землю		31	19	50
Податок на додану вартість		19	90	109
Акцизний податок з вітчизняних товарів		7	14	21
Акцизний податок з імпортованих товарів		5	11	16
Місцеві податки і збори		—	2	2
Державне мито		—	24	24
Всього разом				307

Джерело: складено автором на основі Довідника пільг № 59.

Практика підтверджує, що такі диспропорції кількісного (див. Додаток К (1-12)) розподілу податкових пільг у розрізі окремих податків позначаються на їх якісному розподілі, що підтверджують статистичні дані, наведені у табл. 3.8.

Як бачимо з табл. 3.8, найбільша частка податкових пільг припадає на основні бюджетотворюючі податки. Найвагомішу частку у структурі надання податкових пільг займає податок на додану вартість. Саме цей аспект є одним із основних недоліків функціонування універсального акцизу у вітчизняній податковій системі. Частка, яка у структурі наданих пільг у розрізі окремих податкових платежів перевищує 80%. Так, у 1999 р. вона становила 85%, у 2000 р. — 81%, 2001 р. — сягнула майже 82%. Максимального свого значення — 168% — частка пільг із ПДВ набула у 2003 р. У 2004 р. частка пільг становить 87%. У 2005-2006 рр. — дещо збільшується, а її показник складав близько 93%. У 2007 та 2008 рр. показник частки пільг складає більше 90%, а 2009 р.

він дещо знижується (майже на 2%) і становить 89%. За статистичними підсумками 2010 р., частка пільг з податку на додану вартість знову ж таки збільшується майже на 2% і становить 91%. Такий розподіл податкових пільг ще раз підкреслив недосконалість податкової політики у сфері призначення податкових пільгових преференцій.

Таблиця 3.8

**СТРУКТУРА НАДАНИХ ПІЛЬГ
У РОЗРІЗІ ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ ІЗ 1999 ПО 2010 РР., %**

Показ- ники Роки	Податок на прибуток підприємств	Транс- портний податок	Плата за землю	ПДВ	Акцизний збір з віт- чизняних товарів	Місцеві податки і збори	Інші податки
1	2	3	4	5	6	7	8
1999	9,017	0,028	2,531	85,033	2,828	0,009	0,554
2000	11,798	0,024	1,862	81,006	4,443	0,006	0,861
2001	10,665	0,018	2,009	81,707	5,06	0,006	0,535
2002	0,962	0,017	2,368	82,868	5,133	0,006	8,646
2003	5,596	0,014	2,037	87,157	5,177	0,004	0,015
2004	7,611	0,078	1,917	87,075	3,201	0,026	0,092
2005	2,817	0,034	1,902	93,331	1,559	0,022	0,335
2006	5,208	0,004	1,726	92,544	0,002	0,017	0,499
2007	7,004	0,469	1,565	90,903	0,006	0,04	0,013
2008	6,756	0,366	2,157	90,666	0,003	0,041	0,011
2009	7,674	0,346	2,456	89,478	0,001	0,022	0,023
2010	5,801	0,271	2,586	91,303	0,0001	0,025	0,014

Джерело: складено автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Для детальнішого визначення деструктивного впливу вітчизняних методів застосування податкових пільгових преференцій проаналізуємо статистичні показники. За період із 1999 по 2010 рр. фактичний розподіл податкових пільгових преференцій між областями був досить нерівномірним, і ця ситуація не змінювалася впродовж десяти досліджуваних років. Як свідчать статистичні дані (див. Додаток К (1-12)), найбільший обсяг пільг отримували м. Київ (обсяг пільг становив від 13291771 тис. грн. у 1999 р. до 10542620,6 тис. грн. у 2010 р.), Дніпропетровська та Донецька області (обсяг пільг становив у 1999 р. у Дніп-

ропетровській області 5819008 тис. грн., а у 2009 р. він збільшився до 1423352,9 тис. грн., відповідно у Донецькій області було зафіксовано надання податкових пільг у 1999 р. в обсязі 4845771 тис. грн. та 1174613,6 тис. грн. у 2010 р.). Дещо менше пільг припало на Київську, Одеську і Харківську області. Решту областей мали можливість скористатися надто малим обсягом податкових пільг порівняно з вищезгаданими регіонами. Така ситуація свідчить про необхідність упровадження науково обґрунтованих підстав розподілу та розрахунків соціально-економічної доцільності запровадження податкових пільгових преференцій. На підтвердження цієї тези звернемося до більш деталізованої діагностики статистичних показників, що дасть змогу більш об'єктивно оцінити сучасний стан функціонування податкових пільгових преференцій в Україні.

Статистичні методи в сучасних умовах є, безперечно, основними аналітичними методами оцінки економічних показників. Для детальнішого вивчення функціонування податкових пільгових преференцій спробуємо дослідити їх розподіл щодо областей України за допомогою визначення статистичної сукупності — певної множини одиниць досліджуваного явища, об'єднаних відповідно до завдань дослідження єдиною якісною основою, а отже, варіацій, тобто коливань чи мінливості значення досліджуваних ознак. Для цього використаємо відносні характеристики варіацій, а саме: розмах варіації (R_{var}) та коефіцієнт варіації (C_{var}). Розмах варіації, або інтервал групування — це різниця між найбільшим (X_{max}) і найменшим (X_{min}) значеннями ознаки ($R_{var} = X_{max} - X_{min}$), що характеризує межі, в яких змінюється її значення.

За критерій оцінки візьмемо коефіцієнт варіації статистичного ряду, який може змінюватися від 1 до 100%. Чим вищий C_{var} , тим суттєвішими є коливання показників ряду, тобто їм властиві великі перепади значень.

У теорії статистики загальноприйнятою є така якісна оцінка різних значень коефіцієнта варіації: до 10% — коливання частки пільгових преференцій вважаються несуттєвими; 11—20% — вважаються слабкішими; 21—25% — середнього значення (помірні); понад 26—40% — високі коливання, вище 41% — надмірно високі коливання.

За допомогою методів статистичного аналізу, зокрема електронних таблиць (EXCEL), виконано розрахунок описової статистики досліджуваних даних (Додаток Л) здійснено аналіз частки розподілу загальних обсягів пільгових преференцій у розрізі областей України, результатом чого є показники, наведені у табл. 3.9.

Як бачимо з табл. 3.9, максимальне значення показника C_{var} фіксується у Дніпропетровській області. Дуже наближені до максимального значення коефіцієнта варіації, які визначаються як надмірно високі коливання (вище 41%) — у Запорізькій, Кіровоградській, Хмельницькій, Київській та Донецькій областях.

Таблиця 3.9.

**РОЗПОДІЛ ПІЛЬГОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ ЩОДО СТАТИСТИЧНИХ
ПОКАЗНИКІВ У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ УКРАЇНИ З 1999 ПО 2010 РР.**

Територіальна одиниця (область)	Коефіцієнт варіації (C_{var}),%	Середнє арифметичне значення, млн. грн.	Середнє значення частки, %	Мінімальне значення частки, %	Максимальне значення частки, %	Медіальне значення частки, %	Інтервал групування (R_{gr}),%	Стандарт. похибка
1	2	3	4	5	6	7	8	9
АРК	17,38	480,536	1,95	1,48	2,32	0,0197	0,84	0,0034
Вінницька	32,91	451,443	1,98	0,93	2,80	0,0175	1,87	0,0065
Волинська	23,71	232,614	0,92	0,57	1,29	0,0096	0,72	0,0022
Дніпропетровська	66,44	4371,050	11,78	3,15	20,85	0,1035	17,7	0,0783
Донецька	49,84	2960,679	8,83	3,76	14,62	0,0928	10,86	0,0440
Житомирська	23,88	262,941	1,09	0,62	1,43	0,0114	0,81	0,0026
Закарпатська	10,14	98,028	0,37	0,30	0,45	0,0036	0,15	0,0004
Запорізька	56,47	1648,818	6,36	2,01	13,50	0,0601	11,49	0,0359
Ів.-Франківська	22,10	263,019	0,90	0,50	1,21	0,0087	0,71	0,0020
Київська	51,66	708,293	3,57	1,87	6,22	0,0275	4,37	0,0184
Кіровоградська	52,22	156,057	0,83	0,39	1,46	0,0083	1,07	0,0043
Луганська	37,65	785,047	2,47	1,35	4,35	0,0223	3,0	0,0093
Львівська	29,54	492,529	2,12	1,38	2,97	0,0182	1,59	0,0063
Миколаївська	12,98	380,056	1,41	1,26	1,80	0,0133	0,54	0,0018
Одеська	21,16	1273,109	4,78	3,55	7,03	0,0466	3,48	0,0101
Полтавська	14,27	799,849	3,13	2,63	4,01	0,0302	1,38	0,0045
Рівненська	31,95	197,581	0,85	0,48	1,27	0,0083	0,79	0,0027
Сумська	12,08	301,064	1,04	0,79	1,22	0,0107	0,43	0,0013
Тернопільська	30,88	407,961	1,32	0,83	2,01	0,0118	1,18	0,0041
Харківська	16,04	1190,187	4,66	3,85	6,18	0,0457	2,33	0,0075
Херсонська	30,99	212,240	0,90	0,55	1,30	0,0089	0,75	0,0028
Хмельницька	51,68	220,425	1,01	0,44	2,11	0,0090	1,67	0,0052
Черкаська	37,47	381,553	1,78	0,90	2,73	0,0160	1,83	0,0067
Чернівецька	37,60	94,424	0,44	0,26	0,65	0,0042	0,39	0,0017
Чернігівська	25,29	310,923	1,26	0,85	1,67	0,0126	0,82	0,0032
м. Київ	22,10	7845,217	33,74	23,66	44,35	0,3445	20,69	0,0746
м. Севастополь	30,69	131,471	0,53	0,31	0,81	0,0052	0,5	0,0016

Джерело: складено автором за статистичними даними ДПСУ.

При цьому зазначимо, що надмірно високий коефіцієнт варіації у Донецькій, Дніпропетровській та Запорізькій областях співпадає з найвищими показниками частки обсягу податкових пільгових преференцій у загальних втратах бюджету від пільгового оподаткування. Це свідчить про те, що політика призначення податкових пільгових преференцій упродовж досліджуваних років не є стабільною та не активізує господарської діяльності платників податків. Панівні позиції у розподілі податкових пільг займає м. Київ, середня величина обсягів отриманих пільг за досліджуваний період становить 7845,22 млн. грн., а мінімальний показник середньої величини припадає на Чернівецьку область (94,42 млн. грн.). Для порівняння — Дніпропетровська і Донецька області знаходяться відповідно на другому і третьому місцях після м. Києва із середнім показником обсягів отриманих пільг — 4371,05 млн. грн. та 2960,68 млн. грн. відповідно. Середнє значення частки податкових пільгових преференцій у структурі наданих податкових пільгових преференцій загалом по Україні за досліджуваний період цілком повторює абсолютні показники: м. Київ — 33,7%; Дніпропетровська область — 11,78%; Донецька та Запорізька області — відповідно 8,83% та 6,36%, що підтверджує достовірність результатів попереднього аналізу. Відносний показник медіального значення частки свідчить про зміну тенденції, яка почала відбуватися у кожній із областей, починаючи з 2004 р. Такі зміни засвідчені Наказом ДПА України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року №419/453 «Про затвердження форми звіту №1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та правил обліку податку на додану вартість з метою удосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України»¹³³, яким було змінено механізми обрахунку податкових пільг, унаслідок чого відбулося різке їх скорочення із 2004 р.

Розгляд функціонування податкових пільгових преференцій варто продовжити через певні взаємозв'язки, які дадуть змогу об'єктивніше їх оцінити з точки зору перспектив реформування. Із позицій традиційного фінансового рахівництва взаємозв'язок між економічними змінними описується функцією¹³⁴:

¹³³ Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» від 23.07.2004 № 419/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.936.0>

¹³⁴ Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М. , Кілієвич О. І. , Лунина І. О. та ін.] ; за ред. С. М. Будаговської. — К.: Основи, 1998. — 518, [2] с., С.33.

$$Y = f(X) \quad (3.2)$$

Іншими словами, простежимо як саме змінюватиметься значення залежної змінної Y (податкових надходжень) при зміні функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної X (податкових пільг), інакше кажучи, визначимо, якою є чутливість податкових надходжень Y до зміни показника податкових пільг X . Якщо розглядати цю функцію відповідно до аналізу абсолютних змін, при якому приріст фактора співвідноситься із приростом залежної змінної, то можна дати оцінку, на скільки змінюється значення функції при зміні незалежної змінної на одиницю.

Мірою відносних змін є показник еластичності, який визначається як відношення відносної зміни податкових надходжень до відповідної зміни функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної — податкових пільгових преференцій. Відтак, показник еластичності податкових надходжень може бути використаний для аналізу податкових пільгових преференцій та втрат бюджету від їх надання.

Оскільки еластичність — величина безмірна і не залежить від одиниць вимірювання, її розраховуємо за формулою¹³⁵:

$$E_{\text{ПН}} = \frac{\Delta \text{ПН}}{\text{ПН}} \cdot \frac{\Delta \text{П}_n}{\text{П}_n} = \frac{\Delta \text{ПН}}{\Delta \text{П}_n} \cdot \frac{\text{П}_n}{\text{ПН}} \quad (3.3)$$

$$E_{\text{ПН}} = \frac{\% \Delta \text{ПН} \text{ (відсоткова зміна ПН)}}{\% \Delta \text{П}_n \text{ (відсоткова зміна П}_n\text{)}} \quad (3.4)$$

Податкові надходження можна вважати еластичними, якщо відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинює відносно більшу (стрімку) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень до бюджету (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta \text{ПН}| > |\% \Delta \text{П}_n|$, а $|E_{\text{ПН}}| > 1$ податкові надходження є еластичними. Нееластичними податкові надходження від надання податкових пільгових преференцій вважаються тоді, коли відсоткова зміна обсягу податкових пільгових преференцій зумовлює відносно меншу (сповільнену) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta \text{ПН}| < |\% \Delta \text{П}_n|$, тоді $|E_{\text{ПН}}| < 1$. Одинична еластичність податкових надходжень має місце, коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій дорівнює відсотковій зміні обсягу податкових надходжень до бюджету, тобто $|\% \Delta \text{ПН}| = |\% \Delta \text{П}_n|$, тобто $|E_{\text{ПН}}| = 1$.

¹³⁵ Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М., Кілієвич О. І., Луїна І. О. та ін.]; за ред. С. М. Будаговської. — К.: Основи, 1998. — 518, [2] с., С.34.



Рис. 3.5. Динаміка еластичності податкових надходжень до зведеного бюджету України та пільгових преференцій з 2000 по 2010 рр.

Джерело: розраховано автором за статистичними даними ДПСУ.

Як бачимо з рисунка 3.5, упродовж досліджуваних років еластичність податкових надходжень від податкових пільгових преференцій змінювалася так: у 2000 р. вона була вищою від 1 і становила майже 1,4, проте у 2001 р. показник еластичності податкових надходжень від пільгових податкових преференцій знизився до позначки 0,05, що наблизило його до нуля, а отже, починаючи з 2001 р. фіксуємо нееластичність податкових надходжень. Варто зауважити, що починаючи з 2001 р. еластичність податкових надходжень постійно знижується, а мінімального значення цей показник досяг у 2003 р. (-0,49), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинила 72% втрат бюджету у податкових надходженнях. Найбільший показник еластичності податкових надходжень зафіксований у 2005 р. (14,44), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинила зростання податкових надходжень на 145%. На нашу думку, ці тимчасові зміни можна пояснити законодавчими змінами щодо обліку податкових пільг, що підтверджує тенденція змін показника еластичності у наступних періодах. У 2006 р. еластичність податкових надходжень становила |3,11|, відтак зміна пільг на 1% забезпечила зростання податкових надходжень більш, як на 3%. У 2007 р. показник еластичності був меншим від 1, а отже, на 1% зростання податкових пільг викликало зростання втрат податкових надходжень на 7%. Негативним моментом можна вважати зростання нееластичності податкових надходжень у 2009 р., коли зростання пільг на 1% спричинило бюджетні втрати у вигляді податкових надходжень на 66%. У 2010 р. показник еластичності дещо зріс (0,14), проте позитивні зрушення у цьому напрямі не спостерігаються.

Оскільки пільги з ПДВ упродовж багатьох років складають основну частку від усіх загальноприйнятих пільг, то цей факт став причиною суттєвого впливу на обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг. Незважаючи на те, що вже наступного, 2006 р., показник еластичності знову значно знизився, проте ще не сягає ні від'ємного, ані нульового значення: у 2006 р. показник еластичності становить 3,1; у 2007 р. — 0,9, а отже, можна стверджувати про одиничну еластичність податкових надходжень; у 2008 р. зафіксовано позначку 1,3.

При застосуванні математичного методу вилучення максимального (мінімального) значення отримаємо параболічну залежність із досить високим показником $R^2(0,969)$ — коефіцієнтом детермінації, що визначає частку вхідних даних, охоплених економіко-математичною моделлю, при чому коефіцієнт кореляції R у цьому випадку, який становить 0,9844, підтверджує високий взаємозв'язок досліджуваних показників. Математично ця залежність матиме вигляд (3.5):

$$y = -0,022x^3 + 136,8x^2 - 27446x + 2 \cdot 10^8 \quad (3.5)$$

Частка R^2 складає 96,9%, що вказує на тісний зв'язок факторів і результату. Графічно дана функція зображена на рис. 3.6.

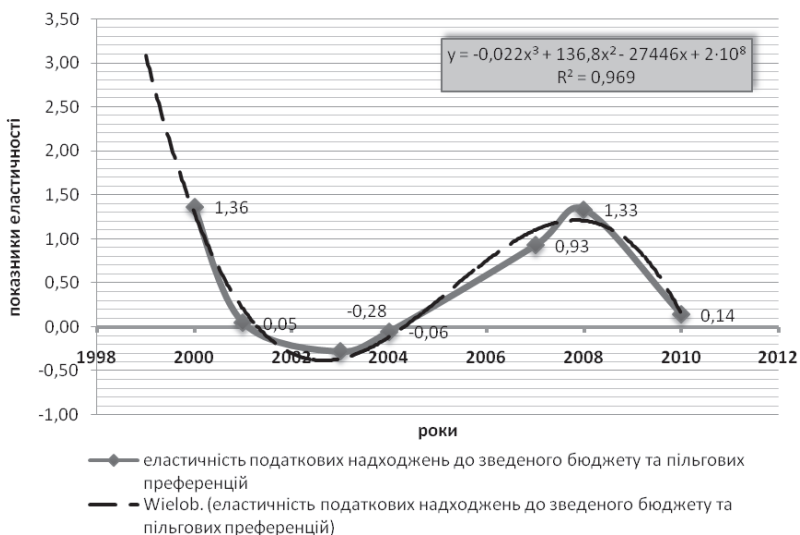


Рис. 3.6. Еластичність податкових надходжень та обсягів податкових пільг із застосуванням методу виключення максимальних (мінімальних) значень

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Тенденція еластичності податкових надходжень від податкових пільгових преференцій, починаючи з 2005 р., є позитивною, що підтверджує висновки про те, що збільшення податкових пільг до певної міри зумовлює збільшення податкових надходжень, тому можна припустити, що пільгові податкові преференції позитивно впливатимуть на формування податкових надходжень, а отже, трактування податкових пільг винятково як втрат бюджету, на наш погляд, є питанням дискусійним. Скорочення значної кількості пільгових преференцій у 2009—2010 рр. відобразилося зміною напрямку лінії тренду, що засвідчує зниження еластичності та ще раз підтверджує попередню тезу. Проте, для досягнення фіскальної ефективності від запровадження пільгових податкових преференцій треба зважати на часовий лаг за умови, що пільги сприятимуть збільшенню особистих доходів громадян. При цьому варто враховувати фактори, які чинять безпосередній вплив на платника податків із позиції його прагнення отримувати більші доходи для покращення соціального становища.

Більш об'єктивну оцінку дієвості функціонування пільгових податкових преференцій можна надати, розглянувши динаміку показників (Додаток М).

Так, пільгозатратність на одного платника податку впродовж дванадцяти досліджуваних років була доволі неоднозначною. У 1999 р. показник пільгозатратності становив 23,1, що виражає його середньостатистичне значення. У 2000 р. він поступово збільшувався (26,5) разом із несуттєвим збільшенням податкових надходжень та загальних надходжень зведеного бюджету України. В цьому випадку можна стверджувати про деяку компенсацію доходів бюджету за рахунок запровадження податкових пільг. У 2001 р. показник пільгозатратності набуває свого максимального значення — 27,2 тис. грн., разом з тим відбувається максимальний спад показників доходів зведеного бюджету України та податкових надходжень, про що свідчать показники темпів росту податкових надходжень та доходів зведеного бюджету України. Мінімального значення пільгозатратність на одного платника податку набуває у 2005 р., коли її значення дорівнює 2,8 тис. грн., та упродовж 2004 і 2006 рр. У цей період вона становила 3,0 тис. грн. Із 2007 р. до 2009 р. цей показник збільшувався доволі швидкими темпами, і вже у 2010 р. його рівень становить 6,9 тис. грн., що дало негативну оцінку використанню пільгових податкових преференцій.

Щодо іншого показника — вартість пільги — то відстежуємо негативні тенденції. Незважаючи на мінімальне значення, зафіксоване у 2004 р. (147,4 тис. грн.), його максимальний показник припадає саме на 2010 р. і становить 393,6 тис. грн. Такого високого рівня він не сягав у жодному з досліджуваних років, а його значення поряд із досить низькими темпами росту доходів бюджету та темпами росту податкових надходжень свідчить про надзвичайно великі суми податкових втрат, що припадають на одну пільгу.

Наступні два показники є ідентичними за своїм змістом та відрізняються щодо спрямованості. Перший з них — пільгомісткість доходів зведеного бюджету — максимальних меж сягнув у 2001 р. і становив 1,41 тис. грн. У той же період найбільшого значення набув показник темпів росту пільгомісткості бюджету (145,7%). Аналогічні тенденції простежуються щодо іншого показника пільгомісткості — пільгомісткості податкових надходжень. Максимальне значення його у 2001 р. становило 1,63 тис. грн., а темпи росту склали 108,9%, що засвідчує досить високі обсяги втрат зведеного бюджету України та податкових надходжень, які виникають унаслідок функціонування пільгових податкових преференцій. Мінімальних значень показники пільгомісткості доходів бюджету набули у 2008 р. (0,09 тис. грн.) та пільгомісткості податкових надходжень (0,10 тис. грн.). Починаючи з 2009 р., показник пільгомісткості як зведеного бюджету, так і податкових надходжень знову почав зростати досить швидкими темпами (див. Додаток М).

Ще одним доволі інформативним показником щодо використання податкових пільгових преференцій в Україні треба визначити питомі пільговтрати, адже найнижче значення цього показника зафіксоване у 2005 р. (189,0 тис. грн.), проте у наступні роки окреслилася чітка тенденція до його збільшення, а найвищим він виявився саме у 2010 р. (508,1 тис. грн.).

Здійснений аналіз дає підстави стверджувати, що використання податкових пільг в Україні є низькоефективним. Отримання об'єктивних аналітичних опрацювань пільгових преференцій ускладнюється відсутністю загальноприйнятих механізмів верифікації та розрахунку податкових пільг.

Фактичний обсяг бюджетних втрат унаслідок запровадження податкових пільгових преференцій робить наявність пільг неабияким тягарем для держави й суспільства. Неправильний розподіл податкових пільг суттєво звужує базу оподаткування і несправедливо зміщує податкове навантаження на рентабельні фірми, які не користуються преференціями. Крім того, податкові пільги у такому вигляді, як вони функціонують на сьогодні, серйозно деформують умови вільної конкуренції. Щодо аналізу перспектив, то використовуємо математичні розрахунки, зокрема визначення обсягів несплачених податків.

На підставі статистичних показників за 1999-2010 рр. з допомогою пакета опрацювання статистичних даних STADIA¹³⁶ побудовано економіко-математичні моделі динаміки обсягів несплачених податків та частки обсягів несплачених податків через надання податкових пільг і обсягів доходів до зведеного бюджету України й здійснено прогнози на п'ять наступних років (табл. 3.10).

¹³⁶ Івашук О. Т. Методи економічного аналізу даних у системі STADIA / О. Т. Івашук, О. П. Кулаїчев. — Тернопіль: ТАНГ, 2001. — 151 с., С. 58—80.

Таблиця 3.10

**ДИНАМІКА ПРОГНОЗНИХ ЗНАЧЕНЬ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГОВИХ
ПРЕФЕРЕНЦІЙ З 2011 ПО 2015 РР.**

модель	Показники	Вид залежності та статистичні оцінки, t — інтервал, рік	Прогнозні значення		
			Рік	Точковий прогноз	Довірчий інтервал
(1)	Обсяги несплачених податків, до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн.	$y = 0,1397 + 39,99t - 9,741t^2 + 0,5967t^3$ $R = 0,9696$	2011	55,64	18,48
			2012	108,5	19,37
			2013	184,8	20,37
			2014	288,2	21,45
			2015	422,2	22,60
(2)	Частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, %	$y' = e^{5,895-0,41347}$ $R' = 0,9308$	2011	3,848	1,828
			2012	2,545	1,917
			2013	1,683	2,015
			2014	1,113	2,122
			2015	0,7362	2,236

Джерело: складено автором за статистичними даними ДПСУ.

За допомогою багатofакторної лінійної моделі (1) ми спрогнозували обсяги втрат бюджету внаслідок реалізації преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій за період із 1999 по 2010 рр. Загалом невеликі показники довірчого інтервалу цієї моделі свідчать про мінімально можливі відхилення прогнозних значень, натомість значення точкового прогнозу абсолютних показників втрат бюджету зростають досить інтенсивно.

Коефіцієнт кореляції $R = 0,9696$ вказує на те, що між досліджуваними факторами і результативною ознакою є міцний зв'язок.

Прогнозовані показники свідчать, що вже у 2012 р. втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування становитимуть 108,5 млн. грн. У 2013 р. передбачається, що при сталому розвитку подій щодо реалізації преференційного оподаткування через пільгові податкові преференції втрати становитимуть близько 184,8 млн. грн., що у 1,7 раза перевищує цей показник порівняно з попереднім роком. У 2014 р. абсолютний показник втрат бюджету збільшиться ще у 1,6 раза і сягне позначки приб-

лизно 288,2 млн. грн. У 2015 р. відбудеться чергове збільшення порівняно з попереднім роком ще майже в 1,5 раза і складатиме 422,2 млн. грн. Позитивним фактом слід відзначити те, що темпи росту прогнозованих втрат бюджету внаслідок функціонування пільгових податкових преференцій хоч і високі, проте, ймовірно, матимуть тенденцію до зниження і, відповідно до наших розрахунків, становитимуть: у 2012 р. — 195%, у 2013 р. — 170%, у 2014 р. — 155%, у 2015 р. — 146%.

За допомогою моделі (2) спрогнозовано відносні величини втрат зведеного бюджету України внаслідок функціонування преференційного оподаткування шляхом застосування пільгових податкових преференцій у період, аналогічний попередньому. Коефіцієнт кореляції $R' = 0,9308$ свідчить про високу ймовірність прогнозованих показників, розрахованих за допомогою моделі 2, яка становить 93%. Варто зауважити, що досить низькі показники довірчого інтервалу свідчать про обмеженість можливих відхилень прогнозованих значень. Ситуація щодо прогнозування частки несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання пільгових податкових преференцій є цілком протилежною до прогнозу їх абсолютних показників. Згідно з нашими розрахунками, у 2012 р. — цей показник знизиться на 1,3% ніж у попередньому, 2011 р. і становитиме 2,55%, у 2013 р. — на 0,86%, і становитиме 1,683%, у 2014 р. — на 0,57% (1,113%), у 2015 р. прогнозовані показники знизяться ще на 0,38%, відтак прогнозована частка несплаченого податку становитиме 0,774%. Динаміка обсягів несплачених податків є нестабільною (рис.3.7).



Рис. 3.7. Обсяги втрат зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільг

Джерело: розраховано автором за статистичними даними ДПСУ.

Починаючи з 2001 р. показник втрат бюджету внаслідок преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій мав максимальне значення і становив 51167,75 млн. грн., а у 2004 р. спостерігався спад показників обсягу несплачених податків. Якраз у 2004 р. цей показник був мінімальним і становив 8579,997 млн. грн. Надалі спостерігається помітне зростання досліджуваного показника, що підтверджують економіко-математичні моделі (3.6; 3.7):

$$y = 5292 + 1928 t \quad (3.6)$$

$$R = 0,9058,$$

де y — обсяги несплачених податків до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн., t — часовий інтервал, рік; R — коефіцієнт кореляції.

$$y' = 6555,11e^{0,1639t} \quad (3.7)$$

$$R' = 0,9278,$$

де y' — частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, % R' — коефіцієнт кореляції, t — часовий інтервал, рік; e — експонента.

Згідно з моделлю 3.6, щорічно обсяг несплачених податків збільшується на 1928 млн. грн. Відносно збільшення демонструє модель 3.7. З кожним роком обсяги несплачених податків зростають на 17,8%.

Отже, здійснивши детальний аналіз статистичних показників, можемо зробити висновок, що функціонування податкових пільгових преференцій в Україні на сучасному етапі реалізації преференційного оподаткування є малодієвим. Враховуючи визначені тенденції функціонування пільг, розрахованих на фактичних даних втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, зауважимо, що подальше їх функціонування потребує кардинальних змін. Однак, зміни повинні базуватися винятково на математичних розрахунках з обґрунтуванням соціально-економічної доцільності податкових преференцій та обмеженням адміністративних витрат на їх запровадження й реалізацію. Податкові пільгові преференції варто впроваджувати з урахуванням стимулюючої функції преференційного оподаткування, а реалізовувати у формі державних інвестицій, які в перспективі дадуть позитивний ефект як соціального, так і фіскального характеру. Загалом цей процес є складним і тривалим та вимагає від держави рішучих дій у сфері реалізації соціально-економічних реформ.

3.3. Соціально-економічна компонента використання безпільгових податкових преференцій

Важливим сегментом реформування податкової системи за період незалежності української держави є безпільгові податкові преференції. Починаючи з моменту впровадження, вони менше піддаються критиці з боку фахівців та економічних експертів, адже спрямовані в основному на підтримку малого й середнього підприємництва та створення умов для активізації ділової активності суб'єктів господарювання, що, безумовно, створює позитивний клімат для економічного зростання у державі. Незважаючи на таку позитивну характеристику безпільгових податкових преференцій, їх функціонування має низку досить суперечливих ознак щодо дієвості в Україні. Оскільки необхідність їх запровадження є фактом беззаперечним, то очевидним є й те, що механізми та форми їх застосування в Україні потребують кардинальних змін.

Запроваджуючи безпільгові податкові преференції, держава створює умови, необхідні для підтримки та стимулювання платника податків, а саме:

- розвиток стратегічно важливих для внутрішніх і зовнішніх економічних взаємовідносин держави галузей виробництва;
- відповідна реакція малого та середнього бізнесу на податкове оточення, яке впливає на всі фінансові зобов'язання примусового характеру;
- створення сприятливого середовища для відтворення здорової конкуренції між суб'єктами господарювання у контексті забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства;
- забезпечення підтримки тих платників, які, з огляду на різні причини, стоять перед вибором згорання чи відновлення господарської діяльності тощо.

Ефективність системи заходів, що ґрунтуються на використанні безпільгових податкових преференцій, здебільшого спрямована у бік зменшення загального податкового навантаження на платника податку, що, у свою чергу, супроводжується певним впливом на ділову поведінку суб'єкта господарювання. Суть її полягає у таких аспектах:

- податкові безпільгові преференції, фінансові заощадження від яких не використовуються на розвиток виробничого процесу чи активізацію ділової активності суб'єкта господарювання, загрожують зниженню його конкурентоспроможності;
- запровадження спрощеної системи оподаткування передбачало виведення з тіньового обігу коштів малого та середнього бізнесу, проте, фактично стало легальним методом приховування прибутків окремих платників податків, які роздрібнюють свою підприємницьку діяльність на окремі види господарювання;
- нівелювання значення неоподаткованого мінімуму суперечить принципам функціонування податкової системи та створює додатковий тиск на малозабезпечені верстви населення;

- запровадження податкових безпільгових преференцій для суб'єктів господарювання у сфері сільського господарства не спонукає їх до розвитку, незважаючи на аграрні переваги в Україні.

Крім того, важливими аспектами при запровадженні безпільгових податкових преференцій, які забезпечують активізацію господарської діяльності у сфері інноваційного виробництва, треба вважати:

1) необхідність ідентифікувати ймовірність виникнення ризику, пов'язаного з отриманням доходу (прибутку), і безпосереднього податкового навантаження на платника податку при застосуванні тієї чи іншої преференції;

2) перспективи вмілого застосування доступних для платника податків інструментів преференційного оподаткування на практиці за умови подальшого використання наступних податкових преференцій для розширення та удосконалення своєї господарської діяльності.

Для обґрунтування доцільності запровадження безпільгових преференцій та оцінки фіскальних наслідків пропонуємо використовувати такі показники:

- коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень із ПДВ;

- вартість відстрочки — відношення суми відстрочених платежів до кількості наданих відстрочок за певний період часу;

- питома вага відстрочених платежів у загальному обсязі податкових надходжень;

- питома вага фіксованого с/г податку у загальних податкових надходженнях до зведеного бюджету, %;

- питома вага єдиного податку в загальній структурі податкових надходжень до зведеного бюджету, %;

- коефіцієнт співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати;

- коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму.

Використання цих показників дасть змогу оцінити якість запроваджених безпільгових преференцій, а за їх динамікою можна дати прогнозну оцінку результатів (табл. 3.11).

Серед представлених показників, які дають якісну оцінку запровадження безпільгових преференцій найбільш проблематичною в Україні вважається відшкодування податку на додану вартість. Про це додатково свідчить коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень ПДВ. Збільшення цього показника у 2002 р. є результатом реалізованих обмежень щодо використання податкових векселів у сукупності з традиційною заборгованістю держави перед платниками податків щодо бюджетного відшкодування ПДВ. Відтак, починаючи з 2003 р., у змінах коефіцієнта співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень від ПДВ спостерігається негативна тенденція,

Таблиця 3.11

ДИНАМІКА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНКИ ДОЦІЛЬНОСТІ ЗАПРОВАДЖЕННЯ БЕЗПІЛЬГОВИХ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Роки	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>1</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень з ПДВ	—	4,93	7,04	3,26	3,28	1,23	0,81	1,07	0,76	0,75	0,82
Вартість відстрочки, тис. грн.	—	259,17	97,98	70,69	488,48	1992,26	4950,61	3869,89	6438,69	6040,67	3305,6
Питома вага відстрочених платежів у загальному обсязі податкових надходжень, %	—	14,39	3,33	1,60	4,35	2,59	5,38	5,81	6,05	6,67	4,17
Питома вага фіксованого с/г податку у загальному обсязі податкових надходжень до зведеного бюджету, %	—	1,035	1,136	0,268	0,244	0,249	0,161	0,123	0,078	0,077	0,076
Питома вага єдиного податку у загальній структурі податкових надходжень до зведеного бюджету, %	0,803	3,375	4,071	2,203	2,229	2,035	1,588	1,476	2,603	1,109	1,150
Коефіцієнт співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати	0,230	0,144	0,121	0,092	0,083	0,065	0,049	0,043	0,032	0,028	0,02
Коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму	0,257	0,356	0,384	0,507	0,530	0,578	0,725	0,762	0,829	0,904	1

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

що несуттєво змінюється лише у 2010 р., однак, вважати це позитивним явищем поки що рано. Отже, заборгованість держави перед платниками ПДВ щодо його відшкодування щороку зростає, а це, в свою чергу, негативно впливає на економічний розвиток держави загалом, оскільки недоотримані кошти не можуть бути використані на розвиток виробництва та активізацію господарського процесу. Крім того, проблема полягає не лише у методиці повернення податку з державної казни. Починаючи з регламентування методики справляння, адміністрування та сплати ПДВ, визначають певні суперечності функціонування цього податку і забезпечують «недоброчесних» платників можливостями щодо уникнення від сплати універсального акцизу. Така суть проблеми породжує двоякість її сприйняття і повинна розглядатися як не лише фіскальний, а й психологічний аспект:

- фіскальний полягає у вартісних показниках відшкодування податку на додану вартість з державної казни на користь платника податку;
- психологічний — у поведінці суб'єктів щодо здійснення відшкодування.

Введення нульової ставки ПДВ певний час суттєво стимулювало експортну діяльність суб'єктів господарювання. Експортоорієнтованість національної економіки впевнено підтверджували статистичні показники. Так, починаючи з 1998 р. динаміка різниці обсягів експорту й імпорту національних товарів та послуг була на користь експорту включно до 2005 р. Це, безумовно, позитивно відбивалося не лише на основних макроекономічних показниках бюджету, а й дозволяло зробити висновки про конкурентоспроможність вітчизняної продукції, яка потрапляла на міжнародні ринки збуту. Відтак, парадоксальним виявилось те, що з проблемою відшкодування ПДВ зіштовхнулися насамперед суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, які реалізують вітчизняну продукцію за межі України. При цьому варто наголосити, що сплата ПДВ відбувається у процесі виготовлення цієї продукції в повному обсязі. Так, починаючи з 2006 р., динаміка різниці між експортом та імпортом в Україні характеризується як від'ємна, тобто обсяги імпорту переважають над обсягами експорту. Вагомий вплив на зміну динаміки цих показників спричинила як світова економічна криза, так і внутрішня економічна ситуація: різке гальмування економічного зростання у державі поряд з інфляцією, безробіттям та іншими, не менш важливими, факторами, стали причиною загострення кризових фінансово-економічних явищ у країні.

На сьогодні Україна поряд із національними економічними проблемами переживає наслідки глобальної фінансово-економічної кризи, за умов якої функціонування преференційної ставки ПДВ стало суттєвим стимулом до зловживань як «недоброчесних» платників податків, так і держави. Простеживши динаміку надходжень податку на додану вартість та його відшкодування з бюджету (рис. 3.8), за-

уважимо, що найбільш критичною ситуація щодо відшкодування податку була в період із 2001 по 2005 рр., коли суми відшкодованого податку суттєво перевищували податкові надходження з ПДВ.



Рис. 3.8. Динаміка надходжень податку на додану вартість та обсягів його відшкодування в Україні за період із 1999 по 2011 рр.

Джерело: складено автором на основі статистичних даних ДПСУ.

На підставі статистичних показників, представлених на рис. 3.8, зазначимо, що обсяги відшкодованого податку на додану вартість у 2001¹³⁷ р. перевищували надходження з цього податку до зведеного бюджету майже в 5 разів, у 2002 р. — у 7 разів. Найнижчий абсолютний показник відшкодованого податку на додану вартість зафіксований у 2003 р., однак й він перевищував суми податкових надходжень із ПДВ у 3,3 раза; у 2004 р. сума відшкодованого податку підвищилася з збільшенням обсягу податкових надходжень, тому перевищення відшкодованих сум податку було аналогічним до попереднього року (у 3,3 раза). Проте, у 2005 р. на фоні загального підвищення досліджуваних абсолютних показників цей показник суттєво знизився, хоч і надалі перевищував надходження із ПДВ у 2,3 раза. Позитивних ознак ця податкова преференція набула у 2006 р., де

¹³⁷ Із 2001 р. діяв Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 — III, від 21. 12. 2000 року [доступний з <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.651.0>>], яким було регламентовано процедуру відшкодування ПДВ з Державного бюджету України для операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість.

вперше за досліджуваною динамікою обсяги відшкодування ПДВ не перевищували обсягів надходжень з податку на додану вартість, а їх частка у надходженнях із ПДВ становила 81,3%. Незначне підвищення абсолютних показників податкових надходжень із ПДВ та сум відшкодованого податку спостерігалось у 2007 р. (0,6 раза). У 2008 р. відшкодовані суми універсального акцизу не перевищили сум податкових надходжень із ПДВ, а їх частка в обсязі надходжень з ПДВ становила 75,6%. У 2009 р. вона дещо знизилася і становила 75,1%. У 2010 р. сума відшкодованого податку всього на 5,17 млрд. грн. відрізняється від загальної суми надходжень універсального акцизу до державного бюджету, що, вочевидь, підкреслює досить сумнівне фіскальне значення цього податку у вітчизняній фінансовій системі. З прийняттям Податкового кодексу поступово введено в дію методику автоматичного відшкодування податку на додану вартість, що позитивно вплинуло на показники відшкодованого податку. Так, за статистичними даними органів ДПС у 2011 р. було відшкодовано 42,78 млрд. грн. Проте сам механізм цього процесу настільки невідпрацьований, що таке нововведення швидше додало адмініструванню універсального акцизу негативних ознак і збільшило перелік недоліків, що асоціюються із податком на додану вартість, ніж додало йому позитивних якостей. Таким чином, ми припускаємо, що застосування нульової ставки податку на додану вартість до експортних операцій є причиною для створення кримінальних схем, які поповнюють низку податкових правопорушень, а нерідко і злочинів у сфері оподаткування. Однак, відмовлятися від цієї преференції — значить абсолютно позбавити вітчизняного виробника стимулу для здійснення експортних операцій та порушити попередньо укладені угоди щодо попередження подвійного оподаткування. Процедура відшкодування ПДВ неодноразово доповнювалася змінами податкового законодавства, проте в більшості випадків вона не наблизилася до оптимального вирішення цієї проблеми, оскільки її суть базується не лише на фіскальному, а й психологічному аспектах. Крім того, варто звернути увагу на диспропорції щодо територіального відшкодування податку на додану вартість. Подібно, як у випадку з пільгами, нерівномірність застосування такого виду безпільгової податкової преференції зумовлює негативні наслідки регіонального економічного відтворення у державі (табл. 3.12) (Додаток Н).

За допомогою електронних таблиць та за результатами розрахунків описової статистики здійснено аналіз обсягів розподілу відшкодованого ПДВ у розрізі областей України, результатом чого є показники, наведені у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

**РОЗПОДІЛ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
ВІДНОСНО СТАТИСТИЧНИХ ПОКАЗНИКІВ У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ УКРАЇНИ
З 1999 ПО 2011 РР.**

Територіальна одиниця (область)	Коефі- цієнт варіації (C_{var}), %	Інтервал групуван- ня ($R_{гв}$), тис. грн.	Середнє арифметичне значення, тис. грн.	Міні- мальне значення, тис. грн.	Макси- мальне значення, тис. грн.	Медіальне значення, тис. грн.	Стандарт. похибка
АРК	71,84	726840	312291,00	59848	786688	237339	74785,084
Вінницька	98,31	611800	220130,70	70891	682691	127334	72137,01
Волинська	55,21	444004	255251,56	69613	513617	248532	46970,75
Дніпропетровська	63,61	6117711	3303574,90	1043647	7161358	2066779	700433,99
Донецька	58,09	8624100	4985302,80	760616	9384716	4850444	965311,08
Житомирська	79,26	342506	151436,20	50651	393157	102962	40008,1
Закарпатська	55,98	232119	134732,00	21877	253996	139632	25138,76
Запорізька	50,07	2487814	1511203,00	217913	2705727	1429725	252213
Ів.-Франківська	52,71	559999	296503,20	43936	603935	285460	52096,31
Київська	53,08	611430	403024,70	145606	757036	399204	71304,11
Кіровоградська	80,07	344045	150800,10	33553	377598	78414	10250,22
Луганська	67,49	3226340	1363741,00	195337	3421677	1169892	306808,8
Львівська	102,44	1482407	496424,70	113872	1596279	323426	169506,7
Миколаївська	64,16	1010708	545998,00	54060	1064768	585113	116777,3
Одеська	70,87	1799844	920589,90	377357	2177201	677448	217458,7
Полтавська	52,51	1408435	857206,90	109307	1517742	750112	150031,9
Рівненська	79,40	346073	143902,00	15611	361684	91706	38087,44
Сумська	65,40	405768	217217,60	54792	460560	131774	47356,2
Тернопільська	99,24	216990	77954,11	14429	231419	37760	25787,84
Харківська	73,94	1432637	642834,90	183758	1616395	563838	158440,8
Херсонська	74,97	406350	171723,40	39902	446252	114508	42913,04
Хмельницька	68,25	270855	141296,80	24612	295467	102710	32143,91
Черкаська	56,69	423643	253310,40	31503	455146	272073	47867,59
Чернівецька	92,64	154449	59784,56	20293	174742	37486	18461,63
Чернігівська	59,85	316147	166700,70	52538	368685	121393	33254,74
м. Київ	70,49	11859825	6187999,00	1351650	13211475	4451984	1454035
м. Севастополь	94,78	260540	92364,11	17226	277766	52318	29182,03

Джерело: опрацьовано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Отже, нами визначено: чим більший коефіцієнт варіації, тим менша однорідна сукупність досліджуваних ознак. Як бачимо з табл. 3.12, максимальне значення показника коефіцієнта варіації (C_{var}) фіксується в одній із прикордонних областей України — Львівській області — і становить 102,44%. Наближеними до максимального значення коефіцієнта варіації, які визначаються як надмірно високі коливання (вище 92%) — у Вінницькій, Тернопільській, Чернівецькій областях та м. Севастополі. Якщо ж співставити коефіцієнт варіації і динаміку абсолютних показників бюджетного відшкодування ПДВ (див. Додаток Н), то побачимо, що найвищий коефіцієнт варіації простежується в тих областях, де показники відшкодування є найнижчими. Максимальне відшкодування податку на додану вартість упродовж досліджуваних років традиційно припадає на м. Київ (6187999,00 тис. грн.), а також на Донецьку, Дніпропетровську області — 4985302,80 тис. грн. та 3303574,90 тис. грн. відповідно, дещо менші у Запорізькій — (1511203,00 тис. грн.) та Луганській — 1363741,00 тис. грн. областях. Виходячи з вищенаведеного аналізу, зауважимо, що практика застосування безпільгових та пільгових податкових преференцій в Україні є нерациональною, а отже, потребує додаткового опрацювання. Крім того, абсолютно не враховані потенційні можливості кожної з областей, які могли б розвинутися за допомогою визначення раціональності призначення податкових преференцій на умовах здійснення детального моніторингу їх функціонування та економічного обґрунтування. Щодо нульової ставки ПДВ, то відповідно до наших міркувань, ця преференція на цьому етапі її реалізації лише спонукає до поглиблення формування корупційних відносин між платниками та виконавчою владою, що спричинює погіршення економічної ситуації в державі та гальмує її розвиток. Поряд з цим найвищий показник інтервалу групування (розмаху варіації), який характеризує межі зміни досліджуваних ознак, простежується щодо м. Києва (11859825 тис. грн.), а також Донецької (8624100 тис. грн.), Дніпропетровської (6117711 тис. грн.) та Луганської (3226340 тис. грн.) областей, які є пріоритетними щодо надання преференцій будь-якого виду. Така динаміка ще раз підкреслює, що відшкодування ПДВ здійснюється відповідно до територіального принципу, а не з урахуванням економічної доцільності запровадження такої преференції. Для того, щоб підтвердити дискусійність застосування нульової ставки податку на додану вартість і надати більш об'єктивну оцінку ситуації, що склалася в Україні за останнє десятиліття, проаналізуємо показники, які в Україні відображають темпи росту ПДВ та темпи росту його відшкодування з Державного бюджету України (рис. 3.9).

Як видно з рисунка 3.9, у темпах росту податкових надходжень із ПДВ спостерігаються коливання, які можна трактувати як результат неефективного адміністрування податку в частині його відшкодування, що чинить деструктивний вплив на формування дохідної частини дер-

жавного бюджету, адже ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком із кшталту акцизів, питома вага якого у загальних доходах державного бюджету коливається від 7% до 27% упродовж досліджуваних років [150; 153-161]. Такими ж негативними тенденціями відзначаються і темпи росту відшкодованого податку на додану вартість, крива яких зображена з помітними коливаннями. Щоправда, темпи росту відшкодованих сум податку з бюджету внаслідок функціонування податкової безпільгової преференції менш стрибкоподібні, а відшкодовані суми ПДВ у 2002 р. становили 145%. Зафіксовані показники 2003 р. свідчать про їх спад — 21,9%, у 2004 р. — 150%.



Рис. 3.9. Динаміка темпів росту обсягів ПДВ та його відшкодування з Державного бюджету України у 2000—2011 рр.

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Однією з основних причин такого зниження темпів вважаємо запровадження облігацій внутрішньої державної позики, які дозволяли державі не виплачувати суми, заявлені для відшкодування ПДВ фактичними коштами. Крім того, що платники податку, які мали можливість скористатися такою преференцією, втрачали у часі, недоотримуючи значні суми, вони втрачали і у фінансовому сенсі, адже їх реалізація на вторинному ринку передбачала втрату на номінальній вартості такої облігації близько 25%¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Налогообложение: проблемы науки и практики : [монография] / [В. С. Загорский, А. Н. Тищенко, Т. В. Меркулова]. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2007. — 336 с.



Рис. 3.10. Динаміка частки відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України у загальному обсязі фактичних надходжень універсального акцизу з 2001 по 2010 рр.

Джерело: розраховано автором на основі статистичних даних ДПСУ.

Як видно з рисунка 3.10, динаміка частки відшкодованого податку на додану вартість у загальному обсязі фактичних надходжень з ПДВ свідчить про досить низьку ефективність цієї преференції у функціонуванні сучасної податкової системи. Згідно зі статистичними показниками, обсяги відшкодованого податку суттєво перевищують надходження з ПДВ, або становлять їх вагому частку (81,28% — у 2006 р., та 75,11% — у 2009 р., 82,41% — у 2010 р.).

Проте, дослідження преференцій із ПДВ винятково на підставах показників динаміки надходжень та відшкодування податку не дає можливості об'єктивно оцінити його дієвість. Обґрунтованість здійснення дослідження додатково підтверджують розрахунки показника продуктивності податку на додану вартість, який ще називають показником С-продуктивності, що розраховується як співвідношення імпліцитної (ефективної) ставки податку до її базової (стандартної) ставки (визначеної чинним законодавством). Скориставшись дослідженнями зарубіжних¹³⁹ та вітчизняних¹⁴⁰ науковців, спробуємо детальніше проаналізувати його

¹³⁹ Bronchi С. The System in the Chech Republic /С. Bronchi, А. Burns // Economics department working papers. — OESD, 2000. — № 245. — Р.18

¹⁴⁰ 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., С. 185—186.

структуру. Імпліцитну ставку прийнято визначати як частку фактичних надходжень податку за умов ідеальної податкової бази, якою для ПДВ треба вважати всі споживчі витрати домогосподарств¹⁴¹. Отже, коефіцієнт С-продуктивності показує, який відсоток надходжень за стандартною ставкою становлять фактичні надходження податку (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

ДИНАМІКА ПОКАЗНИКА С-ПРОДУКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ З 1999 ПО 2010 РР.

Роки Показники	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Базова (стандартна) ставка ПДВ, %	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Ефективна ставка ПДВ, %	11,8	10,2	9,2	10,8	8,6	9,2	13,4	15,8	14,0	15,8	14,3	12,6
Коефіцієнт С-продуктивності ПДВ	59	51	46	54	43	46	67	79	70	79	71,5	63

Джерело: складено автором за даними державної служби статистики.

Отже, згідно з нашими розрахунками, в Україні, починаючи з 1999 р. при незмінній базовій (стандартній) ставці ПДВ, яка становила 20%, простежується систематичне зниження ефективної ставки податку від 11,8% у 1999 р. до 8,6% — у 2003 р. Коефіцієнт С-продуктивності ПДВ за цей період також знизився з 59% у 1999 р. до 43% — у 2003 р. (табл. 3.13), а це зумовлює відповідне збільшення втрат бюджету від 41% до 57%. Несуттєве підвищення коефіцієнта С-продуктивності у 2002 р. виникло внаслідок збільшення податкових надходжень ПДВ із увезених на митну територію України товарів завдяки обмеженому використанню запроваджених податкових векселів, а також заборгованості держави перед платниками податків щодо бюджетного відшкодування універсального акцизу. Надалі коефіцієнт С-продуктивності ПДВ знижується і набуває свого мінімального значення у 2003 р. (43%). Із 2004 р. починається його зростання зі 46% у 2004 р. до 79% у 2006 р. Проте, підтвердити зростання ефективності ПДВ показниками, які демонструють загальне економічне піднесення в Україні, на жаль, неможливо, оскільки підвищення коефіцієнта С-продуктивності

¹⁴¹ 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., С. 185.

зазвичай поєднується зі збільшенням сум невідшкодованого податку на додану вартість. У 2007 р. зафіксовано незначний спад цього показника, який становив 70%, а у 2008 році С-продуктивність ПДВ стала аналогічною до 2006 р. і становила 79%. Крім того, обсяги невідшкодованого ПДВ у 2008 р. є максимальними, починаючи з 1999 р. по 2009 р. Аналогічного з 2006 р. значення коефіцієнт С-продуктивності набуває у 2008 р. (79%), однак у 2009 р. його значення, як і значення ефективної ставки ПДВ, (14,3%) знижується (71,5%), що засвідчує зростання втрат бюджету на 28,5%. У 2010 р. ефективна ставка ПДВ зменшується майже на 2 відсотки, а коефіцієнт С-продуктивності становив 63%.

Практика застосування наступної безпільгової преференції, — реструктуризації податкового боргу — характеризується показниками динаміки частки реструктуризованої заборгованості. Циклічність опрацьованих показників указує на чітку тенденцію до збільшення (Додаток П). Крім того, сформована тенденція до збільшення вартості кожної з відстрочок (ціни відстрочки), що дає змогу зробити припущення про обмеженість використання такої преференції платниками податків, (див. табл. 3.9).

Як бачимо з табл. 3.9, динаміка обсягу розстрочених податкових платежів, які припадають на одну відстрочку від початку набрання чинності ЗУ № 2181, є досить неоднозначною. Показник ціни відстрочки у 2002 р. зменшився порівняно з 2001 р. у 2,6 раза, а у 2003 р. — у 1,4 раза порівняно з попереднім, 2002 р. Однак, уже починаючи з 2004 р., вартість відстрочки зростає. Так, у 2004 р. вартість відстрочки збільшується порівняно з попереднім, 2003 р., у 6,9 раза. Починаючи з 2004 р., суми податкової заборгованості платників податків перед державою зростають разом із сумами, що припадають на одну відстрочку, надану податковим органом. У 2005 р. вартість відстрочки порівняно з попереднім роком збільшується у 4,1 раза; у 2006 р. порівняно з 2005 р. — у 2,3 раза. У 2007 р. відбулося несуттєве зниження ціни відстрочки порівняно з попереднім роком у 1,3 раза, наступного року знову відбулося збільшення вартості відстрочки у 1,7 раза, а в 2009 р. — її зниження майже у 1,1 раза. Переваги щодо використання такої преференції традиційно одержали м. Київ, Дніпропетровська та Донецька області (див. Додаток К1). Щодо інших областей, то в них дуже складно відстежити певну тенденцію. Використання такої преференції для платників податків відбувається з оплатою визначених законодавством України відсотків щодо погашення податкової заборгованості. Поряд з цим, починаючи з 2005 р., відбулося збільшення показника, який відображає питому вагу відстрочених платежів у загальній сумі податкових надходжень. Така ситуація є свідченням того, що платоспроможність суб'єктів господарювання зменшується, а отже, є безпосередня загроза до приховування отриманого доходу від оподаткування.

Найбільш суперечливі дискусії у вітчизняних наукових колах тривають щодо функціонування спрощеної системи оподаткування, запровадженої

не стільки для стимулювання та розвитку малого й середнього бізнесу в Україні, скільки для забезпечення максимально можливих доходів бюджету від здійснення підприємницької діяльності та вилучення із тіньового обігу значної частини грошової маси. Запровадження такого методу оподаткування платниками податків було сприйняте позитивно, розвиток підприємництва ставав дедалі інтенсивнішим, зростала кількість зареєстрованих платників податків — суб'єктів підприємницької діяльності (рис. 3.11).

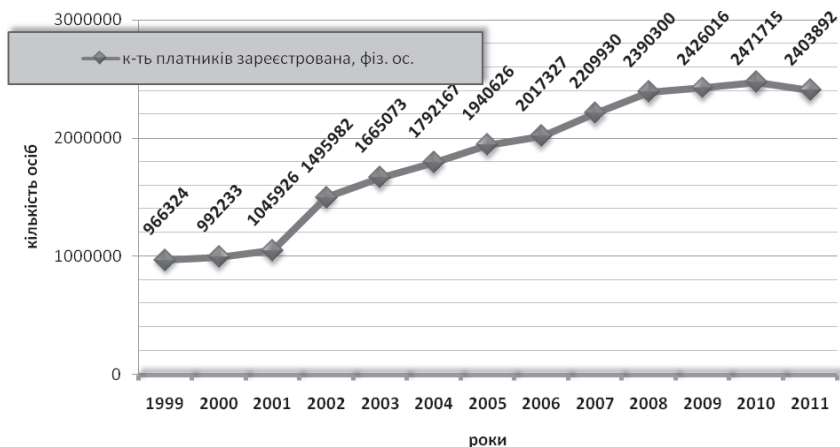


Рис. 3.11. Динаміка кількості фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності з 1999 по 2011 рр.

Джерело: складено автором за даними ДПСУ.

Зазначимо, що фіскальний результат функціонування спрощеної системи оподаткування є досить неоднозначним. Якщо відстежити динаміку питомої ваги єдиного податку в структурі податкових надходжень до зведеного бюджету України, то побачимо, що найвище її значення — 4% — було зафіксовано у 2002 р., наступні п'ять років значення питомої ваги знижувалося, і лише у 2008 р. відбулося несуттєве зростання цього показника, пов'язане частково зі збільшенням кількості платників податків, а частково з посиленням фіскального тиску на початку світової фінансової кризи. В результаті у 2009 р. питома вага єдиного податку була досить низькою (більше 1%). Найнижчим цей показник був лише у 2000 р. — менше 1%. У 2010 р. питома вага частково зросла, проте з уведенням у дію Податкового кодексу України до зазначених проблем долучилися проблеми, пов'язані з гальмуванням розвитку приватної ініціативи, зокрема щодо тих платників, що використовую-

ють у своїй господарській практиці спрощені системи оподаткування у вигляді сплати єдиного податку. Дещо гірше склалася ситуація із практикою запровадження наступної податкової безпільгової преференції — фіксованого сільськогосподарського податку, адже динаміка питомої ваги цього податку в структурі податкових надходжень до зведеного бюджету відображає чітку динаміку до зниження, що є свідченням того, що така преференція не виконує своїх функцій у повному обсязі.

В умовах соціально-орієнтованої ринкової економіки важливу характеристику преференційного оподаткування є застосування безпільгової преференції щодо оподаткування доходів громадян у формі неоподаткованого мінімуму. В згаданому контексті пропонуємо використати показник, який не тільки б відображав абсолютну величину неоподаткованого мінімуму, а й давав змогу якісно охарактеризувати цю безпільгову податкову преференцію. Таким показником, на нашу думку, може слугувати коефіцієнт співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати. Простеживши динаміку коефіцієнта співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати, зауважимо однозначне зниження цього показника. Така характеристика є швидше позитивною, ніж негативною, однак, недоліком є те, що неоподатковуваний мінімум не змінювався упродовж усього досліджуваного періоду — з 1999 по 2011 рр., і становить усього 17 грн. На жаль, на сьогодні неоподатковуваний мінімум втратив своє буквальне значення, його функціонування ніяк не впливає на визначення податкового зобов'язання, а отже, позбавлений будь-яких ознак преференції. Все ж у ситуації, яка склалася в Україні, позбавлення громадян такого роду преференції негативно відображається не лише на доходах населення, а й на загальному добробуті. Разом з тим розмір неоподаткованого мінімуму в Україні є досить низьким і практично не відповідає сучасним вимогам. Згідно з нашими міркуваннями, його варто було б прирівняти до розміру мінімальної заробітної плати. Щодо коефіцієнта співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму громадян, то цей показник щороку збільшується, що визначається як позитивний факт. На сьогодні вітчизняним законодавством забезпечено відповідне вирівнювання цих двох показників — мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму громадян, однак, як уже зазначалося, вартісна оцінка наповнення споживчого кошика потребує якісних змін.

Для забезпечення розвитку територій застосовуються комбіновані (змішані) податкові преференції для більш ефективного їх використання, збільшення робочих місць, а також створення сприятливого клімату для залучення іноземних інвестицій. В Україні використовується єдиний вид безпільгових податкових преференцій, запровадження якого передбачає застосування податкових пільг. Проте, на сьогодні преференції, пов'язані з виокремленням територій пріоритетного розвитку, на жаль, не відтворюють очікуваного результату. На практиці такий вид преференцій став дієвим засобом для створення так званих офшорів, або економічних оаз,

де основним видом доходів платників податків є формування та збільшення тіньового сектора економіки. Можливості для створення схем з ухилення та уникнення від сплати податків надають переваги розвитку свого бізнесу практично без особливих затрат. Крім того, з'явилася можливість вивозити за межі митної території України доходи, отримані в результаті залучення до господарської діяльності іноземних інвесторів. Отже, стверджувати про ефективність запроваджених територіальних преференцій у тому вигляді, якому вони функціонують на сьогодні, дуже складно. Варто також звернути увагу на географію вільних економічних зон, що завжди були і залишаються лакуною у здійсненні сучасних економічних реформ. Спроба запровадження удосконалень функціонування спеціальних правових режимів економічної діяльності (СПРЕД) представлена у таблиці 3.14¹⁴².

Таблиця 3.14

**ДИНАМІКА РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ПІДПРИЄМСТВ,
ЩО РЕАЛІЗУЮТЬ ІНВЕСТИЦІЙНІ ПРОЕКТИ У РАМКАХ СПРЕД
З 2003 ПО 2010 РР. (СТАНОМ НА КІНЕЦЬ РОКУ), МЛН. ГРН.**

СПРЕД	по 2003р*	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010**
Платежі до бюджетів та 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	1,927
ТПР	1 808,7	797,2	1 227,9	1 726,6	1 409,8	1 561,5	1 524,1	745,8	797,021
ТП	135,4	91,0	116,5	148,6	230,0	209,2	66,2	37,6	373,097* **
Суми отриманих пільг з оподаткування, зокрема:									
СЕЗ	169,1	92,0	157,2	48,9	60,0	514,8	44,5	72,5	295,600
ТПР	3 063,5	1 471,8	3 761,0	835,4	387,9	797,1	8,6	7,3	123,655
ТП	214,1	128,3	172,9	34,2	35,2	22,3	3,3	6,1	-
Бюджетний баланс									
СЕЗ	144,3	99,1	88,5	497,5	716,1	513,1	1 249,8	514,8	-293,673
ТПР	-1 254,8	-674,6	-2 533,1	891,2	1 021,9	764,4	1 515,5	738,5	637,4
ТП	-78,7	-37,3	-56,4	114,4	194,8	186,9	62,9	31,5	-

Примітка: *за сумою інвестиційних проектів з початку звітнього року на кінець року; **сплачено податків та зборів до зведеного бюджету України (за даними Державної податкової служби України); *** від загальної діяльності підприємств.

¹⁴² Жаліло Я. А. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / [Молдован О. О., Шевченко О. В., Сгорова О. О.]; за ред. Я. А. Жаліла. — К.: НІСД, 2010. — 80 с., С.68

Джерело: складено автором за даними ДПС України.

Вдавшись до аналізу показників табл. 3.14, впродовж 2003-2010 рр. зазначимо позитивну тенденцію збільшення ресурсної бази бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів у межах спеціальних економічних зон та зон пріоритетного розвитку. Проте, у 2009 р. ці показники суттєво знижуються, детальніше — надходження від реалізованих інвестиційних проектів у межах спеціальних економічних зон (СЕЗ) скоротилися більш ніж у 2 рази, території пріоритетного розвитку (ТПР) знизилися майже в 1,5 рази (1,3). На противагу цим показникам, доходи бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів у рамках функціонування технопарків (ТП), які вважаються наймасштабнішими центрами технологічного та інноваційного розвитку, зростають, починаючи з 2003 по 2006 рр., та стрімко знижуються у період із 2007 по 2009 рр. Відтак, найвищий показник надходжень щодо технологічних парків упродовж досліджуваного періоду було зафіксовано у 2006 р. він склав на той час 230 млн. грн., уже наступного, 2007 р., він знизився майже у 1,1 рази, 2008 р. — у 3,2 рази. Зниження надходжень у 2009 р. ще у 1,8 рази фіксує показник надходжень платежів до бюджетів та централізованих державних фондів від реалізації інвестиційних проектів на найнижчому рівні, який склав 37,6 млн. грн. Водночас відбувалася досить неоднозначна зміна показників, які вказують на обсяги отриманих пільг з оподаткування. Позитивним моментом, на наш погляд, було їх скорочення в межах дії технопарків та територій пріоритетного розвитку. Проте, щодо СЕЗ, то їх зміна відбувалася досить неоднозначно. Так, у 2003 р. показник пільг із оподаткування складав 92,0 млн. грн., наступного, 2004 р., обсяги пільг були на 65,2 млн. грн. більшими, ніж попереднього. У 2005 р. обсяги пільг скоротилися на 108,3 млн. грн., а у 2006 р. — знову збільшилися на 11,1 млн. грн. У 2007 р. показник отриманих пільг склав 5144,8 млн. грн., що було більше ще на 454,8 млн. грн., ніж попереднього, 2006 р. Проте, уже в 2008 р. показник пільг знову скоротився на 470,3 млн. грн., а в 2009 р. знову підвищився на 28 млн. грн. У 2010 р., як свідчать статистичні показники ДПС України, у межах СЕЗ, втрати бюджету від застосування пільгових податкових преференцій складають більше 293 млн. грн. Такі неоднорідні показники податкових пільгових преференцій є результатом їх необґрунтованого запровадження та нераціонального використання. Як наслідок такої нестабільної динаміки статистичних показників — відбулося зниження інвестиційної активності, що спонукало керівництво держави запровадити низку компенсаційних заходів у межах СПРЕД для залучення втрачених інвесторів. До таких заходів можна віднести надання можливостей суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності надавати державній митній службі України прості векселі на суму ввізного мита та ПДВ за умови ввезення на митну територію країни обладнання. Проте, ці заходи не

лише не покращили ситуації, а й відверто сприяли виникненню та реалізації певних схем щодо мінімізації податкового зобов'язання з податку на додану вартість. Таким чином, усі спроби стимулювати розвиток депресивних територій у межах функціонування спеціальних правових режимів економічної діяльності для суб'єктів господарювання не лише не спричинив до позитивних результатів, а й уведені в дію заходи щодо залучення іноземних інвесторів було скасовано. На підставі викладеного зауважимо, що запровадження преференцій, пов'язаних із функціонуванням СЕЗ, ТПР та ТП, вимагає більш обґрунтованого підходу для того, щоб мінімізувати втрати бюджету, поєднані з функціонуванням такого типу преференцій, та зробити території пріоритетного розвитку більш фінансово стійкими, що, в свою чергу, сприятиме розподілу ризиків, пов'язаних із функціонуванням СЕЗ, ТПР та ТП.

На сьогодні реалізація безпільгових податкових преференцій здійснюється з метою захисту суб'єктів господарювання від можливих наслідків функціонування ринкового механізму, стимулює розширення виробництва, інноваційну діяльність, створення нових робочих місць, забезпечує конкурентоспроможність інноваційних підприємств, а також платоспроможність платників податків. Заходи податкового регулювання, які застосовує держава для фінансової підтримки платників податків та їх стимулювання у формі безпільгових податкових преференцій, є досить суперечливими, оскільки внутрішній механізм їх реалізації дуже близький до змісту пільгових податкових преференцій, особливо тоді, коли це стосується активізації ділової активності суб'єктів господарювання у СЕЗ, ТПР та ТП, а також преференційних заходів, пов'язаних зі стимулюванням окремих виробничих галузей. Відверте протистояння економічних інтересів щодо застосування безпільгових податкових преференцій передувє виникненню низки проблем, поєднаних із доцільністю їх запровадження. Таким чином, функціонування безпільгових податкових преференцій на нинішньому етапі розвитку податкової системи України потребує більш детального вивчення із перспективою системного застосування на практиці.

Отже, функціонування безпільгових податкових преференцій визначає новий спектр завдань щодо їх раціонального розподілу між платниками податків для ефективного функціонування преференційного оподаткування в Україні. Основним завданням держави у застосуванні безпільгових податкових преференцій є забезпечення економічної стабільності з метою збалансування соціальних інтересів платників податків та гарантування їх фінансової безпеки в подоланні наслідків економічної кризи.

РОЗДІЛ 4

ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

4.1. Зарубіжний досвід організації преференційного оподаткування та можливості його використання в Україні

Динамічний суспільний розвиток країни вимагає реформування діючої податкової системи з урахуванням змін складових та структури преференційного оподаткування, які були б збалансованими зі стратегією економічного розвитку та не створювали перешкод у досягненні основної економічної мети — фінансової безпеки держави, а отже, фінансової стабільності та підвищення загального добробуту громадян. Важливим регулюючим сегментом здійснення податкових реформ у цьому векторі для забезпечення визначених цілей є вдосконалення преференційного оподаткування в Україні. Негативний вітчизняний досвід у використанні пільгових та безпільгових податкових преференцій, поєднаний із суттєвими втратами бюджету, став причиною скорочення соціальних витрат держави, а також зменшення її участі в підтримці інноваційних проєктів, пов'язаних з фінансовими ризиками. Проте, як засвідчує світова практика, податкові преференції відіграють важливу роль у перспективах сприяння соціально-економічному розвитку суспільства, а уряди тих країн, які за останні роки надто активно відмовлялися від функціонування тих чи інших преференцій, унаслідок світової економічної кризи переглянули свої позиції щодо їх тотального вилучення. Саме тому вдосконалення преференційного оподаткування в Україні вимагає вивчення зарубіжного досвіду.

Податкові преференції є одним із найефективніших інструментів регулювання соціально-економічних процесів у країнах з розвинутою економікою. Як свідчить досвід європейських держав, найбільшого поширення вони набули в сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян. Найчастіше серед пільгових преференцій такого типу виступають: родинні пільги, пільги на дітей; пільги для осіб, що самостійно виховують малолітніх дітей; пільги для осіб із фізичними вадами розвитку; ремонтно-будівельні пільги, а також окремі звільнення для військослужбовців чи осіб, інфікованих вірусом імунодефіциту людини. Під час формування преференційних податкових ставок враховують індивідуальні особливості платників податків.

Практика подорожного оподаткування фізичних осіб забезпечує диференційований підхід до визначення податкових зобов'язань платни-

ків податків у більшості країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)¹⁴³, оскільки держави прагнуть забезпечити й утримати відповідний рівень життя громадян, здебільшого застосовуючи пільгові податкові преференції у вигляді нульової ставки податку та знижених податкових ставок. Варто зауважити, що диференційований підхід до оподаткування індивідуальних доходів у цих країнах базується на застосуванні прогресивної шкали оподаткування.

Нульову ставку застосовують у десяти державах ОЕСР: Австрії, Австралії, Греції, Ірландії, Люксембурзі, Німеччині, Фінляндії, Франції, Швейцарії, Швеції; інші преференції щодо оподаткування доходів громадян є актуальними для переважної більшості країн ОЕСР (табл. 4.1).

Преференції щодо оподаткування доходів фізичних осіб узагалі не застосовуються у Новій Зеландії та Італії. Із таблиці 4.1 видно, що більшість держав, які входять до всесвітньої Організації економічного співробітництва та розвитку, а з-поміж них країни ЄС — 15 (країни Європи, що ввійшли до складу ЄС до 2004 р.) застосовують преференції щодо податку з доходів фізичних осіб, а це суттєво зменшує розмір податкового зобов'язання платника податку.

Разом з тим у країнах ЄС існує інша можливість оподаткування індивідуальних доходів, за якою базою фіскального навантаження є спільний дохід сім'ї (родини). Диференційований підхід до визначення сукупного сімейного доходу передбачає запровадження методу оподаткування доходів домогосподарств. Домогосподарства в країнах ЄС характеризуються досить різноманітними ознаками, оскільки їх члени одержують неоднакові доходи, в тому числі і від підприємницької діяльності. Загалом домогосподарства в країнах ЄС — 15 поділяються на 8 типів:

- 1) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;
- 2) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 100% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;
- 3) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 167% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;
- 4) самотня мати (батько), що виховує двох дітей та отримує дохід у розмірі 67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;
- 5) подружжя, що виховує двох дітей, де один із батьків отримує дохід у розмірі середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

¹⁴³ Із травня 2010 року Організація економічного співробітництва та розвитку налічує 35 країн: Австралія, Австрія, Бельгія, Великобританія, Греція, Данія, Естонія, Ізраїль, Іспанія, Ісландія, Ірландія, Італія, Канада, Корея, Люксембург, Мексика, Німеччина, Норвегія, Нова Зеландія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, США, Туреччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Швейцарія, Швеція, Чилі, Японія [126; 192].

Таблиця 4.1

**ПРЕФЕРЕНЦІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ
В ОКРЕМИХ КРАЇНАХ ОЕСР СТАНОМ НА 01.01.2010 РОКУ, ЄВРО ***

Країна	Дохід , що оподатковується за нульовою ставкою, євро	Розмір пільги, євро
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Австралія	3240	—
Австрія	3640	887
Бельгія	—	5480
Велика Британія	—	6987
Греція	8400	—
Голландія	—	1647
Данія	—	4633
Ірландія	5210	1520
Ісландія	—	3561
Іспанія	—	3305,57
Канада	—	740
Люксембург	9750	600
Мексика	—	347
Німеччина	7236	—
Норвегія	—	4130
Південна Корея	—	807
Польща	—	129
Португалія	—	208,80
Словаччина	—	941
США	—	7352
Туреччина	—	213
Угорщина	—	153
Фінляндія	11500	11500
Франція	4121	—
Чеська Республіка	—	1206
Швейцарія	8743	—
Швеція	29803	3493
Японія	—	5710

* Джерело: складено автором на сонові статистичних показників Євростату.

6) подружжя, що працює і виховує двох дітей, причому отриманий спільний дохід розподіляється між батьками на 100 — 33% від розміру середньомісячної заробітної плати;

7) подружжя, що працює і виховує двох дітей, при чому одержані доходи діляться між партнерами на 100 — 67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

8) подружжя, що працює; без дітей, причому отримані доходи розподіляються між партнерами на 100 — 33% середньомісячної заробітної плати працездатної особи.

Ставки податку на доходи фізичних осіб відповідно до типів господарств у країнах ЄС-15 відображені у табл. 4.2:

Таблиця 4.2

**ПРЕФЕРЕНЦІЙНІ СТАВКИ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ
У КРАЇНАХ ЄС — 15 ЩОДО ТИПІВ ДОМОГОСПОДАРСТВ У 2007—2010 РР.
(У % ДО НАРАХОВАНОГО ДОХОДУ)**

Країна	Тип домогосподарства							
	2	3	4	5	6	7	8	9
Австрія	5,2	10,9	17,3	-5,5	5,0	4,6	6,1	7,8
Бельгія	21,2	28,0	34,8	14,4	17,1	21,7	21,8	23,8
Велика Британія	13,2	16,5	19,11	1,6	15,4	12,4	14,5	12,4
Голландія	5,1	6,7	21,7	2,9	4,8	5,8	6,0	5,8
Греція	1,2	2,9	8,2	0,0	3,3	2,6	2,5	2,9
Данія	29,3	33,5	41,8	29,3	26,7	29,3	31,8	29,3
Ірландія	12,5	19,4	30,0	3,2	10,1	12,5	14,8	12,5
Іспанія	5,4	11,7	16,8	0,0	2,5	6,9	6,9	8,8
Італія	16,0	20,2	24,9	10,8	16,1	15,4	17,5	16,6
Люксембург	5,9	11,5	20,7	0,0	0,0	0,0	2,5	3,5
Німеччина	15,3	21,2	28,7	-0,4	0,1	7,8	12,6	15,3
Португалія	2,7	6,6	13,3	0,0	2,5	2,9	4,1	4,9
Фінляндія	1,2	27,3	34,5	21,2	27,3	32,8	24,9	32,8
Франція	10,0	14,2	19,0	7,6	7,6	8,7	10,0	10,7
Швеція	24,9	27,2	34,9	24,9	27,2	26,1	26,3	26,1

Джерело: складено автором на підставі даних Євростату.

У більшості країн ЄС, як видно з таблиці 4.2, розмір преференційної ставки у випадку оподаткування сукупного родинного доходу переважає на користь платника податку порівняно з оподаткуванням доходу самотнього платника податку. На противагу цьому, у Великобританії, Греції, Фінляндії та Швеції ставки оподаткування сукупного родинного доходу майже не відрізняються від оподаткування доходу самотнього платника податку — вони є або аналогічними або дещо нижчими. Найбільші диспропорції щодо оподаткування доходів домогосподарств простежуються передусім у Люксембурзі та Німеччині, що свідчить про небайдужість держави до вивчення соціально-економічного становища домогосподарств та методів оподаткування їх доходів.

На жаль, в Україні практика оподаткування доходів домогосподарств узагалі відсутня, що є однією з основних детермінант негативно впливу на формування сім'ї та родинних зв'язків як найважливіших суспільних інститутів держави. Вітчизняним законодавством передбачено отримання преференцій у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян лише у випадку неповної сім'ї (самотня мати, батько або вдова, вдівець), а також сім'ям, що виховують трьох та більше дітей¹⁴⁴. Такий прояв соціального захисту малозабезпечених та багатодітних сімей, враховуючи загальний рівень доходів населення, відображає деструктивний вплив податкової політики на сприяння покращенню суспільного добробуту. На наш погляд, використання в Україні досвіду оподаткування сукупного (сімейного) родинного доходу або доходів домогосподарств дало б позитивний результат з точки зору стимулювання формування родинних зв'язків, адже згідно зі статистичними даними, за перше півріччя 2010 р. кількість розлучень сягнула 57,8 тис.¹⁴⁵. Цей показник є найвищим серед країн Західної і Центральної Європи. Крім того, диференційований підхід до оподаткування сукупного сімейного доходу дасть змогу оптимізувати надходження до бюджетів, перерозподілити частину доходів на менш захищені верстви населення, що позбавило б державу необхідності додаткових витрат, пов'язаних із соціальними виплатами, що, в свою чергу, зменшить рівень корупції у державних органах влади, а також опосередковано гальмувала б процеси, пов'язані з старінням нації, оскільки в Україні незначне збільшення народжуваності за останні роки згідно зі статистичними показниками

¹⁴⁴ Кізіма Т. О. Фінанси домогосподарств: сучасна парадигма та доміанти розвитку : [монографія] /Тетяна Олексіївна Кізіма ; [вст. слово С. І. Юрія]. — К.: Знання, 2010. — 431 с., С. 254.

¹⁴⁵ Лашенко О. Кількість розлучень в Україні неухильно зменшується (Радіо Свобода © 2011 RFE/RL, Inc.) [Електронний ресурс] / О. Лященко, М. Набока // Радіо Свобода, 2011. — Режим доступу до стор.: <http://www.radiosvoboda.org/articleprintview/2327342.html>

спостерігається поряд із щорічним зменшенням населення (див. Додаток Д).

Особливу увагу в контексті оподаткування доходів фізичних осіб варто звернути на методи, що застосовує Польща, яка фактично пройшла ідентичні етапи економічного розвитку. Прогресивна шкала оподаткування доходів забезпечує стабільну підтримку наймасивнішого прошарку населення — середнього класу, яку з метою підвищення соціального рівня населення було змінено за останні два роки, враховуючи наслідки світової економічної кризи, так:

а) у 2008 р.¹⁴⁶

- при отриманні доходу в обсязі до 44 490 злотих у рік — ставка податку складала 19%. Крім того, існувала безпільгова податкова преференція у формі неоподаткованого мінімуму (586 злотих 85 гр.), яка зменшувала податкове зобов'язання платника податку;

- за умови одержання річного доходу в межах від 44 490 злотих до 85 528 злотих податкове зобов'язання складало 7 866 злотих 25 гр. Сума, яка перевищувала дохід 44 490 злотих у рік, оподатковувалася за ставкою 30%;

- при отриманні доходу 85 528 злотих у рік і більше — податкове зобов'язання складає 20 177 злотих 65 гр. Сума, що перевищувала річний дохід платника податку в обсязі 85 528 злотих, оподатковувалася за ставкою 40%¹⁴⁷.

Світова економічна криза та соціально спрямована економіка Польської Республіки спонукали уряд держави послабити податковий тягар на фізичних осіб, зменшуючи ставку оподаткування їхніх доходів так:

б) у 2009-2011 рр.:

- при отриманні доходу в обсязі до 85 528 злотих у рік ставка податку складає 18%, причому безпільгова податкова преференція у формі неоподаткованого мінімуму доходів громадян становила 556 злотих 02 гр.;

- при отриманні доходу 85 528 злотих у рік і більше податкове зобов'язання складає 14 839 злотих 02 гр. Сума доходів платника податку, яка перевищує 85 528 злотих у рік, оподатковується за ставкою 32%¹⁴⁸.

¹⁴⁶2010 рік 1EUR=3,956 PLN; 1UAN=0,383 PLN; 2009 рік 1EUR=4,143 PLN; 1UAN=0,355 PLN; 2008 рік 1EUR=4,018 PLN; 1UAN=0,381 PLN.

¹⁴⁷ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 rok [Електронний реєстр] / Departament podatków dochodowych // Ministerstwo Finansów. — Warszawa, 2009. — Режим доступу до стор.:

http://www.mf.gov.pl/files/podatki/statystyki/za_2008/roz-pit_2008.pdf

¹⁴⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний реєстр] // Dziennik Ustaw. — Warszawa: Sejm, 2010. — Режим доступу до стор.: <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

При цьому сума, що зменшує податкове зобов'язання платника податку в Польщі на один місяць, складає 46 злотих 33 гр., у рік — 556 злотих 02 гр. Річний дохід, який не підлягає оподаткуванню, складає 3 091 злотий.

На наш погляд, в Україні можна використати досвід Польщі у запровадженні прогресивної шкали оподаткування, оскільки це сприяло б інтенсивнішому формуванню та зміцненню середнього класу в суспільстві, а також відновити поняття неоподаткованого мінімуму доходів фізичних осіб, що дало б змогу найманому працівникові — фізичній особі-платникові податку — легально одержувати більші доходи, а його роботодавцеві зменшити відсоток нелегальних виплат «заробітної плати у конвертах».

У країнах ЄС використовуються й інші преференції, пов'язані зі зменшенням податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб. Зокрема, використання будівельно-ремонтної пільги сприяло швидкому оновленню та модернізації об'єктів нерухомості. Уряд Польщі, скориставшись податковою преференцією такого типу, запровадив відшкодування ПДВ (податку на товари та послуги) фізичним особам, які придбали будівельні товари та скористалися послугами будівельно-ремонтних фірм і мали на підтвердження цього відповідні документи (фіскальні чеки або фактури та податкові накладні)¹⁴⁹. Крім того, у Польщі застосовували преференційну ставку ПДВ — 7% до 30 квітня 2004 р. та 22% від 1 травня 2004 р. (23% з 2011 р. по 2013 р.)¹⁵⁰ винятково на товари, пов'язані з ремонтом та будівництвом, навіть, за умови їх реалізації разом із придбанням будівельних товарів. Оцінивши результат функціонування такої преференції, її дію було продовжено ще на кілька років, однак її застосування звузилося до придбання окремих будівельно-ремонтних матеріалів, визначених Урядом Польщі. Це дало змогу за короткий термін з мінімальними затратами коштів державного та місцевих бюджетів оновити та модернізувати більшість об'єктів нерухомості, а заощаджені кошти використовувати на оновлення та модернізацію транспортно-зв'язкових сполучень, будівництво нових доріг та інших об'єктів, які є в підпорядкуванні державних органів виконавчої влади.

Оскільки в Україні з початком світової економічної кризи суттєво знизилися показники, пов'язані з реалізацією будівельних матеріалів та

¹⁴⁹ Ustawa o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym : z dnia 29 sierpnia 2005 r. nr 177, poz. 1468 z późn. zm. [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. — Warszawa: Sejm, 2005. — Режим доступу до стор.: <http://prawo.money.pl/akty-prawne/dziennik-ustawy/ustawa;z dnia;29;sierpnia,dziennik,ustaw,2005,177,1468.html>

¹⁵⁰ Poradnik prawny dla gmin [Електронний ресурс] ; за даними Urzędu Integracji Europejskiej. — Warszawa.: UKIE, 2007. — 1 ктрон. опт. диск (CD-ROM) ; кольор. ; 12 см. — Систем. вимоги : Pentium-226, 32, Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/NT/2000/XP/Vista. — Назва з титулу екрану.

виконанням будівельно-ремонтних робіт, варто було б скористатися досвідом Польщі, упровадивши такий вид податкової преференції, бо крім сприяння швидкого відновлення об'єктів нерухомості така пільга стане стимулом легалізації будівельного бізнесу в Україні, збільшенню кількості платників податку на додану вартість, які ведуть господарську діяльність у будівельно-ремонтній сфері, що, в свою чергу, збільшить доходи бюджету, а також зробить більш прозорішими розрахунки щодо справляння ПДВ.

Ще однією, досить розповсюдженою, преференцією у країнах ЄС, яка привернула нашу увагу і спонукала до детальних досліджень щодо її використання, є зменшення податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб-користувачів Інтернет-мережі, під'єднаної у власному помешканні. Більшість країн Європейського Союзу активно пропагує такий вид комунікацій, стимулюючи до його використання шляхом запровадження податкових пільгових преференцій, зокрема застосування так званої «інтернет-пільги». У вітчизняній податковій практиці доцільно було б застосувати досвід Польської Республіки, за яким реалізація такої пільгової преференції передбачає відшкодування податку на додану вартість у повному обсязі (з 01. 01. 2011 р.- 23%) фізичним особам, які користуються Інтернет-ресурсом із мережі, підключеної у житлі, власниками якого вони є, де безпосередньо проведена комунікаційна мережа, а сам користувач повинен надати щомісячне підтвердження оплати за користування Інтернет-мережею. Однак, послуги, пов'язані з придбанням персонального комп'ютера, його модернізацією та ремонтом, до уваги не беруться¹⁵¹. Якщо більшість пільгових податкових преференцій у Польській Республіці, згідно з вимогами ЄС, поступово скасовується, та пільга щодо використання Інтернет-комунікацій розповсюджується уже на сьогодні, згідно з чинним законодавством Польщі, навіть на користувачів мобільного Інтернету та відвідувачів інтернет-кафе. При цьому платникові податку потрібно мати податкові накладні чи інші форми розрахунку, де вказано суми ПДВ, сплачені фізичною особою у процесі використання трафіку Інтернет-зв'язку.

В Україні застосування такої пільги було б дуже актуальним, адже на сьогодні вкрай важливими є забезпечення населення України можливостями швидкого обміну інформацією та якісними методами комунікативного зв'язку, що спонукало б до розвитку, удосконалення й інтелектуального утвердження молодого покоління, стримувало міграційні процеси, пов'язані з пошуком інформації. Застосувавши податко-

¹⁵¹ Ustawa o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym : z dnia 29 sierpnia 2005 r. nr 177, poz. 1468 z późn. zm. [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. — Warszawa: Sejm, 2005. — Режим доступу до стор.: <http://prawo.money.pl/akty-prawne/dziennik-ustaw/ustawa;z;dnia;29;sierpnia,dziennik,ustaw,2005,177,1468.html>

ву преференцію щодо користувачів Інтернет-ресурсу, можна було б швидкими темпами забезпечити всебічний розвиток молодого покоління, а також людей пенсійного віку, які з отриманнями нових можливостей та використанням набутих навичок підтримували б свою життєздатність та доводили свою необхідність суспільству. Крім того, більшої значущості набула б комунікативна здатність громадян, полегшення адаптуватися у суспільному просторі особам із обмеженими фізичними можливостями та особливими потребами.

Практика застосування податкових преференцій розповсюджується і на функціонування юридичних осіб. Як правило, це стосується платників податків, які реалізують свій виробничий потенціал у сфері малого та середнього бізнесу. Податкова політика, яку здійснює держава у сфері оподаткування доходів юридичних осіб, цілеспрямовано впливає на ділову активність суб'єктів господарювання та поведінку інвесторів шляхом упровадження спеціальних преференцій таких, як прискорена амортизація для виробничих інвестицій, податкові кредити для придбання засобів виробництва та обладнання, а також нижча ставка податку на доходи юридичних осіб певних галузей промисловості. У табл. 4.3 наведені окремі види пільгових податкових преференцій щодо податку на доходи юридичних осіб, які діють у межах країн Великої сімки (G7).

Як бачимо, найбільшим застосовуванням серед економічно розвинутих країн Великої сімки відзначаються такі податкові преференції як: податковий інвестиційний кредит і прискорена амортизація. Поширене застосування таких преференцій пояснюється тим, що мінімізується можливість зловживань як з боку платників податків, так і контролюючих органів — ухилення та уникнення від оподаткування, а також застосування корупційних схем щодо використання самих преференцій. Дещо менше застосовуються податкові преференції, пов'язані зі зменшенням ставок податку та преференції у вигляді СЕЗ, ТПР та ТП, оскільки тут рівень можливих зловживань щодо виконання податкових зобов'язань є суттєво вищим, ніж у випадку застосування інвестиційного податкового кредиту, прискореної амортизації. Щодо податкових канікул, то цей вид податкової преференції серед країн високого економічного рівня розвитку має найменше застосування. В умовах реалізації податкової преференції «податкові канікули» суб'єкт господарювання, який може використати преференцію такого типу (як правило, це новостворена фірма), є звільненою упродовж двох-трьох років від сплати податків. Після завершення податкових канікул суб'єкт господарювання починає сплачувати податок на доходи юридичних осіб на загальних підставах. Так, у Канаді використовується податкова преференція типу «податкові канікули» лише у межах трьох провінцій; Франція повністю звільняє від сплати податкових платежів новостворені фірми терміном на 2 роки, а наступні 3 роки звільнення передбачаються у розмірі 50% від загальної суми нарахованих податкових платежів; в Італії передба-

чено найбільший термін щодо податкових канікул — 10 років, який застосовується до новостворених фірм. Коли фірма інвестує в такі активи, як нерухомість (будівлі та споруди), то держава починає оподатковувати дохід після завершення податкових канікул, що може суттєво вплинути на вартість капіталу під час дії податкової преференції у формі податкових канікул.

Таблиця 4.3

ПОДАТКОВІ ПРЕФЕРЕНЦІ ДЛЯ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ — СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КРАЇН ВЕЛИКОЇ СІМКИ У 2007 — 2010 РР.

Країна Преференція	Канада	Франція	Німеччина	Італія	Японія	Великобританія	США
Податкові канікули	немає (за винятком 3 провінцій)	2 роки — повне звільнення; 3 роки — 50%	немає	10 років податкові канікули	немає	немає	немає
Інвестиційний податковий кредит	регіональні території пріоритетного розвитку, а також дослідження та розвиток	навчання, тренінги та дослідження і розвиток	є	немає	пільга кредитна, а також дослідження і розвиток, енергозбереження	податковий кредит, гранди	навчання, тренінги та дослідження і розвиток
Спеціальні економічні зони (СЕЗ, ТПР, ТП)	немає	немає	є	немає	немає	є	часткове звільнення для власності США
Зменшення ставки податку	малі й середні підприємства	є	немає	немає	немає	є	звільнення доходів від експортної діяльності
Прискорена амортизація	є	є	є	немає	немає	100% в СЕЗ	засоби охорони навколишнього середовища

Джерело: складено автором.

Відтак, позитивний світовий досвід засвідчує, що визначені аспекти у застосуванні податкових преференцій поряд з обґрунтованим та математично розрахованим аналізом їх функціонування доцільно застосувати у вітчизняній моделі оподаткування. Водночас держава повинна усунути негативні тенденції та протиріччя використання податкових преференцій, а також визначити власні пріоритети й шляхи організаційно-правового вдосконалення реалізації преференційного оподаткування.

Варто зауважити, що сукупність ознак застосування податкових преференцій та сучасні методи реалізації преференційного оподаткування в Україні, поряд з іншим, спричинили низку проблем, передусім пов'язаних із потенційною дієздатністю суспільства:

- неузгодженість у взаємодіюванні всіх суспільних інститутів;

- зростання соціальної напруги та масова міграція трудових ресурсів, що чинить деструктивний вплив на розвиток національної економіки;

- нестабільність і складність законодавства та невизначеність у прийнятті управлінських рішень;

- порушення класичних принципів формування податкової системи держави: економічної та соціальної справедливості щодо платників податків та рівномірності сплати податків;

- низький рівень податкової дисципліни;

- негативний вплив на загальний стан національної економіки.

Беручи до уваги вищезазначене, можемо зробити висновок про необхідність запровадження дієвих заходів щодо реформування та удосконалення функціонування податкових преференцій в Україні. Основною у демократичному поступі динамічних трансформацій вітчизняної податкової системи варто визначити розробку та впровадження стратегічних пріоритетів реалізації преференційного оподаткування, яка передбачає:

- визначення та впорядкування теоретичних засад здійснення преференційного оподаткування і розуміння його сутності як системи заходів, спрямованих на стимулювання та розвиток господарської діяльності, а також підтримку та покращення функціонування платників податків;

- здійснення моніторингу практики застосування податкових преференцій та об'єктивний аналіз фіскальних наслідків їх функціонування в Україні;

- розробку стратегії реалізації преференційного оподаткування з урахуванням соціально-економічної доцільності на перспективу.

Отже, важливо, зацентувати увагу на тому, що для України у визначенні об'єктивної оцінки щодо фіскальних наслідків від функціонування преференційного оподаткування українською важливо дослідити досвід зарубіжних країн щодо застосування податкових преференцій. Крім того, припинення використання юридичними особами їх великої частки та спрямування, в основному у сферу діяльності фізичних осіб дасть можливість позитивно оцінити економічну перспективу преференційного оподаткування, збільшити податкові надходження до бюджетів у вигляді податкових платежів, покращити соціальний рівень населення у державі, що, безумовно, визначить соціально-економічну доцільність застосування податкових преференцій загалом.

4.2. Перспективи удосконалення преференційного оподаткування в Україні

Дослідження функціонування преференційного оподаткування дозволяють стверджувати, що на сьогодні поряд із низкою здійснених економічних реформ немає визначеної стратегії реалізації преференційного оподаткування, унаслідок чого спостерігаються вкрай негативні тенденції функціонування податкових преференцій та суттєві втрати бюджетних ресурсів. Однак, відмовитися від податкових преференцій, враховуючи структуру суспільства з економічної та соціальної точок зору, немає можливості, адже держава зобов'язана дбати про усіх своїх громадян.

Сучасні тенденції суспільного розвитку української держави свідчать про наявність певних диспропорцій у функціонуванні соціальної й економічної сфер. При цьому основною метою держави є удосконалення механізмів соціального рівня розвитку суспільства шляхом реформування громадських взаємовідносин, зокрема однієї з основних його форм — господарської діяльності, пов'язаної з виробництвом необхідного продукту для забезпечення максимального добробуту. Метою цього процесу є задоволення потреб людини, створення оптимальних умов для її існування, формування вищого рівня якості життя, який забезпечується шляхом реалізації преференційного оподаткування.

У теорії податкового регулювання преференції трактуються здебільшого як певні стимули, що супроводжуються втратами бюджетних ресурсів. Ототожнення податкових преференцій з податковими пільгами, які є найбільш використовуваним засобом їх реалізації, позбавляє можливостей оцінити фіскальні наслідки запровадження та дає змогу лише поверхнево визначити соціально-економічну доцільність податкових преференцій. Проте, збалансоване запровадження та раціональне використання їх на практиці дасть змогу акцентувати їх позитивний вплив на соціальну й економічну сфери суспільства, визначити економічну доцільність та в перспективі перетворити на вагомий інвестиційний проект (рис. 4.1).

На нашу думку, для покращення якісної оцінки реалізації преференційного оподаткування необхідно окреслити вплив та визначити дієвість податкових преференцій як в економічній, так і соціальній сферах. Відтак, соціальна сфера охоплює дві основні складові — нематеріальну й матеріальну якість життя громадян. Нематеріальна якість життя включає у себе соціологічні та психологічні якості соціуму, а матеріальна — кількісні чинники, здатні вплинути на рівень співучасті та співпраці кожного окремо взятого члена суспільства у створенні нового, більш удосконаленого, доробку. Ці складові перебувають у тісному взаємозв'язку, і підвищення рівня однієї з них, відповідно до їх взаємодії, безумовно, позитивно вплине на зміну іншої. Нематеріальна якість життя включає такі компоненти:

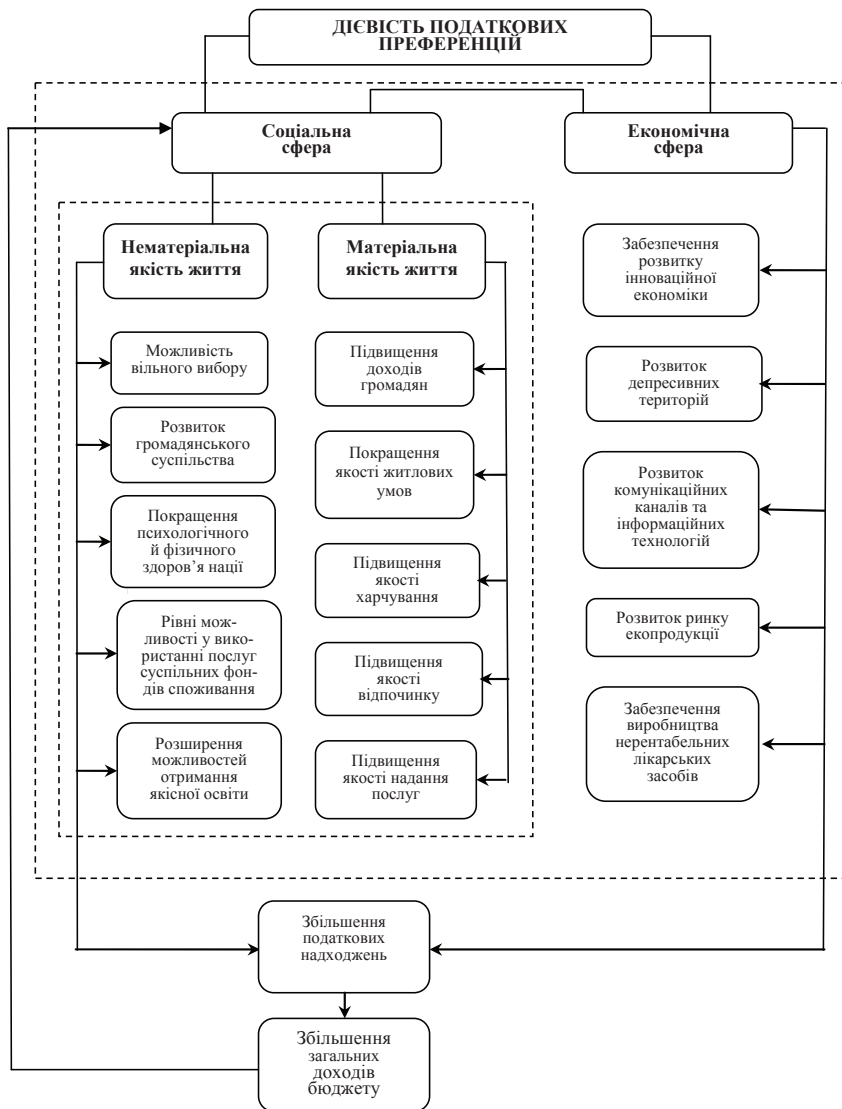


Рис. 4.1. Прояв преференційного оподаткування у соціальній та економічній сферах суспільства

Джерело: розроблено автором.

- можливість вільного вибору. На сьогодні вкрай важливим, особливо для країн постсоціалістичного простору, є утвердження вільного вибору, що сприятиме підвищенню рівня активності громадян, популяризації демократичних засад розвитку та функціонування суспільства. Зазвичай це можна здійснити шляхом імплементації права з метою забезпечення культурних, політичних, соціальних, а також економічних свобод громадян;

- розвиток громадянського суспільства. Існування громадянського суспільства в державі дасть можливість підтримувати та впроваджувати законодавчі, господарські, інноваційні та творчі ініціативи, які сприятимуть прозорості прийняття рішень та відповідальності владних структур, пригнічуватимуть корупційні прояви й спонукатимуть до створення сприятливого середовища функціонування та розвитку особистості;

- покращення психологічного та фізичного здоров'я нації. Для забезпечення позитивних зрушень соціальної та економічної сфер суспільства важливими є показники психологічного та фізичного здоров'я нації. За оцінками фахівців, в Україні впродовж останніх років психологічний і фізичний стан нації серйозно погіршився. За повідомленнями ЗМІ, третина мешканців країни страждає на хронічні втоми, у кожного другого — стан, наближений до депресії, а більше ніж мільйон людей мають психічні розлади¹⁵². Крім того, психологічні недуги людини з часом досить негативно відображаються на життєдіяльності, працездатності, а, відтак, і на фізичному здоров'ї. Погіршення психологічного стану людей, а поряд з ним інтенсивний розвиток науково-технічного прогресу, який спостерігається на сьогодні, по-різному сприймається верствами населення, адже у деяких він спричинює вкрай негативні наслідки, зокрема фінансово-економічні втрати;

- рівні можливості використання послуг суспільних фондів споживання. Забезпечення задоволення потреб людини у використанні послуг, пропонованих суспільними фондами споживання і пов'язаних з оздоровленням, відпочинком, освітою повинно здійснюватися відповідно до вимог сьогодення на рівноправних засадах розподілу для кожного громадянина. Зростання фондів суспільного споживання означає підвищення добробуту людей;

- розширення можливостей отримання якісної освіти. Заздалегідь беручи до уваги прагнення держави підвищити соціально-економічний рівень населення, однією з пріоритетних вимог повинна бути освіченість нації. Оскільки потреба у кваліфікованій і якісній освіті зростає, то можливість отримати якісну освіту за власним вибором і переконанням повинна бути реалізована як у межах держави, так і за кордоном.

¹⁵² Чому в Україні зростає кількість психічно хворих людей ... [Електронний ресурс] / Підсумки тижня, Перший національний, (10.10.2010. : (21:00) / — Режим доступу до стор.: <http://pidsumky.itv.com.ua/news/1180>

Таким чином, усі заходи, пов'язані з реалізацією вищевказаних вимог, повинні здійснюватися зі зростанням матеріальної якості життя людини — підвищенням її індивідуальних доходів, покращення житлових умов, відповідного рівня харчування, відпочинку, а також якості надання послуг.

Забезпечення покращення усіх компонентів соціальної сфери сьогодні тісно пов'язане з ефективним функціонуванням економічної сфери, що визначається насамперед забезпеченням розвитку інноваційної економіки, комунікаційних каналів та інформаційних технологій ринку екопродукції, а також забезпечення виробництва нерентабельних якісних лікарських засобів, необхідних для життєздатності й функціонування певної категорії громадян. Ефективне здійснення взаємозв'язку економічної та соціальної сфер можна здійснити шляхом раціонального використання податкових преференцій, що є неможливим без здійснення реформ.

Необхідність реформування преференційного оподаткування та раціонального використання податкових преференцій зумовлюється, крім іншого, постійним загостренням проблем, пов'язаних із впливом ендогенних та екзогенних чинників на розвиток конкурентного середовища, що, в свою чергу, вимагає пришвидшення процесів пристосування до вимог ринку: потребами адаптуватися до суспільного життя громадян із обмеженими фізичними можливостями, зміцнення інституту сім'ї та стимулювання демографічного зростання у державі; підтримки державою неприбуткових, проте ефективних для нормального функціонування та життєдіяльності окремих категорій громадян, виробництв. Ці завдання можна вирішити лише за допомогою раціональних підходів до механізмів податкового регулювання у сфері дії преференційного оподаткування, що є складовою стратегії його розвитку. Забезпечення ефективності заходів, здійснюваних у межах стратегії, передбачає використання певного алгоритму (рис. 4.2).

На початковому етапі розробки алгоритму реалізації преференційного оподаткування визначаються загальні цілі та пріоритетні напрямки соціально-економічного розвитку держави у здійсненні податкового регулювання, що формується на підставі аналізу впливових ринкових факторів на формування стратегічного розвитку національної економіки. Створення алгоритму щодо реалізації преференційного оподаткування передбачає його опрацювання у двох сферах: використання пільгових і безпільгових податкових преференцій для юридичних та фізичних осіб.

Зрозуміло, що здійснення ефективного податкового регулювання у сфері реалізації преференційного оподаткування повинно узгоджуватися із заходами в межах сформованої стратегії соціально-економічного розвитку держави. Необхідно врахувати, що забезпечення соціально-економічного розвитку держави залежить від ефективності податкового регулювання, адже саме податки складають основну частку доходів бюджету. Цей захід передбачає відпрацювання розвитку та оцінки впливу преференційного оподаткування у трьох аспектах:

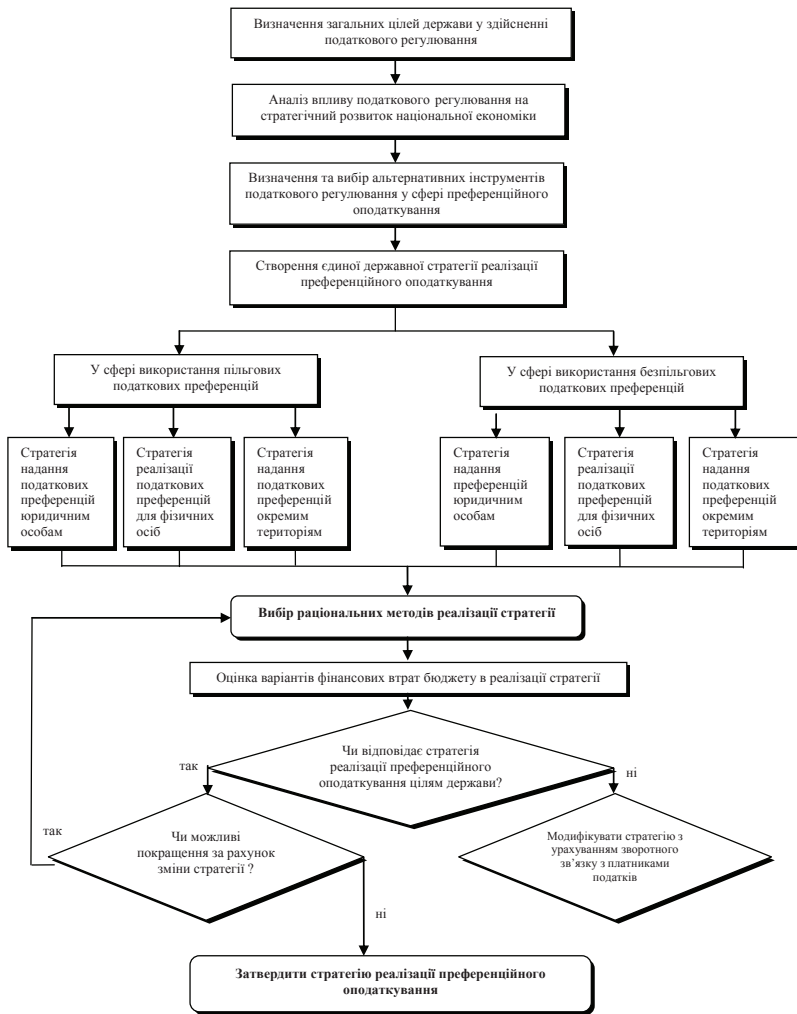


Рис. 4.2. Алгоритм реалізації преференційного оподаткування

Джерело: розроблено автором.

- обґрунтування соціально-економічної доцільності та здійснення оцінки фіскальних наслідків впливу податкових преференцій, якими можуть скористатися фізичні особи;

- обґрунтування соціально-економічної доцільності та здійснення оцінки фіскальних наслідків впливу податкових преференцій, якими можуть скористатися юридичні особи;

- обґрунтування соціально-економічної доцільності та здійснення оцінки фіскальних наслідків впливу податкових преференцій, запроваджених для підтримки розвитку окремих територій.

Згідно з нашими міркуваннями, реалізація алгоритму у сфері використання пільгових податкових преференцій дасть змогу коригувати пільги шляхом скасування економічно невігідних податкових пільг для юридичних осіб та більш раціонально використовувати безпільгові податкові преференції, не пов'язані з втратами бюджетного ресурсу і сприяють його додатковому збільшенню. Для забезпечення дієвості податкових преференцій необхідно здійснити стратегічне планування намічених цілей з урахуванням усіх можливих наслідків їх функціонування. На усіх етапах реалізації преференційного оподаткування важливо забезпечити відповідність застосованих податкових преференцій до світових тенденцій розвитку. Стратегічне планування повинно бути суміщене з практикою застосування податкових преференцій на сучасному етапі реалізації преференційного оподаткування. Стратегія, сформована на базі запропонованого алгоритму реалізації преференційного оподаткування, стимулюватиме здійснення довготермінових цілей держави та проводитиметься у чотири етапи:

- окреслення довготермінових цілей держави щодо реалізації преференційного оподаткування та визначення мети запровадження податкових преференцій;

- здійснення аналізу екзогенних та ендегенних чинників податкового оточення щодо реалізації преференційного оподаткування, виявлення імпліцитних факторів впливу на дієвість податкових преференцій;

- визначення фіскальних наслідків та оцінка дієвості преференційного оподаткування;

- вибір оптимальних можливостей реалізації преференційного оподаткування та прийняття стратегічних рішень щодо раціонального використання податкових преференцій.

Алгоритм реалізації надання податкових преференцій юридичним особам базується на необхідності застосування наукових напрацювань у виробничих процесах суб'єктів господарювання. Мета впровадження — спонукати платників податків, юридичних осіб до виробництва якісної продукції, адже платники податків — юридичні особи, що ставлять за мету розширення та розвиток господарської діяльності, повинні удосконалювати виробництво своєї продукції за рахунок використання наукових розробок та інноваційних технологій, а не здешевлювати собівартість виробленої продукції за рахунок використання пільгових та безпільгових податкових преференцій, оскільки, саме на цьому етапі виробничого процесу трапляється найбільше зловживань, пов'язаних з ухиленням та уникненням від сплати податків.

Натомість алгоритм надання податкових преференцій фізичним особам, розвиваючись навколо певної концепції, забезпечить спрощення методів застосування податкових пільгових преференцій, що дозволить усім платникам податків оцінювати реальні ефекти від їх використання, а податковим органам ефективніше контролювати виконання податкових зобов'язань. Стратегія реалізації преференційного оподаткування повинна передбачати дію податкових преференцій на довготривалий період (від 10 до 50 років) із перспективою запровадження їх у вигляді так званих «інвестицій в людину». Запровадження податкових пільгових преференцій для фізичних осіб доцільно супроводжувати інформативними заходами через засоби масової інформації для ознайомлення громадськості з необхідністю та можливостями їх використання.

Стратегічною метою формування алгоритму реалізації преференційного оподаткування є податкові преференції щодо депресивних територій, які повинні призначатися відповідно до необхідності їх застосування з метою забезпечення зрівноваженого розвитку регіонів країни шляхом попередження появи депресивних регіонів. Пріоритетними цілями держави у реалізації таких преференцій повинні стати збільшення робочих місць, створення сприятливих умов для праці, залучення зовнішніх та внутрішніх інвестицій, виробництво стратегічно важливої для функціонування держави та суспільства продукції. Властивий такому типу податкових преференцій строковий характер повинен надавати можливість продовження чи скорочення їх дії відповідно до реальних результатів розвитку регіону. Разом з тим, продовження податкових пільгових преференцій повинно щоразу зменшувати обсяги фінансових утрат бюджету від їх запровадження.

Циклічний характер розвитку ринкової економіки вимагає більш інтенсивного використання безпільгових податкових преференцій. У період погіршення економічної ситуації, спровокованої економічною кризою, важлива роль у розробці єдиної державної стратегії реалізації преференційного оподаткування належить функціонуванню безпільгових податкових преференцій, що є виправданим, оскільки негативні прояви економічної кризи насамперед стосуються розміру реальних доходів платників податків, що загалом суттєво погіршує соціально-економічне становище громадян. Дія алгоритму реалізації стратегії у сфері використання безпільгових податкових преференцій базується на необхідності спрощення регуляторного середовища для малого та середнього бізнесу, стимулювання розвитку інноваційної економіки, стабілізації та підтримки платоспроможності платників податків як юридичних, так і фізичних осіб.

Реформи доцільно спрямувати не на збільшення обсягів виробництва, а першочергово на якість виробленої продукції. Погіршення екологічної ситуації унаслідок систематичного втручання людини в процеси функціонування і розвитку навколишнього середовища, стан здоров'я

населення, негативний вплив окремих явищ суспільного розвитку на психологічний та фізичний стан дітей і под. — зумовили виникнення світових тенденцій до нівелювання усіх можливих наслідків цивілізаційного прогресу. Одним із найважливіших заходів у цьому контексті є стимулювання суб'єктів господарювання до екологічно чистого виробництва, зокрема сільськогосподарської продукції. Безперечно, в Україні є умови для виробництва й реалізації екопродукції. Про доцільність стимулювання виробництва екопродукції свідчить і світовий досвід. Так, кількість сільськогосподарських господарств, які вирощують екологічно чисту продукцію, у Європі у 2008-2011 рр. налічувала загалом 213209 суб'єктів господарювання, загальною площею сільськогосподарських угідь — 7758526 га¹⁵³.

Чільне місце за кількістю екологічних господарств у структурі суб'єктів господарювання європейських країн займає Ліхтенштейн, де екологічно чисті господарства становлять близько однієї третини від загальної кількості підприємств. Це насамперед господарства, спрямовані на виробництво молочної продукції, 30 га з них розташовані в горах.

Друге місце належить Швейцарії, де більшість екологічних господарств знаходяться у гірській місцевості, — 59%, 21% — на території височини, а лише 20% у низині. Середній розмір площі екологічного господарства становить тут 17,20 га. Біолідером у Швейцарії є Кантон Граубюнден, де частка екологічних господарств становить майже 50%¹⁵⁴.

Третє місце займає Австрія. Найбільші господарства мають площу в межах від 10 до 20 га — близько 36%, а три чверті охоплюють господарства з площею до 20 га. Найбільше господарств розташовано на землях Зальцбургу та Сирії.

Загальна площа земельних угідь, де вирощується екологічно чиста продукція, у 2011 р. зросла. Поряд з цим у 2008-2011 рр. кількість суб'єктів господарювання, які ведуть свою діяльність у цьому напрямку, зросла на 28% за статистичними даними¹⁵⁵.

Враховуючи сучасний стан вітчизняних сільськогосподарських підприємств, варто зауважити, що державна підтримка розвитку цієї галузі повинна була б стати пріоритетним завданням нинішнього керівництва країни. Україна стоїть поряд з державами, які обрали пріоритетним напрямком розвитку сільського господарства саме вирощування екологічно чистої продукції зі значно більшими можливостями щодо запровадження такого виду діяльності. Застосування правильних методів регулювання може достойно конкурувати у виробництві екологічно чи-

¹⁵³ Organic Farming in Europe — A Brief Overview / IFOAM EU Group and FiBL: Organic Farming in Europe — A Brief Overview. — 2011.

¹⁵⁴ Там само.

¹⁵⁵ Там само.

стої сільськогосподарської продукції з будь-якою із європейських країн, а згодом зайняти одне з перших місць у світі. З урахуванням різноманітних зовнішніх факторів, які негативно впливають на розвиток національної економіки, а також на суспільний розвиток загалом, європейський досвід ведення екологічного господарства варто було б запровадити в аграрних регіонах України.

Таблиця 4.4

**КІЛЬКІСТЬ ЕКОЛОГІЧНИХ ГОСПОДАРСТВ У ЄВРОПІ У 2008—2011 РР.
(СЕРЕДНЬОЗВАЖЕНІ ПОКАЗНИКИ)**

Країна	Кількість господарств	Питома вага господарств (%)*	Площа угідь (га)	Питома вага сільськогосподарських угідь (%)
Ліхтенштейн	39	28	1 048	29,68
Австрія	19 997	9,30	372 026	13,36
Швейцарія	6 199	10,20	116 641	11,00
Німеччина	18 703	відсутність даних	865 336	5,11
Польща	11 887	0,07	285 878	1,85

Джерело: складено автором.

Враховуючи сучасний стан вітчизняних сільськогосподарських підприємств, варто зауважити, що державна підтримка розвитку цієї галузі повинна була б стати пріоритетним завданням нинішнього керівництва країни. Україна стоїть поряд з державами, які обрали пріоритетним напрямком розвитку сільського господарства саме вирощування екологічно чистої продукції зі значно більшими можливостями щодо запровадження такого виду діяльності. Застосування правильних методів регулювання може достойно конкурувати у виробництві екологічно чистої сільськогосподарської продукції з будь-якою із європейських країн, а згодом зайняти одне з перших місць у світі. З урахуванням різноманітних зовнішніх факторів, які негативно впливають на розвиток національної економіки, а також на суспільний розвиток загалом, європейський досвід ведення екологічного господарства варто було б запровадити в аграрних регіонах України.

Одним зі стратегічних пріоритетів надання податкових преференцій окремим територіям може бути виробництво екопродукції в регіонах з екологічно чистими ґрунтами. Наприклад, у західному регіоні, враховуючи кліматичні умови та якість чорноземів, можна відмовитися від виробництва генномодифікованої продукції та налагодити виробництво екологічно чистих овочів, гречки, м'ясо-молочної продукції, кукурудзи,

меду; у південних — фруктів, пшениці тощо. Для забезпечення розвитку аграрних регіонів України пропонуємо здійснювати дослідження ґрунтів і надавати преференції до виробництва екопродукції. У свою чергу, запропонована стратегія дасть можливість:

- забезпечити зрівноважений розвиток регіонів країни;
- попередити появу депресивних регіонів;
- гарантувати зайнятість населення на екологічно-чистих виробництвах;
- зменшити рівень безробіття.

Визначальною умовою сприяння економічного зростання у державі є розвиток преференційного оподаткування, який функціонує як невід'ємна складова податкового процесу. Досвід останніх років, коли розпочалася світова фінансово-економічна криза, лише підтверджує цю тезу. Таким чином, яким би не було бажання держав незалежно від рівня їх економічного розвитку повністю відмовитися від використання податкових преференцій, здійснити його практично неможливо, а отже, й побудова ефективної податкової системи без використання преференцій є малоймовірною. Відтак, щоб податкові преференції не ставали предметом запровадження корупційних схем між платниками податків та податківцями, варто було б мінімізувати особисті контакти суб'єктів господарювання з представниками податкових органів та розширити можливості форм електронного спілкування, спростити механізми нарахування та процедури справляння податків для платників, що спричинить спрощення й ефективність контролю за їх справлянням податковими органами.

Вибір конкретної стратегії реалізації преференційного оподаткування забезпечить вирішення ключових проблем, пов'язаних з досягненням соціально-економічних цілей держави та утвердженням в Україні економіки ринкового типу на умовах світових стандартів її функціонування. Відтак, стратегія реалізації преференційного оподаткування спрямована на:

- підтримку малого та середнього бізнесу;
- стимулювання інвестиційної діяльності;
- створення якісних робочих місць;
- забезпечення економічної стабільності, що є запорукою відновлення ефективного соціального захисту в державі;
- створення диверсифікованої економічної бази для розвитку конкурентного середовища;
- оновлення та модернізацію виробничого процесу;
- підвищення рівня освіченості населення, що сприятиме якісному оновленню суспільства загалом.

Отже, відповідно до наших досліджень, існує безпосередня залежність між реалізацією преференційного оподаткування й підвищенням рівня економіки та соціального захисту громадян у державі. Динамічний

розвиток суспільства передбачає активне застосування податкових важелів впливу державного регулювання на всі сфери життєдіяльності людини. Таким чином, розробка алгоритму реалізації преференційного оподаткування з метою забезпечення максимального добробуту та стабільного економічного зростання в країні є важливим вектором формування стратегії реалізації преференційного оподаткування та розвитку сучасної податкової системи в Україні.

4.3. Вектори раціоналізації податкових преференцій

Преференційне оподаткування є дієвим засобом перерозподілу фінансового ресурсу в державі, тому для ефективного функціонування суспільства досить важливим є забезпечення соціально-економічної доцільності цього процесу. Однак, намагання влади здійснювати раціональний перерозподіл індивідуальних доходів громадян для обмеження бюджетних диспропорцій та диверсифікації доходів населення завдяки преференціям, запровадженим у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян, не стали причиною подолання бідності в країні. Аналіз середнього значення показників доходу на одну дорослу особу в розрізі європейських країн підтверджує усю складність ситуації в Україні (табл. 4.5)

Як бачимо з табл. 4.5, із сорока країн Європи, Україна, за показником середніх доходів на одного дорослого громадянина держави, знаходиться на передостанньому місці після Росії, Сербії, Албанії та Білорусі. Останнє місце у цьому рейтингу належить Молдові. Проте, за оцінками фахівців, динаміка цього показника у Молдові впродовж останніх років є набагато кращою, ніж в Україні, тому вітчизняні перспективи у цьому контексті досить неоднозначні. Разом з тим, розподіл доходів серед дорослих членів суспільства, зокрема тих, які б формували основу середнього класу, негативно впливає на соціально-економічне середовище держави, що яскраво відображають статистичні показники (рис. 4.3)¹⁵⁶.

Згідно з дослідженнями аналітиків, Україна, порівняно з Росією та Польщею — найближчими стратегічними партнерами — має найбільший відсоток громадян, доходи яких склали менше 1000 дол. США у рік — 42,5%, натомість у Росії цей показник у 2010 р. у 1,8 раза менше і склав 24%, а в Польщі — у 5 разів менше і становив 8,3% від загальної кількості дорослого населення у країні.

¹⁵⁶ Порівняльний розподіл доходів громадян між Україною, Російською Федерацією та Польською Республікою у розрахунку на одну особу у рік, % (за підсумками 2010 року) : (Шустер LIVE, ТРК Україна, (22.10.2010) [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://rutube.ru/tracks/3702124.html>.

Таблиця 4.5

**РЕЙТИНГ ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН ЩОДО СЕРЕДНІХ ДОХОДІВ
НА 1 ДОРОСЛУ ОСОБУ, ДОЛ. США У РІК (СТАНОМ НА 2010 Р.)¹⁵⁷**

Порядковий номер у рейтингу	Країна	Середній дохід на 1дорослу особу в рік, дол. США
1	2	3
1	Швеція	372692
2	Норвегія	326530
3	Австрія	320909
4	Сінгапур	255488
5	Франція	255156
6	Швейцарія	243506
7	США	236213
8	Люксембург	234972
9	Великобританія	229940
10	Італія	226423
...
35	Росія	10408
36	Сербія	9908
37	Албанія	9343
38	Білорусь	6071
39	Україна	2731
40	Молдова	2534

Відсоток громадян, які отримують від 1000 дол. США до 10 000 дол. США у рік, в Україні складає 53,4%, у Росії — 51,4%, а у Польщі — 36,4%. Важливими у цьому розподілі є показники групи дорослих осіб, доходи яких налічуються від 10 000 — до

¹⁵⁷ Порівняльний розподіл доходів громадян між Україною, Російською Федерацією та Польською Республікою у розрахунку на одну особу у рік, % (за підсумками 2010 року) : (Шустер LIVE, ТРК Україна, (22.10.2010) [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://rutube.ru/track/3702124.html>

100 000 дол. США в рік. Їх частка в Україні є найнижчою і складає усього 4% від загальної чисельності дорослого населення у країні, у той же час у Росії вона більша майже у 6 разів (23,5%), а в Польщі перевищує вітчизняний показник у 12,6 раза (50,4%).

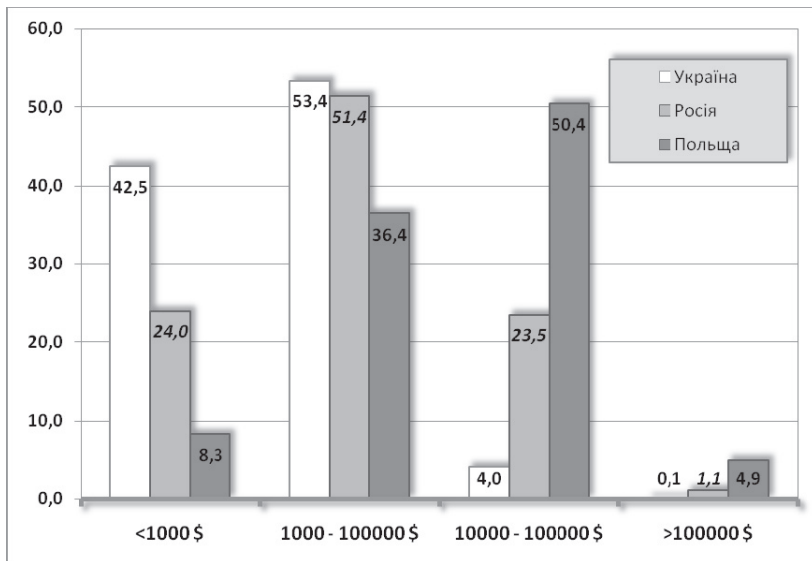


Рис. 4.3. Порівняльний розподіл доходів громадян між Україною, Російською Федерацією та Польською Республікою у розрахунку на одну дорослу особу в рік, % (за підсумками 2010 р.)

Впливати на розвиток соціальної інфраструктури через державне регулювання доходів населення можна, використовуючи податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Перевагами цього податку над іншими платежами є поєднання обов'язковості та добровільності його сплати до бюджету, а також відповідність основним принципам функціонування податкової системи: справедливості й ефективності його справляння. Крім того, податок на доходи фізичних осіб не впливає на здійснення процесу ціноутворення, є прозорим та зрозумілим для платників податків із конкретно визначеним джерелом його сплати. Динаміка його надходжень є інформативним відзеркаленням соціально-економічного становища у державі та вагомим критерієм в оцінюванні ефективності реалізації податкової політики. Саме цей податок відіграє важливу роль у регулюванні вектора індивідуальних грошових потоків кожного платника й визначенні обсягу витрат усіх суспільних прошарків населення.

Світовій практиці відомі кілька підходів до оподаткування доходів громадян:

а) пропорційний метод оподаткування, якому відповідає лінійна шкала оподаткування, де застосовується єдина ставка податку для оподаткування платників податків незалежно від суми отриманого доходу;

б) непропорційний метод оподаткування доходів, який передбачає використання:

- прогресивної шкали оподаткування — коли ставка податку поступово збільшується відповідно до нарощування бази оподаткування, тобто чим більший дохід платника податку, тим вища ставка податку);

- регресивної (прямопротилежна до прогресивної) — при збільшенні бази оподаткування (доходу платника податку) зменшується податкова ставка;

- дегресивної (різновид прогресивної шкали оподаткування, проте прогресія розвивається знизу догори, а дегресія — згори донизу, причому, зі зменшенням податкової бази зменшується податкова ставка; однак, коли податкова база добігає певної, заздалегідь визначеної, суми (мінімуму) — ставка стає сталою, і відбувається перехід до лінійного оподаткування).

Отже, дегресивна шкала оподаткування — це поєднання прогресивного та лінійного методів оподаткування доходів громадян.

Надання переваг пропорційній, або ж прогресивній шкалі оподаткування індивідуальних доходів громадян більшість науковців досліджували на підставі оптимального оподаткування процесів споживання (А. Сміт (1776), К. Віксель (1896), Е. Ліндаль (1939), Дж. Кейнс (1942), А. Лаффер (1970-ті)). Висновки, що виникають із теорії оптимального оподаткування споживання, виступають за концепцію диференціювання податкових ставок або ж за їх уніфікацію¹⁵⁸. Проте, Ф. Едвард (1897) у своїх дослідженнях визначив парадокс оподаткування, який полягав у тому, що «хороше оподаткування» може спричинити зниження цін, і вважав, що прогресивна шкала оподаткування спонукає до справедливого розподілу доходів у державі¹⁵⁹. Однак, проблематика цього питання не вирішується однозначно й сьогодні.

Більшість розвинутих країн світу використовує прогресивну модель оподаткування, вважаючи її більш справедливою щодо платників податків різних соціальних груп. Натомість, кількість застосовуваних ставок при оподаткуванні індивідуальних доходів громадян може бути різною:

¹⁵⁸ Grądalski F. System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania / Feliks Grądalski. — [2 wydanie]. — Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2006. — 266 s., S. 151.

¹⁵⁹ Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski — Warszawa: Fabryka Druku, 2007. — 459 s. — (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje)., S.26.

змінюватися від чотирьох-п'яти (Австрія, Великобританія, Швеція (4 ставки), Бельгія, Італія, Словенія (5 ставок) та ін.) до шістнадцяти, як наприклад у Люксембурзі¹⁶⁰.

Перевагами використання податкової прогресії, на нашу думку, є такі аргументи:

- забезпечення розподілу національного доходу;
- фінансування бюджету;
- прогресивний податок є більш справедливим, ніж податок пропорційний, незважаючи на те, що сама по собі прогресія є явищем несправедливим щодо об'єкта оподаткування, проте вирівнює ще більшу несправедливість, яка є згубною для найбідніших верств платників податків при пропорційному оподаткуванні витрат;

- підвищення рівня добробуту громадян та суспільства загалом, адже отримуючи вищі доходи, а внаслідок чого — сплачуючи більші податки, кожен платник забезпечує розвиток суспільства, а, отже, середовища у якому він існує й функціонує;

- один із напрямів удосконалення податкового регулювання¹⁶¹.

Зауважимо, що у вітчизняній практиці прибуткового оподаткування населення був досвід використання прогресивної шкали оподаткування, яка застосовувалася в Україні до 2004 р. Проте, зміна прогресивної на лінійну модель оподаткування (зі ставкою податку на доходи фізичних осіб 13%, а з 2007 року — 15%) виявилася малоефективною для України та лише посилила можливості отримання незадекларованих доходів і виплату заробітних плат у «конвертах». Враховуючи об'єктивні фактори, які негативно впливають на загальний економічний стан у державі — низькі доходи населення, високий рівень безробіття, активізацію міграційних процесів, соціальну незахищеність населення, стрімке старіння нації, нестабільність законодавства тощо — варто говорити про необхідність реформування механізмів розподілу фінансових ресурсів у державі, зокрема податку на доходи фізичних осіб з погляду підвищення загального добробуту та платоспроможного попиту населення.

Вдавшись до більш детального дослідження оподаткування індивідуальних доходів громадян на основі математичних розрахунків, представимо пропонований нами механізм оподаткування з урахуванням інфляційних процесів як прогресивну шкалу, яка базується не на фіксо-

¹⁶⁰ Холод Н. Фінансові інструменти державного регулювання доходів населення [Електронний ресурс] / Н. Холод. // Формування ринкової економіки в Україні. / Н. Холод. Львів, 2009. — Вип. 19. — С. 483–488. — Режим доступу до жур.: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/freu/2009_19/67_1.pdf

¹⁶¹ Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski — Warszawa: Fabryka Druku, 2007. — 459 s. — (Doktrynalne przesłanki, przktyczne konsekwencje)., S.171.

ваних сумах отримуваного платниками податків доходу, а на оподаткуванні доходів у формі кількості прожиткових мінімумів (4.1):

$$s = \begin{cases} 0, & \text{якщо } D \leq \Pi_{\min} \\ f(D), & \text{якщо } \Pi_{\min} < D < k \cdot \Pi_{\min} \\ p\%, & \text{якщо } D > n \cdot \Pi_{\min} \end{cases}, \quad (4.1)$$

де S — ставка податку, %; $f(D)$ — математична функція для визначення розміру ставки податку; D — обсяг доходу платника, грн.; Π_{\min} — прожитковий мінімум, грн.; k — кількість прожиткових мінімумів, яка оподатковується за пропонованою шкалою, $1 < k \leq n$, де n — гранична кількість прожиткових мінімумів; p — фіксована максимальна ставка податку для платників, дохід яких перевищує граничну кількість прожиткових мінімумів, %.

Отримані з допомогою математичних функцій, наведених у таблиці 3.6 види прогресій відповідають обраній нами моделі оподаткування індивідуальних доходів громадян. Розраховані параметри $f(D)$ представлені в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

МАТЕМАТИЧНІ ФУНКЦІЇ, ЩО ВІДПОВІДАЮТЬ ПРОГРЕСИВНІЙ ШКАЛІ ОПОДАТКУВАННЯ*

Вид функції, $f(D)$	Значення параметрів		
	a	b	c
Степенева $y = a + b\sqrt{x}$	0,0398	0,0019	—
Логарифмічна $y = a + b\ln(x)$	-0,2904	0,0565	—
Експонента $y = e^{a + \frac{b}{x}}$	-1,3770	-930,1745	—
Гіперболічна $y = \frac{x}{ax + b}$	3,719181	6312,223	—
Параболічна $y = ax^2 + bx + c$	$-0,159 \cdot 10^{-8}$	$0,3297 \cdot 10^{-4}$	$6,94742 \cdot 10^{-2}$

* y — ставка податку; x — дохід; a, b, c — коефіцієнти (параметри) залежності.

Джерело: розраховано автором.

Виходячи із зазначених у табл. 3.6 параметрів, які відповідають певним видам математичних функцій, найбільш прийнятною, на нашу думку, є експонента, оскільки порівняно з іншими запропонованими фун-

кціями (Додаток Т) варіація розрахованих податкових ставок є помірнішою, а отже, адаптивнішою, зважаючи на складну економічну ситуацію, яка склалася в Україні у посткризовий період.

Графічно запропоновану нами математичну функцію можна зобразити так (рис. 4.4):

Математичне обґрунтування визначення параметрів функції прогресивної шкали оподаткування за експоненціальною функцією здійснимо за допомогою формули:

$$y = e^{a + \frac{b}{x}} \quad (4.2)$$

де, y — ставка податку; x — дохід; e — експонента; a, b — коефіцієнти (параметри залежності).

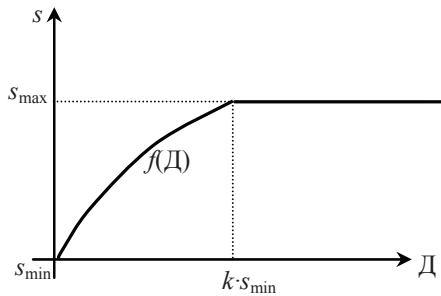


Рис. 4.4. Графічне зображення математичної функції $f(D)$ для визначення розміру ставки податку на доходи фізичних осіб за прогресивною шкалою оподаткування

Джерело: розраховано автором.

Для того, щоб привести формулу (3.2) у відповідність до розрахункових змінних, здійснимо кілька математичних перетворень. Замінімо математичну формулу (3.2) натуральним логарифмом з основою e :

$$\ln(y) = a + \frac{b}{x} \quad (4.3)$$

де, y — ставка податку; x — дохід; $\ln(y)$ — натуральний логарифм з основою e ; a, b — коефіцієнти (параметри залежності).

Функція 4.3 для максимальної поділки на шкалі, яка відповідає мінімальній ставці податку, матиме такий вигляд:

$$\ln(y_{\max}) = a + \frac{b}{x_{\max}} \quad (4.4)$$

аналогічною буде формула для мінімальної поділки на шкалі, яка відповідає мінімальній ставці податку:

$$\ln(y_{\min}) = a + \frac{b}{x_{\min}} \quad (4.5)$$

Різниця між $\ln(y_{\max})$ та $\ln(y_{\min})$ становитиме:

$$\ln(y_{\max}) - \ln(y_{\min}) = \frac{b}{x_{\max}} - \frac{b}{x_{\min}} = b \cdot \left(\frac{1}{x_{\max}} - \frac{1}{x_{\min}} \right) \quad (4.6)$$

Звідки параметр експоненціальної функції — змінна b — становитиме:

$$b = \frac{\ln(y_{\max}) - \ln(y_{\min})}{\frac{1}{x_{\max}} - \frac{1}{x_{\min}}} = \frac{\ln \frac{y_{\min}}{y_{\max}}}{(x_{\min} - x_{\max}) \cdot x_{\min}} \cdot x_{\min} \cdot x_{\max} \quad (4.7)$$

параметр a :

$$a = \ln(y_{\min}) - \frac{b}{x_{\min}} = \ln(y_{\min}) - \frac{\ln \frac{y_{\max}}{y_{\min}}}{(x_{\max} - x_{\min})} \cdot x_{\min} \cdot x_{\max} \quad (4.8)$$

Отже, кінцева формула, за якою зробимо розрахунки, підставивши дані, набуває остаточного вигляду:

$$\ln(y_{\min}) = \frac{x_{\max} \cdot \ln \frac{y_{\max}}{y_{\min}}}{(x_{\min} - x_{\max})} \quad (4.9)$$

де y_{\min} , y_{\max} — мінімальна та максимальна поділка шкали оподаткування відповідно; x_{\min} , x_{\max} — мінімальний і максимальний оподатковуваний дохід відповідно; a і b — параметри експоненціальної функції.

Для розрахунку змінної s (ставки податку на доходи фізичних осіб) приймаємо $\Pi_{\min} = 1004$ грн. (прожитковий мінімум для працездатної особи, визначений Законом України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» 2857-17, від 23.12.2010 р.)¹⁶²; $k = 10$; $p = 23\%$, а мінімальну

¹⁶² Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» від 23.12.2010 №2857-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — Режим доступу до стор.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2857-17>

поділку шкали оподаткування рівною $s_{\min} = 0,1$. Відтак, зробивши розрахунки, прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб має тиме вигляд (рис. 4.5):

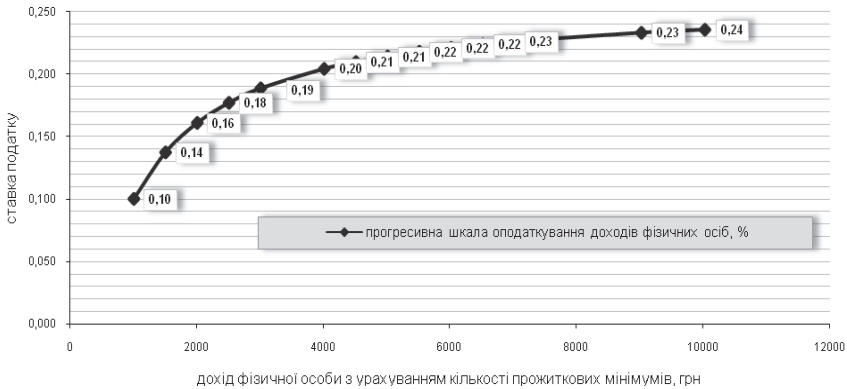


Рис. 4.5. Крива прогресивної шкали оподаткування податку на доходи фізичних осіб відповідно до експоненціальної функції

Джерело: розраховано автором.

Розрахунок ставок прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб зображений на рис. 4.5. Порівняємо встановлені норми оподаткування, передбачені Податковим кодексом України, де базова ставка оподаткування доходів фізичних осіб складає 15%, а підвищена (у випадку, коли дохід платника є рівним або перевищує 10 прожиткових мінімумів) — 17%. Закладемо у наші розрахунки розмір прожиткового мінімуму у сумі 1004 грн. (1 січня 2012 р.). Згідно з чинним законодавством дохід платника від одного до дев'яти прожиткових мінімумів включно оподатковуватиметься за базовою ставкою, дохід у сумі 10 і більше прожиткових мінімумів за підвищеною ставкою. Поряд з цим, платник податку, дохід якого складатиме суму меншу або рівну граничній межі доходу, що дозволяє застосовувати податкову соціальну пільгу (ПСП), має право на зменшення об'єкта оподаткування у розмірі, визначеному чинним законодавством. Відповідно до запропонованої прогресивної шкали, де об'єктом оподаткування визначено кількість прожиткових мінімумів, перший з яких не оподатковується і прирівнюється до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, — кожен наступний мінімум оподатковується за відповідною ставкою (рис. 4.6).

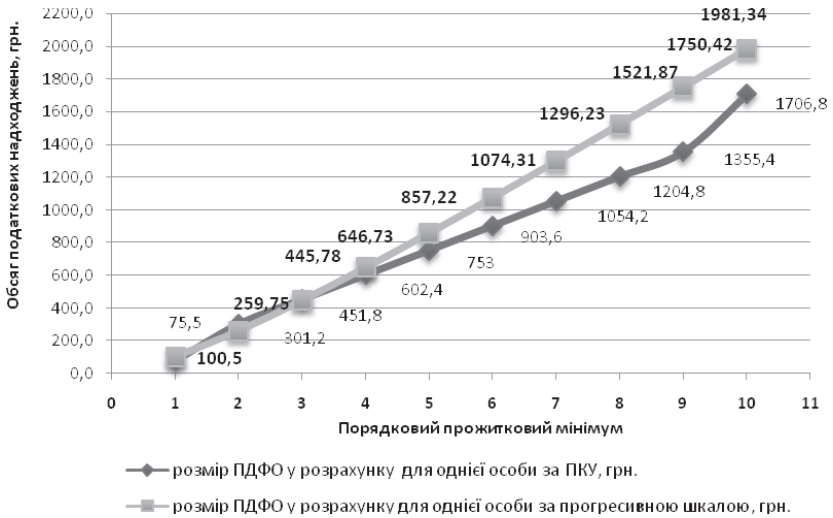


Рис. 4.6. Розмір податку на доходи фізичних осіб згідно з Податковим кодексом України та запропонованою прогресивною шкалою оподаткування, грн.

Джерело: розраховано автором.

Отже, у застосуванні прогресивної шкали оподаткування очевидним є як соціальний ефект (менша сплата податку для малозабезпечених громадян, що отримують доходи у розмірі від одного до трьох прожиткових мінімумів включно), так і економічний (збільшення податкових надходжень від ПДФО за умов отримання доходу в розмірі п'яти і більше прожиткових мінімумів). При цьому варто врахувати, що на сьогодні прожитковий мінімум в Україні не відповідає мінімальним потребам громадян, що свідчить про необхідність його збільшення.

Відтак, деталізуючи наші дослідження, відстежимо соціально-економічну доцільність такої преференції, як прогресивна шкала оподаткування (рис. 4.7).

Таким чином, на рис. 4.7 крива **A** — це крива, що зображає прогресивну шкалу оподаткування згідно з прийнятим Податковим кодексом України, який передбачає оподаткування доходів громадян за двома ставками (15% — основна, 17% — у разі перевищення оподатковуваного доходу більше 10 прожиткових мінімумів). На підставі здійснених розрахунків, крива **B** зображає запропоновану нами прогресію оподаткування доходів громадян, яка базується на оподаткуванні кількості прожиткових мінімумів громадян. Згідно з кривою **B** ставки податку змінюються у бік зростання, починаючи з 10%. За цією ставкою опода-

ткуються доходи, обсяг яких перевищує розмір неоподаткованого мінімуму (причому розмір неоподаткованого мінімуму є змінною величиною, що прирівнюється до розміру одного прожиткового мінімуму). Площа S на рисунку визначає соціальну доцільність запровадження диференційованого оподаткування доходів громадян.

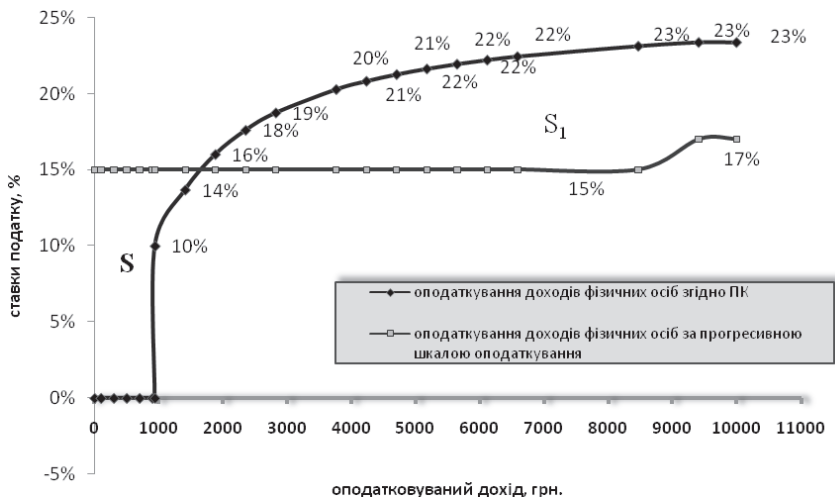


Рис. 4.7. Соціально-економічна доцільність прогресивної шкали оподаткування

Джерело: розраховано автором.

Якщо ж взяти до уваги те, що один прожитковий мінімум вважаємо за неоподатковуваний мінімум, то за нескладними розрахунками визначимо, на скільки збільшиться дохід фізичних осіб, які отримують найнижчі доходи в Україні. Так, за підсумками грудня 2010 р., кількість штатних працівників, які отримували заробітну плату в межах одного прожиткового мінімуму (до 922 грн. включно), становила 7,2% (723,5856 тис. осіб) від загальної кількості працівників (10049,8 тис. осіб). 8,8% від загальної кількості осіб отримували заробітну плату в межах від 922,01 грн. до 1000,00 грн. і ще 11,2% від 1000,01 грн. до 1250,00 грн. Якщо ж зацентувати увагу на тому, що прожитковий мінімум для працездатної особи у 2012 р. затверджений у розмірі 1073 грн., то можна припустити, що не оподатковуватимуться доходи близько 25% штатних працівників податком на доходи фізичних осіб, ставка якого, згідно з Податковим кодексом, становить 15%. У такому випадку доходи досліджуваної категорії працівників збільшаться майже на 15% (з ура-

хуванням єдиного соціального внеску), що становитиме відносно однієї особи, 155,16 грн. Враховуючи невеликий розмір заощаджених ресурсів, неоподатковані кошти будуть залучені до споживчих процесів, де, у свою чергу, оподатковуватимуться непрямими податками, зокрема ПДВ, ставка якого в Україні (20% до 2014 р. згідно з ПКУ) суттєво перевищує ставку податку на доходи фізичних осіб. Таким чином, кошти повернуться до державного бюджету у вигляді надходжень із ПДВ загальним обсягом близько 779664,0 тис. грн. у рік. Це дасть можливість підвищити купівельну спроможність більше чверті працюючого населення країни, а значить активізувати внутрішнє споживання. Усі інші доходи, які оподатковуватимуться відповідно до запропонованої шкали згідно з обраною прогресією за ставками 10% — 23% будуть чинити помірно однакове навантаження на платників податку, оскільки зі зростанням обсягів доходу збільшення сум податкового зобов'язання буде відповідно однаковим щодо вартості сплачених у вигляді податку коштів. Що стосується площини S_1 , то вона відображає саме економічну складову доцільності запровадження прогресивної шкали оподаткування за мінусом суми, яка складає один неоподатковуваний мінімум громадян для усіх без винятку платників податку на доходи фізичних осіб.

Запропонована нами прогресивна шкала оподаткування зумовлює доцільність її запровадження з огляду на покращення соціально-економічного становища в державі та формування в українському суспільстві середнього класу громадян. Споживачі, платники податку на доходи фізичних осіб, відрізняються між собою лише за розміром оплати праці, тому держава, використовуючи свої повноваження, повинна запроваджувати податкові преференції у вигляді прогресивної шкали оподаткування для підвищення платоспроможності населення та активізації процесів споживання. Цей факт є похідною функції суспільного добробуту.

Отже, запропонована нами прогресія в оподаткуванні доходів фізичних осіб в Україні доводить потенційну можливість наповнення державного бюджету, що і забезпечить соціальну спрямованість здійснення податкових реформ шляхом збільшення податкових надходжень до бюджету держави за рахунок активізації процесів споживання.

Крім того, для вирішення окресленої проблеми, варто виокремити питання безробіття та працевлаштування молоді. На сьогодні наслідки фінансово-економічної кризи особливо загострили необхідність вирішення цього питання в усіх аспектах. За даними Державної статистичної служби в Україні, впродовж останніх років, склалася досить неоднозначна ситуація щодо зайнятості населення загалом в усіх сферах народного господарства (табл. 4.7).

У цьому контексті для стимулювання господарської активності юридичних осіб пропонуємо запровадити преференцію, яка б забезпечувала розвиток підприємства шляхом розширення виробництва та

створення нових робочих місць. Ставку цієї преференції пропонуємо встановити від визначеного вітчизняним законодавством типу підприємства (мале, велике), що носитиме стимулюючий характер на кшталт таких платежів, як пеня. Отже, розмір ставки пропонуємо встановити у таких же залежностях, як розмір пені. Відтак, пропонуємо встановити розмір ставки для малих підприємств 0,1% від бази оподаткування податком на прибуток підприємств, що віднімається від загального обсягу бази оподаткування, а для великих підприємств ставка складатиме 0,02%. Співвідношення між ставками цієї преференції визначене нами на підставі класифікації підприємств залежно від кількості працюючих та обсягу товарообороту згідно з Господарським кодексом України.

Таблиця 4.7

**ДИНАМІКА ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ БЕЗРОБІТТЯ
В УКРАЇНІ З 2005 ПО 2010 РР.**

Показники	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2009 рік	2010 рік
Економічно активне населення у віці 15 — 70 років, тис. осіб	22280,8	22245,4	22322,3	22397,4	22150,3	22051,6
Економічно активне населення у працездатному віці, тис. осіб	20481,7	20545,9	20606,2	20675,7	20321,6	20220,7
Кількість зареєстрованих безробітних (за методологією МОП), тис. осіб	881,5	759,5	642,3	844,9	531,6	544,9
Рівень зареєстрованого безробіття на кінець року, %	3,1	2,7	2,3	3,0	1,9	2,0

Джерело: складено автором.

Фінансові втрати держави від запровадження цієї преференції будуть компенсовані надходженнями податків та обов'язкових платежів від кожного новоствореного робочого місця. Здійснивши нескладні математичні розрахунки, можемо передбачити доходи держави, пов'язані із запровадженням преференції. При умові, що працівник отримує мінімальну заробітну плату у розмірі 1004 грн. (грудень 2011 р.), нарахування на фонд оплати праці при мінімальній ставці єдиного соціального внеску — 36,76% — складатимуть 369,10 грн., крім того із заробітної плати будуть утримані кошти у вигляді 15% податку на доходи фізич-

них осіб, які складатимуть 150,60 грн., та єдиного соціального внеску (3,6%) — 36,14 грн. від одного працюючого у місяць. Таким чином, держава має можливість отримати додаткові 1807,20 грн. надходжень із податку на доходи фізичних осіб у відповідні місцеві бюджети й 4862,88 грн. з одного працюючого у рік на рахунки Пенсійного фонду, що суттєво знизить брак коштів на виплати пенсій, позбавить необхідності їх відшкодування за рахунок державного бюджету. Зазначимо також, що надавати цю преференцію пропонуємо лише тим підприємствам, які існують на ринку понад три роки, що свідчить про їх стабільний розвиток та конкурентоспроможність.

Таким чином, важливе значення у вивченні питання запровадження та функціонування податкових преференцій має науково обґрунтований підхід, спрямований на попередження та запобігання кризових ситуацій, і враховує усі фактори невизначеності та ризиків у фінансових відносинах між суб'єктами оподаткування. Необхідною умовою цього процесу треба визначити стратегічні пріоритети у розвитку вітчизняної економіки, які збігалися б із потребами як держави, так і платників податків, а також з вимогами сьогодення та ефективного функціонування суспільства загалом.

ВИСНОВКИ

У проведеному науковому дослідженні здійснено теоретичне узагальнення й обґрунтування соціально-економічної доцільності запровадження преференційного оподаткування в Україні, розроблено підходи до оцінки фіскальних наслідків його функціонування. Це виявилось у логічному обґрунтуванні теоретичних підходів і вирішенні проблемних аспектів впливу податкових преференцій на загальні доходи та податкові надходження зведеного бюджету України, а також розробці рекомендацій щодо вдосконалення преференційного оподаткування шляхом перерозподілу податкових преференцій з метою підвищення ділової активності суб'єктів господарювання та забезпечення економічного зростання і соціальної захищеності громадян.

Представлено класифікацію податкових преференцій, яка передбачає їх поділ на пільгові та безпільгові для можливості надання якісної оцінки дієвості преференційного оподаткування. При цьому критерієм класифікації виступає вимірник податкових преференцій. До пільгових запропоновано відносити преференції, що на практиці реалізуються із використанням пільг, наприклад: диференціація податкових ставок, регулювання податкових ставок, податкова знижка при оподаткуванні доходів фізичних осіб, нульова ставка податку, а до безпільгових — преференції, застосування яких не передбачає використання пільг: спрощена система оподаткування, неоподатковуваний мінімум, відстрочення (розстрочення) податкових платежів.

З метою уникнення суперечностей науково-понятійного апарату, що виникають при дослідженні проблематики функціонування преференційного оподаткування, запропоновано трактування ключових понять: «податкові пільги», які визначено як засоби реалізації податкових преференцій; «податкові преференції» — це переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам та «преференційне оподаткування», як система преференційних заходів, що надають переваги у сфері оподаткування.

Удосконалена типологізація податкових преференцій, в основу якої покладено змістові характеристики, що дозволяє згрупувати податкові преференції за певними ознаками: сферами впливу, методами впрова-

дження, терміном дії, мотиваційними ознаками, функціональним призначенням, способом реалізації. Запропонована типологізація буде корисною при виборі та обґрунтуванні соціально-економічної доцільності надання податкових преференцій, а також дозволить пов'язати призначення податкових преференцій із доцільністю їх застосування на практиці.

Комплексну оцінку доцільності запровадження податкових преференцій та врахування фіскальних наслідків їх функціонування запропоновано здійснювати на основі методики, що базується на використанні таких показників: пільгозатратність, питомі пільговтрати, вартість пільги, пільгомісткість бюджету (податкових надходжень), коефіцієнт відшкодування ПДВ, вартість відстрочки, частка відстрочених платежів у загальних обсягах податкових надходжень, частка фіксованого сільськогосподарського податку у загальному обсязі податкових надходжень, частка єдиного податку у загальному обсязі податкових надходжень, коефіцієнт співвідношення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і мінімальної заробітної плати, коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму.

Використання економіко-математичної багатофакторної лінійної моделі дало змогу передбачити позитивні тенденції у динаміці прогнозованих втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг. Проте аналіз функціонування пільгових податкових преференцій з 1999 по 2010 рр. свідчить про нерівномірний розподіл пільг, які могли б виступати у якості ресурсів для розвитку пріоритетних галузей національної економіки певного регіону. Такий деформований підхід до розподілу пільгових податкових преференцій спричиняє відповідну галузеву-територіальну структуру та не протидіє входженню окремих територій до стану депресивності.

Оцінка доцільності запровадження безпільгових податкових преференцій свідчить про необхідність удосконалення практики їх надання. Так, коефіцієнт співвідношення неоподатковуваного мінімуму та мінімальної заробітної плати за період 2000-2010 рр. знизився майже у 12 разів, що свідчить про позбавлення соціально-економічного змісту преференції (неоподатковуваний мінімум). Запропоновано відновити дану преференцію у якості об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб з метою забезпечення соціального захисту, прирівнявши розмір неоподатковуваного мінімуму до розміру мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, поряд з чим переглянути якісне наповнення споживчого кошика. Питома вага фіксованого сільськогосподарського податку у загальній структурі податкових надходжень впродовж 2000-2010 рр. знизилась майже в 14 раз, що свідчить про втрату здатності даної преференції виконувати притаманні їй функції, а отже, про зниження її фіскальної ефективності.

Статистичний аналіз практики застосування податкових безпільгових преференцій та оцінки фіскальних наслідків від їх запровадження

дав змогу встановити нерівномірність у застосуванні низки преференцій таких, як: нульова ставка ПДВ, відшкодування ПДВ із Державного бюджету України та реструктуризація податкової заборгованості. Недієвим виявилось застосування такої преференції, як спрощена система оподаткування, а неоподатковуваний мінімум як безпільгова податкова преференція не виконує своєї функції, що спричинено інфляційними процесами та частими змінами податкового законодавства.

Застосування територіальних преференцій у вигляді СЕЗ, ТПР та ТП не попереджує появи депресивних регіонів, що є основною метою надання преференцій цього виду. Починаючи з 2009 р., показники державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів у межах СЕЗ скоротилися більш ніж у 2 рази, ТПР — у 1,3 рази. Доходи бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів також знизилися у 1,8 рази, що вказує на нераціональне використання територіальних преференцій в Україні.

Алгоритм реалізації преференційного оподаткування, забезпечить еволюційні зміни у реформуванні податкової системи України у сфері використання пільгових та безпільгових податкових преференцій. Враховуючи світові тенденції щодо збільшення попиту на екопродукцію, запропоновано запровадити податкову преференцію на її виготовлення та реалізацію. Запровадження цієї преференції на екологічно-чистих територіях країни надасть можливість забезпечити зрівноважений розвиток усіх її регіонів.

Значні резерви удосконалення преференційного оподаткування в Україні містяться у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян. З цією метою рекомендовано запровадити прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб, яка базується на оподаткуванні прожиткових мінімумів, що забезпечить соціальну доцільність запровадження диференційованого оподаткування доходів громадян.

Проведено узагальнення ролі податкових преференцій із проблемами зайнятості, яка визначається необхідністю впровадження низки мотиваційних заходів у сфері оподаткування з метою скорочення безробіття в Україні. Таким чином, забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання, які використовують загальну систему оподаткування, пов'язане із необхідністю запровадження пільгової преференції у розмірі 0,1% (малі підприємства) та 0,02% (великі підприємства) від бази оподаткування податком на прибуток підприємств для одного новоствореного робочого місця.

ДОДАТКИ

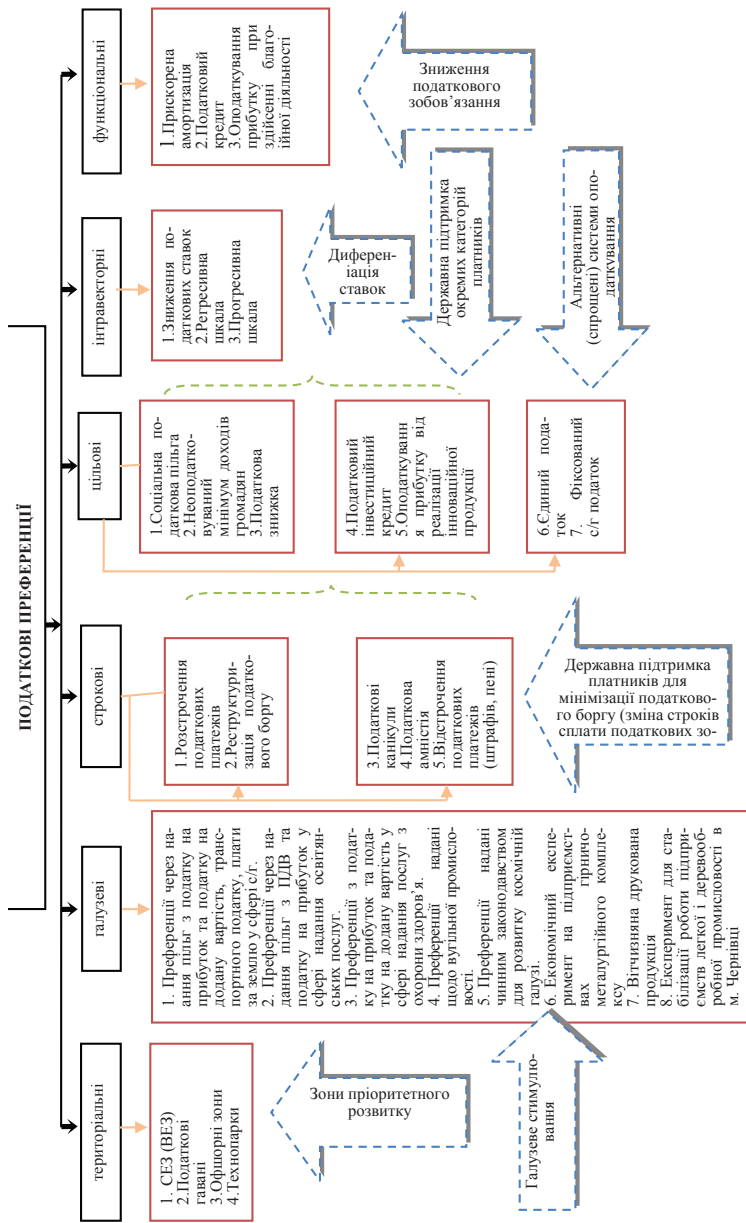


Рис. 1. Типологізація та систематизація податкових преференцій

Джерело: складено автором на основі [109; 147; 167; 170; 190; 202; 211; 227].

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОСНОВНИХ ВИДІВ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ

Вид преференції	Переваги	Недоліки
1 Зниження ставки податку з прибутку (доходу) юридичних осіб	2 <ul style="list-style-type: none"> • Простота в адмініструванні; • можливість прозорих технологій оцінювання зарахованих коштів до бюджету. 	3 <ul style="list-style-type: none"> • Надмірна користь отримують фірми, які і без застосування преференції потрапили б на відповідний ринок, а знижена ставка дає їм можливість отримувати надприбутки. • Залучає короткотермінові інвестиції; • спонукає до продовження терміну дії преференції шляхом неординарного представлення існуючих інвестицій як нових; • розвиває нездорову конкуренцію між фірмами та новими фірмами; • менш прозорі механізми потрапляння коштів до бюджету (завуальовані щодо аналітичного оцінювання), ніж у випадку зняття ставки податку з прибутку чи доходу.
Податкові канікули	<ul style="list-style-type: none"> • Простота в адмініструванні; • можливість для інвесторів обмеженого контакту з податковими органами, що мінімізує вплив корупційного чинника. 	<ul style="list-style-type: none"> • Надає перевагу короткотерміновим капітальним (інвестиційним) вкладенням — за умови, що пільги стосуються саме цих вкладень; • спричинює зловживання, пов'язані з закупівлею і реалізацією капітальних (інвестиційних) вкладень. • для багаторазового використання податкової преференції; • генерує великий обсяг коштів на адміністрування в частині призначення та контролю за реалізацією преференції; • дискримінує довготермінові інвестиції.
Податковий інвестиційний кредит та інші інвестиційні преференції	<ul style="list-style-type: none"> • Дає можливість урегулювання інвестиційних стимулів на певний вид діяльності; • можливість прозорих технологій оцінювання зарахованих коштів до бюджету. 	

1	2	3
<p>Прискорена амортизація</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Сприяє «перекваліфікації» податку на прибуток (дохід) на певного виду податок на споживання; • не спричинює дискримінації між довготерміновими та короткотерміновими капіталовкладеннями (інвестиціями). 	<ul style="list-style-type: none"> • Залучас великі кошти на адміністрування преференції.
<p>Спрощена система оподаткування</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Можливість вибору економічно доцільного варіанта оподаткування; • виведення значної частини господарських операцій із тіньового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податкових платежів; • розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки; • збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування; • збільшення власних оборотних коштів платника; • зменшення вірогідності бухгалтерських помилок; 	<ul style="list-style-type: none"> • Певне зниження можливостей та ефективності податкового регулювання економіки за рахунок зменшення кількості податків, а відповідно й об'єктів оподаткування; • збільшується ризик недоотримання податкових надходжень до бюджету при погіршенні загальноекономічної кон'юнктури в зв'язку зі зміною структури податкових платежів; • підвищення ризиків подвійного оподаткування одних і тих же операцій та застосування фінансових санкцій;
	<ul style="list-style-type: none"> • скорочення втрат робочого часу працівників економічних служб підприємств; • простота нарахування та сплати податків до бюджету. 	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність впевненості у незмінності умов оподаткування в перспективі та обмеження можливості довготермінового прогнозування фінансового стану підприємства.

<p>1</p> <p>Нульова ставка податку на додану вартість</p>	<p>2</p> <ul style="list-style-type: none"> • Надає продавцю оподатковуваного товару чи послуги право на повну компенсацію сум ПДВ, сплачених на попередніх етапах руху товару (послуги); • стимулює до якісного удосконалення вітчизняних товарів (послуг), які реалізуються на міжнародних ринках збуту; • державне стимулювання виробництва малопривабливих з точки зору підприємства товарів соціального призначення; • зменшення ціни кінцевого споживачем окремих товарів та послуг першої необхідності. 	<p>3</p>
<p>Спеціальні режими оподаткування в рамках СЕЗ, ТПР та технопарків</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Залучення інвестицій у види економічної діяльності, визначені пріоритетними та стратегічно важливими для соціально-економічного розвитку держави та регіонів окрема; • залучення інвестицій у малий та середній бізнес; • активізація експортних операцій; • збільшення робочих місць; • зменшення кількості безробітних в країні. 	<ul style="list-style-type: none"> • Утруднюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; • ускладнюється фінансовий стан інших конкуруючих суб'єктів господарювання, у зв'язку з чим відбувається перехід у «тіньовий» сектор • застосування нульової ставки до товарів, що реалізуються на локальному ринку, спричинює підвищення ставок на інші товари й послуги, що пов'язано з прагненням зберегти рівень надходжень до бюджету. • Скорочення податкових надходжень; • вивезення отриманого від проведення господарської діяльності доходу, за межі держави; • ускладнюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; • посилення корупції між державними органами та інвесторами.

ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПІЛЬГИ ЯК ЕЛЕМЕНТА ПОДАТКУ

Автор	Визначення
<i>1</i>	<i>2</i>
А. Соколовська Т. Сфіменко І. Луїна Р. Балакін	«Податкова пільга — це передбачене й 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 поліпшення податкового тягаря».
М. Кучерявенко	«Пільга — це звільнення саме від сплати податку, а не від обов'язку сплати».
С. Юрій Й. Бескид	«Податкові пільги — це повне або часткове звільнення від сплати податків і пониження загальної норми оподаткування».
Ю. Іванов В. Карпова Л. Карпов	«Податкова пільга являє собою встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, який надає платнику можливість зменшення сплати податку (збору), або звільняє його від виконання окремих зобов'язань і правил, пов'язаних з оподаткуванням».
Д. Черник	«Пільгами з податків і зборів визнаються надані окремим категоріям податкоплатників і платників зборів, передбачені законодавством про податки і збори переваги порівняно з іншими податкоплатниками або платниками зборів, враховуючи їх можливість не сплачувати податок чи збір або сплачувати в меншому розмірі».
І. Майбуров	«Податкова пільга — це факультативний елемент, який характеризує надання податковим законодавством окремим категоріям податкоплатників (платникам зборів) виняткових переваг, враховуючи можливість не сплачувати податок (збір) або сплачувати його в меншому обсязі, а також пом'якшення податкового навантаження для податкоплатника (платника зборів)».
М. Романовський О. Врубльовська	«Податкова пільга — це зниження розміру (тягаря) оподаткування».
С. Овсяк	«Податкові пільги — це часткове обмеження податкового навантаження».
С. Доляга	«Податкові пільги — це податкові знижки, які функціонують для зменшення податкового зобов'язання».
Р. Волянський	«Податкові пільги проявляються у зменшенні розміру податку, також можуть виступати як зменшення бази оподаткування, зниження податкових ставок».
Податковий кодекс України	«Податкова пільга — передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав, визначених ПК України».

ДИНАМІКА ОСНОВНИХ СТАТИСТИЧНИХ ПОКАЗНИКІВ З 1999 ПО 2010 РР.

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	НАЦІОНАЛЬНІ РАХУНКИ - ВВП:										
ВВП у фактичних цінах, млн. грн.	170070	204190	225810	367344	345113	441452	544153	720731	948056	913345	1094607
ВВП у розрахунку на одну особу, грн.	3436	4195	4685	5591	7273	9372	11630	15496	20495	19832	23863
Індекси фізичного обсягу ВВП у % до попереднього року	105,9	109,2	105,2	109,6	112,1	102,7	107,3	107,9	102,1	84,9	-
Індекси фізичного обсягу ВВП у розрахунку на одну особу в % до попереднього року	106,7	111,1	106,3	110,5	113,0	103,5	108,1	108,6	102,9	85,3	-
Індекси фізичного обсягу ВВП, % до 1990 року	43,2	47,2	49,7	54,7	61,0	62,2	67,3	72,6	74,2	63,0	-
Індекси-дефлятори ВВП, % до попереднього року	123,1	109,9	105,1	108,0	115,1	124,5	114,8	122,7	129,1 ¹	113,7	-
Виробництво та розподіл ВВП за видами економічної діяльності (с/г, мисливство, лісове господарство) у фактичних цінах; млн. грн.	54356	66306	66430	66119	85668	94801	98410	113149	156072	157185	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВВП у ринкових цінах, млн. грн.	-	484220	528624	630831	842055	1048481	1252209	1650992	2196052	1989508	-
ФІНАНСИ І КРЕДИТ — Зведений бюджет України, грн., грн.:											
Доходи зведеного бюджету України, грн., грн..	49117,9	54934,6	61954,3	75285,8	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	272967,0	-
Доходи Державного бюджету України, грн., грн..	34806,1	37199,0	42525,0	52708,4	68744,5	103867	131946	161587	224020,9	201931,3	-
Доходи місцевого бюджету України, грн., грн..	14311,8	17735,6	19429,3	22577,4	22784,9	30316,2	39865,5	58349,0	73872,1	71035,7	-
Податкові надходження у зведеному бюджеті України, грн., грн..	31317,5	36716,7	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	-
Податкові надходження у Державному бюджеті України, грн., грн..	19560,5	21958,0	28934,8	35725,7	44853,5	74476,4	94811,5	116670,8	167883,5	148915,6	-
Податкові надходження у місцевому бюджеті України, грн., грн..	11757,0	14758,7	16457,7	18595,3	19308,2	23588,8	30931,6	44593,4	59281,3	59157,6	-
Витрати зведеного бюджету України, грн., грн..	48148,6	55528,0	60318,9	75792,5	102538,4	141989,5	1775512,2	2227638,3	312017,5	310225,2	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Витрати Державного бюджету України, млн. грн.	31154,6	33170,0	35530,1	44391,9	63734,8	89914,8	103148,0	131127,0	185111,3	183037,4	-
Витрати місцевих бюджетів України, млн. грн.	16994,0	22358,0	24788,8	31401,6	38803,6	52074,7	72364,2	96511,2	126906,2	127187,8	-
ФІНАНСИ І КРЕДИТ — Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування за видами економічної діяльності, млн. грн.:											
Всього в Україні прибуток, збиток (-) ¹⁶³	13933,0	18740,6	14641,2	19643,3	44578,4	64370,8	76253,4	135897,9	8954,2 ¹⁶⁴	-42414,7	-
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство, млн. грн.	1752,4	899,1	-254,6	769,5	2768,0	3702,4	2731,8	7624,2	5662,3 ⁴	7904,3	-
Промисловість, млн. грн.	8834,6	8537,2	2866,5	7137,0	18936,9	28264,3	34699,6	43700,9	21743,5	-4659,8	-
Будівництво, млн. грн.	40,3	722,8	-39,6	14,1	770,6	872,2	1603,1	1629,0	-6418,1	-5244,3	-
ФІНАНСИ І КРЕДИТ — Збиткові підприємства за видами економічної діяльності, крім бюджетних установ, млн. грн.:											
Всього в Україні	22190,4 ³	21062,8	22769,5	26173,7	29116,3	24794,3	34395,2	47096,5	184714,9	186473,9	-
до загальної кількості під-в., %	37,3 ³	38,2	38,8	37,1	34,8	34,2	33,5	32,5	37,2 ⁴	39,9	-
с/г, мисливство, лісове господарство	1532,9 ³	1650,9	2291,2	2162,6	1559,6	1707,3	1956,1	1993,7	5965,5	6359,9	-

¹⁶³ Крім бюджетних установ¹⁶⁴ Без врахування зміни підприємствами основного виду діяльності.

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
до загальної кількості підприємств, с/г, мисливства, лісництва, %	34,5 ³	42,6	48,2	42,3	33,3	33,8	31,3	26,3	28,3 ⁴	30,1	-
промисловість	9810,3 ³	10484,7	11329,0	11943,8	12950,5	8888,3	11203,4	13256,0	50569,3	48672,5	-
до загальної кількості промислових підприємств, %	42,2 ³	41,1	41,8	39,9	37,5	36,5	34,7	33,4	38,9	40,7	-
будівництво	843,1 ³	66,5	971,9	1309,4	1281,2	1770,6	1975,3	3788,8	12967,2	10827,4	-
до загальної кількості будівельних підприємств, %	40,0 ³	36,5	37,9	35,7	33,7	33,8	31,9	32,1	37,2 ⁴	43,3	-
ЦІНИ І ТАРИФИ — Індекси цін; % до попереднього року											
Індекс споживчих цін	128	112,0	100,8	105,2	109,0	113,5	109,1	112,8	125,2	112,3	109,1
ЄДИНИЙ ДЕРЖАВНИЙ РЕЄСТР ПІДПРИЄМСТВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ УКРАЇНИ											
Кількість суб'єктів ЄДРПОУ на поч. року, у т.ч.:	775763	834886	889330	935578	981054	1023396	1070705	1133200	11187020	1228888	1258513
Фермерське господарство	35132	38561	42976	45781	46937	47800	48919	49801	50023	50126	49514
Приватне підприємство.	175910	192168	206144	217780	229335	237980	248211	258536	270331	278574	285821
ПРОМИСЛОВІСТЬ — ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ РОЗВИТКУ ПРОМИСЛОВОСТІ											
Обсяг реалізованої продукції промисловості (у фактичних цінах), млн. грн.	182718,3	210842,7	229634,4	289117,3	400757,1	468562,6	551729,0	717076,7	917035,5	806345,8	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО, МИСЛИВСТВО, ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО, РИБАЛЬСТВО, РИБНИЦТВО —											
Продукція сільського господарства											
Продукція с/г, у порівняльних цінах 2005 року; млн. грн.	77889	85796	86784	77271	92531	92586	94895	88769	103978	102093	-
ІНВЕСТИЦІЇ ТА БУДІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ — Основні показники будівництва											
Інвестиції в основний капітал у фактичних цінах, млн. грн.	23629	32573	37178	51011	75714	93096	125254	188486	233081	151777	-
Обсяги реалізованої продукції (у фактичних цінах), млн. грн.	13095,8	16049,5	19853,3	29174,1	46425,7	51482,0	71913,8	107174,9	128961,2	81237,6	-
експлуатацію індивідуального житла, тис.м ² загальної площі	6651	3446	3616	3864	5026	4369	4652	5677	5831	2287	-
Введення в експлуатацію житла у сільській місцевості, тис.м ² загальної площі	1229	1166	1215	1359	1827	1728	1919	2507	2856	1237	-
Введення в експлуатацію загальної площі житла, м ²	5558	5939	6073	6433	7566	7816	8628	10244	10496	6400	-
Кількість збудованих квартир, тис. од.	63	65	64	62	71	76	82	95	94	66	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ведення в експлуатацію загальноосвітніх навчальних закладів	15392	14,8	8,0	10,7	12,8	10586	11,0	11672	12381	6064	-
Введення в експлуатацію лікарняних закладів (ліжок)	784	453	441	1222	650	853	1106	497	1098	1007	-
Введено в експлуатацію в експлуатацію амбулаторно-поліклінічних закладів (відвідувань за зміну)	2283	3076	1440	3678	2734	4012	3836	2533	4876	2736	-
ЗОВНІШНЬО-ЕКОНОМІЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ — Зовнішня торгівля товарами											
Експорт, млн. дол. США	14572,5	16264,7	17957,1	23066,8	32666,1	34228,4	38368	49296,1	66967,3	39695,7	-
Імпорт, млн. дол. США	13956,0	15775,1	16976,8	23020,1	28996,8	36136,3	45038,6	60618,0	85535,3	45433,1	-
Прямі іноземні інвестиції в Україну, на початок року; млн. дол. США	3281,8	3875,0	4555,3	5471,8	6794,4	9047,0	16890,0	21607,3	29542,7	35616,4	40026,8
Кількість малих підприємств на 10 тис. наявного населення	44	48	53	57	60	63	72	76	72	75	-

Продовження дод. Д

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) малих підприємств за видами економ. діяльності, млн. грн. з них:	43810,1	47165,7	49394,2	65202,1	74363,5	72936,7	357252,6	436247,8	492376,3	455431,2	-
с/г, мисливство, лісове господарство, млн. грн.	1087,2	1583,7	1748,6	2070,6	2919,9	3559,9	5844,4	7671,6	10274,4	13575,3	-
Промисловість, млн. грн.	5807,8	6678,4	7316,3	9052,2	10647,9	11772,2	31292,8	38504,3	45016,7	44274,3	-
Будівництво, млн. грн.	2974,3	3815,9	4250,6	6089,8	7724,0	8863,4	25211,3	37588,2	44509,5	33340,2	-
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування малих підприємств, млн. грн.		17119	13425,3	-595,2	3560,8	3252,3	249,5	5699,1	-37482,2	-21209,9	-
с/г, мисливство, лісове господарство, млн. грн.		899	-254,6	-61,0	-24,7	-43,9	-203,0	976,2	573,4	455,9	-
Промисловість, млн. грн.		8537	2866,5	-1497,7	2016,4	2587,3	-274,6	105,8	-2449,2	-2147,2	-
Будівництво, млн. грн.		723	-39,6	-34,2	-41,6	-6,1	-354,4	-691,3	-6911,9	1790,8	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
НАУКА, ІННОВАЦІЇ ТА ІНФОРМАТИКА											
Обсяг наукових та науково-технічних робіт, виконаних власними силами організацій (підприємств), за видами робіт, у фактичних цінах; млн. грн.	1978,4	2275,0	2496,7	3319,8	4112,4	4818,6	5354,6	6700,7	8538,9	8653,7	-
Розподіл обсягу фінансування наукових та науково-технічних робіт, у факт. цінах; млн. грн.	2046,3	2432,5	2611,7	3597,4	4251,7	5160,4	5164,4	6149,2	8024,8	7822,2	-
Кількість інноваційно активних підприємств, одн.	-	-	-	1496	1359	1193	1118	1472	1397	1411	-
Розподіл обсягу фінансування інноваційної діяльності в промисловості, у фактичних цінах млн. грн. З них:	1757,1	1971,4	3013,8	3059,8	4534,6	5751,6	6160,0	10821,0	11994,2	7949,9	-
за рахунок держбюджету, млн. грн.	7,7	55,8	45,5	93,0	63,4	28,1	114,4	144,8	336,9	127,0	-
місцевих бюджетів, млн. грн.	1,8	1503	1506	3,1	1,6	14,9	14,0	7,3	15,8	7,4	-

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кількість підприємств, які впроваджують інновації, одн.	1491	1503	1506	1120	958	810	999	1186	1160	1180	-
Впровадження прогресивних технологічних процесів та освоєння виробництва нових видів продукції у промисловості у т.ч. маючих відповідних, ресурсозберігаючих і безвідходних, одн.	1403	20905	23989	1482	1727	1808	1145	1419	1647	1893	-
Наявність парку обчислювальної техніки (на поч. Року) тис.	476,1	691,2 ¹⁶⁵	763,3	888,2	1124,6	1420,2	1761,6	2121,2	2522,4	2933,4	3045,3
Подано заявок на видачу охоронних документів											
до Державного департаменту інтелектуальної власності, з них:											
Винаходи, одн.	4238	5173	6287	7034	7703	2489	2151	2075	1840	1418	-
<i>Патентних відомств інших країн з них:</i>											
Винаходи, одн.	194	248	226	336	305	160	296	174	103	73	-
Отримано заявок на видачу охоронних документів											
<i>до Державного департаменту інтелектуальної власності, з них:</i>											
Винаходи, одн.	3256	6763	5988	7312	7627	2297	1956	1993	1832	6283	-

¹⁶⁵ На перше жовтня.

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Патентних відомств інших країн з них:</i>											
ДОХОДИ І ВИТРАТИ НАСЕЛЕННЯ											
Винаходи, одн.	132	114	146	193	222	166	167	130	52	46	-
Загальний обсяг інноваційної продукції у фактичних цінах, млн. грн.	12148,3	10365,4	12605,7	12882,1	18784,0	24995,4	30892,7	40188,0	45830,2	31432,3	-
Доходи	128736	157996	185073	215672	274241	381404	472061	623289	845641	897669	-
Витрати та заощадження, млн. грн.											
ЖИТЛОВІ УМОВИ НАСЕЛЕННЯ											
Всього житловий фонд, млн. м ² загальної площі	1015,0	1026,1	1031,7	1035,7	1040,0	1046,4	1049,2	1057,6	1066,6	1072,2	-

Джерело: складено автором на основі [153 — 161; 129; 130].

ДИНАМІКА ПОДАТКОВИХ НАХОДЖЕНЬ ТА ВТРАТ БЮДЖЕТУ
ВНАСЛІДОК ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ З 1999 ПО 2010 РР.,

Показники	ПН у ЗБ ¹⁶⁶	ПН у ЗБ ¹⁶⁷	ПН у ДБ ¹⁶⁸	ПН у МБ ¹⁶⁹	ПН у ДБ	ПН у МБ	ПН у МБ	кількість отриманих пільг	кількість пільговиків	сума несплаченого податку до ЗБ через надання податкових пільг, тис. грн.
	план	факт	план	факт	факт	план	факт			тис. грн.
1999	25345407	24855974	15989267	14157801	9356140	10698173	187875	122669	39693487	
2000	29190699	31342134	20513567	19620141	8677132	11721993	199934	136500	46801626	
2001	-	31464622	-	-	-	-	185776	128200	51167748	
2002	30462512	36950057	-	-	-	-	166511	119100	39188294	
2003	28340592	40490489	23817243	21895216	45233348	18595273	144945	-	29924734	
2004	33731357	47074738	29249000	28832293	44823358	18242445	58208	45125	8579996,8	
2005	52731595	67389715	46455873	43829511	6275722	23560204	58809	46371	8762977	
2006	55619535	84899241	47892995	53998677	7726540	30900564	55910	45152	9386218,4	
2007	65304042	107912716	56148744	63353981	9155299	44558735	64029	46663	12194117	
2008	86757013	165691597	73097616	106439739	13659397	59251857	63767	46486	16505817	
2009	63931606	159228992	49386434	100093082	14545172	59135909	57787	46583	18762852	
2010	95641408,7	167359553,6	79205238,1	197267188,9	16436170,7	767551682,7	63016	48811	24078025,1	

Джерело: складено автором на підставі: [45 — 56].

- ¹⁶⁶ ПН у ЗБ — податкові надходження у зведеному бюджеті України
¹⁶⁷ ПН у ДБ — податкові надходження у Державному бюджеті України
¹⁶⁸ ПН у МБ — податкові надходження у місцевих бюджетах України
¹⁶⁹ ЗБ — зведений бюджет України

ДИНАМІКА ЗАПЛАНОВАНИХ ТА ФАКТИЧНИХ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ
з 1999 по 2010 рр. ТИС. ГРН.

показники	доходи ЗБ ¹⁷⁰		доходи ЗБ		доходи ДБ ¹⁷¹		доходи ДБ		доходи МБ ¹⁷²	
	план	факт	факт	план	факт	план	факт	план	факт	
1999	34252000	32512340	32512340	23895261	19935514	10356739	12576826	10356739	12576826	
2000	42323023	48443682	48443682	33946527	35655713	8376496	12787969	8376496	12787969	
2001	-	36341313	36341313	-	19717200	-	16624113	-	16624113	
2002	34070698	40568668	40568668	23269447	22574526	10801251	17994142	10801251	17994142	
2003	33064346	46053982	46053982	28318505	26569198	4745841	19484784	4745841	19484784	
2004	38742406	52303232	52303232	34009709	33720918	4732697	18582314	4732697	18582314	
2005	61340254	76878203	76878203	54757015	52985143	6583240	23893060	6583240	23893060	
2006	64620235	96168624	96168624	56598180	64706362	8022055	31462263	8022055	31462263	
2007	75555850	120510824	120510824	65946991	74956790	9608859	45554053	9608859	45554053	
2008	104275960	182823009	182823009	90097522	122636391	14178437	60186618	14178437	60186618	
2009	75613985	171815168	171815168	60142564	111590189	15471421	60224979	15471421	60224979	
2010	111665783,8	206364402,1	206364402,1	94171232,8	137566417,1	17494551,1	68797985,0	17494551,1	68797985,0	

¹⁷⁰ ЗБ — зведений бюджет України

¹⁷¹ ДБ — Державний бюджет України

¹⁷² МБ — місцеві бюджети України

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 1999 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППП	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землю
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір з вироблених в Україні товарів
Місц. п. і зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	3 579 231,000	11 043,000	1 004 464,000	33 752 473,000	1 122 554,000	3 718,000	220 004,000	39 693 487,000
2	АРК	87 094,000	308,000	34 157,000	444 821,000	40 356,000	39,000	8 637,000	615 412,000
3	Вінницька	20 603,000	101,000	14 059,000	215 334,000	102 639,000	37,000	15 873,000	368 646,000
4	Волинська	13 827,000	88,000	5 818,000	205 437,000	93,000	49,000	374,000	225 686,000
5	Дніпропетровська	637 679,000	300,000	73 195,000	5 071 455,000	36 143,000	236,000	25 709,000	5 844 717,000
6	Донецька	606 934,000	968,000	72 033,000	4 162 857,000	2 582,000	397,000	55 856,000	4 901 627,000
7	Житомирська	35 941,000	1 241,000	6 344,000	190 455,000	11 143,000	130,000	728,000	245 982,000
8	Закарпатська	16 260,000	97,000	2 967,000	120 136,000	16,000	99,000	134,000	139 709,000
9	Запорізька	211 319,000	360,000	29 244,000	2 892 311,000	17 131,000	16,000	35 655,000	3 186 036,000
10	Ів.-Франківська	30 379,000	75,000	13 595,000	152 222,000	1 550,000	14,000	833,000	198 668,000
11	Київська	53 667,000	1 009,000	5 905,000	531 573,000	202 345,000	183,000	10 955,000	805 637,000
12	Кіровоградська	19 460,000	216,000	5 784,000	151 850,000	35 060,000	32,000	365,000	212 767,000

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Міст. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	169 669,000	1 016,000	31 250,000	617 841,000	3 544,000	64,000	24 926,000	848 310,000
14	Львівська	53 762,000	191,000	18 759,000	602 027,000	3 955,000	228,000	5 254,000	684 176,000
15	Миколаївська	46 733,000	296,000	19 604,000	441 241,000	6 933,000	51,000	2 980,000	517 838,000
16	Одеська	192 597,000	858,000	75 413,000	1 313 039,000	23 056,000	230,000	2 915,000	1 608 108,000
17	Полтавська	86 149,000	113,000	14 767,000	836 047,000	105 041,000	104,000	2 627,000	1 044 848,000
18	Рівненська	150 726,000	1 127,000	6 566,000	281 968,000	0,000	61,000	1 771,000	442 219,000
19	Сумська	41 226,000	352,000	16 081,000	380 609,000	25 263,000	135,000	833,000	464 499,000
20	Тернопільська	25 580,000	329,000	45 567,000	123 346,000	133 365,000	56,000	651,000	328 894,000
21	Харківська	172 249,000	913,000	94 707,000	1 224 023,000	132 920,000	149,000	6 069,000	1 631 030,000
22	Херсонська	67 938,000	93,000	10 993,000	203 752,000	5 042,000	34,000	1 212,000	289 064,000
23	Хмельницька	93 722,000	217,000	16 377,000	160 544,000	23 453,000	256,000	1 317,000	295 886,000
24	Черкаська	27 411,000	171,000	12 303,000	462 807,000	90 448,000	187,000	3 617,000	596 944,000
25	Чернівецька	8 544,000	108,000	5 597,000	60 866,000	29 204,000	76,000	672,000	105 067,000
26	Чернігівська	81 939,000	127,000	10 052,000	515 649,000	53 543,000	80,000	1 561,000	662 951,000
27	м. Київ	620 163,000	300,000	358 646,000	12 280 275,000	31 657,000	730,000	14 313,000	13 306 084,000
28	м. Севастополь	7 660,000	69,000	4 681,000	109 988,000	72,000	45,000	167,000	122 682,000

Джерело: складено автором на підставі: [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2000 Р.
(У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППП	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землю
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір з вироблених в Україні товарів
Місц. п. і зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	5 521 776,000	11 119,000	871 545,000	37 911 933,000	2 079 615,000	2 855,000	402 783,000	46 801 626,000
2	АРК	82 679,000	-	-	564 151,000	57 301,000	-	-	749 464,000
3	Вінницька	26 949,000	-	-	259 539,000	392 958,000	-	-	694 791,000
4	Волинська	29 133,000	-	-	314 230,000	355,000	-	-	353 963,000
5	Дніпропетровська	1 057 375,000	-	-	7 525 559,000	478,000	-	-	8 760 480,000
6	Донецька	1 233 360,000	-	-	5 384 982,000	2 760,000	-	-	6 842 888,000
7	Житомирська	22 234,000	-	-	265 347,000	77 529,000	-	-	373 268,000
8	Закарпатська	23 494,000	-	-	142 374,000	215,000	-	-	169 579,000
9	Запорізька	572 852,000	-	-	2 981 726,000	17 971,000	-	-	3 644 300,000
10	Ів.-Франківська	48 085,000	-	-	241 029,000	75 128,000	-	-	376 886,000
11	Київська	114 046,000	-	-	640 621,000	151 136,000	-	-	913 338,000
12	Кіровоградська	16 946,000	-	-	160 343,000	10 061,000	-	-	194 200,000

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ вт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	249 690,000	-	-	763 946,000	15 265,000	-	-	1 089 750,000
14	Львівська	79 491,000	-	-	731 819,000	51 812,000	-	-	877 987,000
15	Миколаївська	63 976,000	-	-	509 818,000	9 955,000	-	-	613 004,000
16	Одеська	213 769,000	-	-	1 788 880,000	46 380,000	-	-	2 131 773,000
17	Полтавська	106 088,000	-	-	1 050 879,000	181 405,000	-	-	1 356 515,000
18	Рівненська	166 580,000	-	-	173 391,000	15 966,000	-	-	366 139,000
19	Сумська	53 610,000	-	-	252 733,000	50 720,000	-	-	371 398,000
20	Тернопільська	40 276,000	-	-	198 976,000	482 548,000	-	-	773 599,000
21	Харківська	206 790,000	-	-	1 319 903,000	175 034,000	-	-	1 802 363,000
22	Херсонська	14 279,000	-	-	184 064,000	4 170,000	-	-	257 711,000
23	Хмельницька	95 267,000	-	-	165 346,000	8 524,000	-	-	288 091,000
24	Черкаська	37 035,000	-	-	533 149,000	83 469,000	-	-	668 851,000
25	Чернівецька	12 848,000	-	-	77 356,000	40 439,000	-	-	138 401,000
26	Чернігівська	40 476,000	-	-	242 420,000	98 810,000	-	-	399 254,000
27	м. Київ	905 444,000	-	-	11 301 589,000	28 974,000	-	-	12 437 426,000
28	м. Севастополь	9 004,000	-	-	137 763,000	252,000	-	-	156 206,000

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ШЛЯГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2001 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.

ПШП податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за земл. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір з вироблених в Україні товарів
 Місц. п. і зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ПШП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	5 457 228,000	9 126,000	1 028 055,000	41 807 233,000	2 589 238,000	2 871,000	273 997,000	51 167 748,000
2	АРК	127 144,000	846,000	101 399,000	609 361,000	52 546,000	20,000	1 502,000	892 818,000
3	Вінницька	28 392,000	242,000	13 185,000	298 909,000	478 859,000	1,000	56,000	819 644,000
4	Волинська	34 479,000	126,000	5 833,000	422 029,000	19 437,000	57,000	0,000	481 961,000
5	Дніпропетровська	997 515,000	639,000	105 709,000	9 360 870,000	253,000	147,000	24 996,000	10 490 129,000
6	Донецька	801 747,000	443,000	89 299,000	5 839 855,000	1 407,000	303,000	180 256,000	6 913 310,000
7	Житомирська	38 018,000	363,000	10 817,000	287 336,000	148 869,000	189,000	88,000	485 680,000
8	Закарпатська	40 007,000	197,000	2 712,000	150 119,000	821,000	10,000	621,000	194 487,000
9	Запорізька	199 298,000	349,000	34 121,000	3 058 289,000	21 353,000	43,000	8 686,000	3 322 139,000
10	Ів.-Франківська	89 469,000	205,000	16 309,000	430 713,000	68 398,000	44,000	460,000	605 598,000
11	Київська	124 082,000	360,000	8 166,000	639 167,000	186 911,000	24,000	395,000	959 105,000
12	Кіровоградська	22 283,000	285,000	6 542,000	166 659,000	6 359,000	17,000	1,000	202 146,000

Продовження дод. К.3

№ з/п	Області	ШПП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ вит	Місяч. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	2 17 055,000	609,000	41 967,000	1 447 036,000	1 947,000	29,000	1 708,000	1 710 351,000
14	Львівська	71 904,000	323,000	22 558,000	626 907,000	115 447,000	150,000	3 508,000	840 797,000
15	Миколаївська	96 549,000	208,000	36 235,000	548 255,000	12 064,000	4,000	683,000	693 998,000
16	Одеська	251 083,000	338,000	76 892,000	1 997 846,000	107 544,000	210,000	328,000	2 434 241,000
17	Полтавська	185 491,000	325,000	13 812,000	1 178 015,000	147 155,000	53,000	841,000	1 525 692,000
18	Рівненська	134 956,000	292,000	11 075,000	159 639,000	14 252,000	75,000	1 875,000	322 164,000
19	Сумська	98 387,000	182,000	22 931,000	334 934,000	166 551,000	79,000	3,000	623 067,000
20	Тернопільська	29 645,000	322,000	58 475,000	264 022,000	600 341,000	46,000	885,000	953 736,000
21	Харківська	253 930,000	416,000	118 772,000	1 761 179,000	176 088,000	68,000	5 262,000	2 315 715,000
22	Херсонська	96 460,000	325,000	20 394,000	254 254,000	5 728,000	29,000	1,000	377 191,000
23	Хмельницька	131 545,000	285,000	17 187,000	248 148,000	12 923,000	146,000	22,000	410 256,000
24	Черкаська	34 701,000	422,000	6 309,000	531 174,000	39 942,000	49,000	372,000	612 969,000
25	Чернівецька	19 515,000	121,000	4 373,000	86 240,000	42 953,000	20,000	0,000	153 222,000
26	Чернігівська	54 729,000	559,000	15 436,000	270 800,000	136 031,000	73,000	7 829,000	485 457,000
27	м. Київ	1 247 739,000	299,000	149 190,000	10 649 160,000	24 561,000	985,000	33 609,000	12 105 543,000
28	м. Севастополь	31 105,000	45,000	18 357,000	186 317,000	498,000	0,000	10,000	236 332,000

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2002 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ПШП	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землю
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір з вироблених в Україні товарів
Місц. п. і зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ПШП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	376 796,000	6 775,000	927 939,000	32 474 650,000	2 011 595,000	2 218,000	4 321,000	39 188 294,000
2	АРК	80 518,000	421,000	80 680,000	522 025,000	37 502,000	9,000	1,000	721 156,000
3	Вінницька	21 442,000	219,000	10 683,000	209 572,000	355 276,000	28,000	0,000	597 220,000
4	Волинська	27 999,000	120,000	7 702,000	249 299,000	34 237,000	28,000	0,000	319 385,000
5	Дніпропетровська	640 139,000	403,000	89 043,000	7 441 760,000	845,000	121,000	140,000	8 172 451,000
6	Донецька	728 732,000	341,000	85 557,000	4 014 754,000	1 164,000	226,000	1,000	4 830 775,000
7	Житомирська	40 877,000	282,000	15 281,000	248 121,000	109 280,000	132,000	2,000	413 975,000
8	Закарпатська	25 457,000	179,000	2 881,000	116 976,000	305,000	3,000	0,000	145 801,000
9	Запорізька	122 986,000	237,000	33 763,000	1 988 852,000	22 396,000	59,000	0,000	2 168 293,000
10	Ів.-Франківська	36 583,000	151,000	15 313,000	262 666,000	61 481,000	26,000	296,000	376 516,000
11	Київська	110 163,000	295,000	7 768,000	587 902,000	113 219,000	12,000	0,000	819 359,000
12	Кіровоградська	12 907,000	155,000	7 822,000	129 516,000	3 484,000	14,000	1,000	153 899,000

Продовження дод. К.4

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Міст. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	176 261,000	392,000	34 111,000	1 493 919,000	508,000	116,000	2,000	1 705 309,000
14	Львівська	44 555,000	366,000	19 440,000	505 254,000	117 978,000	24,000	0,000	687 617,000
15	Миколаївська	80 817,000	170,000	27 897,000	584 229,000	10 457,000	4,000	0,000	703 574,000
16	Одеська	163 639,000	230,000	67 834,000	1 756 520,000	121 798,000	140,000	0,000	2 110 161,000
17	Полтавська	108 669,000	224,000	13 776,000	841 987,000	101 323,000	30,000	712,000	1 066 721,000
18	Рівненська	25 385,000	187,000	9 365,000	135 813,000	18 705,000	54,000	1,000	189 510,000
19	Сумська	56 765,000	145,000	20 236,000	243 958,000	104 825,000	54,000	1,000	425 984,000
20	Тернопільська	25 060,000	233,000	44 793,000	192 974,000	523 683,000	26,000	0,000	786 769,000
21	Харківська	218 635,000	342,000	121 923,000	1 124 089,000	63 062,000	22,000	448,000	1 528 521,000
22	Херсонська	49 944,000	220,000	17 917,000	189 419,000	5 742,000	51,000	0,000	263 293,000
23	Хмельницька	21 639,000	183,000	14 335,000	135 171,000	3 079,000	142,000	0,000	174 549,000
24	Черкаська	24 561,000	271,000	5 669,000	294 055,000	28 927,000	23,000	0,000	353 506,000
25	Чернівецька	16 400,000	102,000	6 271,000	58 960,000	35 055,000	17,000	0,000	116 805,000
26	Чернігівська	45 983,000	187,000	9 864,000	205 487,000	116 792,000	40,000	2 194,000	380 547,000
27	м. Київ	818 927,000	475,000	138 892,000	8 774 328,000	20 055,000	817,000	465,000	9 753 959,000
28	м. Севастополь	35 753,000	245,000	19 123,000	167 044,000	417,000	0,000	57,000	222 639,000

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2003 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.

ПШП податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за земл. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір з вироблених в Україні товарів
 Місц. п. і зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ПШП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	1 674 525,000	4 331,000	609 436,000	26 081 609,000	1 549 165,000	1 116,000	4 552,000	29 924 734,000
2	АРК	50 446,000	275,000	52 211,000	317 167,000	22 283,000	4,000	2,000	442 388,000
3	Вінницька	9 461,000	139,000	7 894,000	208 219,000	277 134,000	1,000	0,000	502 848,000
4	Волинська	13 950,000	77,000	7 118,000	162 049,000	26 013,000	11,000	0,000	209 218,000
5	Дніпропетровська	213 658,000	223,000	59 940,000	5 750 201,000	1 205,000	94,000	269,000	6 025 590,000
6	Донецька	278 811,000	210,000	68 824,000	3 065 681,000	1 510,000	99,000	17,000	3 415 152,000
7	Житомирська	12 525,000	194,000	10 287,000	187 955,000	69 345,000	57,000	1,000	280 364,000
8	Закарпатська	15 436,000	141,000	3 871,000	87 999,000	954,000	2,000	57,000	108 460,000
9	Запорізька	42 191,000	200,000	20 429,000	1 405 298,000	38 972,000	46,000	0,000	1 507 136,000
10	Ів.-Франківська	14 051,000	101,000	9 407,000	309 420,000	29 162,000	15,000	247,000	362 403,000
11	Київська	77 014,000	219,000	5 442,000	437 570,000	56 232,000	18,000	141,000	576 636,000
12	Кіровоградська	17 097,000	89,000	4 989,000	97 466,000	311,000	4,000	0,000	119 956,000

Продовження дод. К.5

№ з/п	Області	ІПП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ вт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	108 933,000	230,000	20 287,000	692 390,000	32 622,000	36,000	0,000	854 498,000
14	Львівська	31 873,000	234,000	17 616,000	283 362,000	125 844,000	53,000	10,000	458 992,000
15	Миколаївська	26 791,000	113,000	15 157,000	338 446,000	4 777,000	5,000	0,000	385 289,000
16	Одеська	62 936,000	162,000	33 539,000	1 468 854,000	86 728,000	102,000	0,000	1 652 321,000
17	Полтавська	28 701,000	147,000	8 816,000	737 843,000	140 143,000	14,000	792,000	916 456,000
18	Рівненська	8 339,000	114,000	5 661,000	110 100,000	21 692,000	26,000	0,000	145 932,000
19	Сумська	21 643,000	88,000	9 420,000	215 607,000	71 827,000	6,000	0,000	318 591,000
20	Тернопільська	11 024,000	172,000	32 048,000	131 136,000	271 786,000	14,000	0,000	446 180,000
21	Харківська	106 693,000	234,000	76 485,000	953 173,000	92 205,000	12,000	311,000	1 229 113,000
22	Херсонська	14 857,000	128,000	11 892,000	136 626,000	6 622,000	12,000	1,000	170 138,000
23	Хмельницька	4 110,000	113,000	9 268,000	98 419,000	20 830,000	60,000	1,000	132 801,000
24	Черкаська	14 417,000	175,000	3 493,000	287 803,000	7 746,000	16,000	0,000	313 650,000
25	Чернівецька	7 357,000	52,000	4 241,000	36 940,000	34 669,000	6,000	4,000	83 269,000
26	Чернігівська	20 354,000	154,000	8 707,000	165 831,000	92 651,000	24,000	1 891,000	289 612,000
27	м. Київ	440 257,000	251,000	93 343,000	8 295 843,000	15 446,000	379,000	271,000	8 845 790,000
28	м. Севастополь	21 600,000	96,000	9 051,000	100 211,000	456,000	0,000	537,000	131 951,000

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2004 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППП податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за земл. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір з вироблених в Україні товарів
 Місц. п.і.зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	653 059,298	6 662,605	164 404,712	7 471 004,073	274 686,518	2 258,069	7 921,544	8 579 996,819
2	АРК	45 585,075	351,982	6 722,532	146 791,821	0,000	1,436	0,200	199 453,046
3	Вінницька	1 001,950	253,840	1 353,069	154 281,392	0,000	0,000	0,000	156 890,251
4	Волинська	1 703,475	139,645	451,348	51 102,738	35 091,000	36,125	0,000	88 524,331
5	Дніпропетровська	21 474,725	326,758	30 683,600	217 615,834	0,000	62,991	0,000	270 163,908
6	Донецька	3 14 273,693	371,344	7 665,714	290 655,836	0,000	205,081	0,000	613 171,668
7	Житомирська	5 356,975	315,372	677,279	99 938,581	0,000	132,750	0,000	106 420,957
8	Закарпатська	7 965,388	145,552	251,548	21 618,942	0,000	4,000	97,000	30 082,430
9	Запорізька	617,400	261,289	6 441,216	988 697,317	162 388,000	88,910	0,000	1 158 494,132
10	Ів.-Франківська	4 570,500	179,163	1 322,223	67 731,312	0,000	9,491	283,785	74 096,474
11	Київська	17 123,400	378,370	1 213,234	273 344,183	0,000	19,773	0,000	292 078,960
12	Кіровоградська	99,700	101,822	668,028	96 299,292	0,000	17,117	0,000	97 185,959

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	А.З вит	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	14 478,635	207,994	3 247,490	142 858,312	0,000	38,997	0,000	160 831,428
14	Львівська	16 145,693	565,582	1 938,245	100 028,987	0,000	2,510	0,000	118 681,017
15	Миколаївська	1 922,864	183,845	11 197,931	95 523,952	0,000	20,900	0,000	108 849,492
16	Одеська	8 564,290	261,383	5 560,898	588 470,037	0,000	189,201	0,000	603 045,809
17	Полтавська	20 515,210	217,794	1 356,694	225 319,185	73 054,518	27,320	695,000	321 185,721
18	Рівненська	31,300	179,229	718,535	60 799,448	0,000	45,119	0,000	61 773,631
19	Сумська	599,247	175,078	3 588,500	74 866,650	0,000	27,732	0,000	79 257,207
20	Тернопільська	1 055,200	180,712	1 751,415	78 997,680	0,000	13,922	0,000	81 998,929
21	Харківська	64 384,956	330,419	25 535,769	305 119,240	0,000	23,352	619,000	396 012,736
22	Херсонська	1 361,025	210,579	1 427,449	82 403,506	4 133,000	22,301	0,000	89 557,860
23	Хмельницька	2 677,238	153,320	1 096,249	82 074,608	0,000	82,320	0,000	86 083,735
24	Черкаська	201,300	267,223	538,102	144 834,621	0,000	18,840	0,000	145 860,086
25	Чернівецька	13,000	64,532	2 718,616	53 098,295	0,000	26,529	0,000	55 920,972
26	Чернігівська	1 585,564	203,729	744,652	92 646,673	0,000	19,371	3 685,400	98 885,389
27	м. Київ	91 957,455	496,720	43 700,853	2 897 493,124	20,000	1 121,981	845,000	3 035 635,133
28	м. Севастополь	7 794,040	139,329	1 833,523	38 392,507	0,000	0,000	1 696,159	49 855,558

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2005 Р.
(У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППШ	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землю
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір з вироблених в Україні товарів
Місц. п.і.зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППШ	Транспорт.	плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п.і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	246 855,768	2 963,925	166 700,394	8 178 572,170	136 608,523	1 922,690	29 353,524	8 762 976,994
2	АРК	3 216,375	296,208	4 116,644	188 805,899	0,000	2,978	22,437	196 460,541
3	Вінницька	978,497	98,023	1 414,781	228 433,707	0,000	0,000	0,000	230 925,008
4	Волинська	253,010	50,202	326,705	108 662,557	3 753,000	3,021	0,000	113 048,495
5	Дніпропетровська	5 055,723	116,745	10 093,605	269 405,948	0,000	50,373	0,001	284 722,395
6	Донецька	25 574,720	128,661	5 326,821	335 723,232	0,000	176,165	0,000	366 929,599
7	Житомирська	308,950	102,821	810,626	124 252,866	0,000	99,149	0,000	125 574,412
8	Закарпатська	78,600	65,108	484,090	33 792,579	5 155,000	2,712	112,000	39 690,089
9	Запорізька	1 007,650	77,838	5 538,531	763 040,421	88 911,000	93,565	0,000	858 669,005
10	Ів.-Франківська	373,025	70,733	1 118,195	80 814,867	0,000	6,525	229,976	82 613,321
11	Київська	5 969,255	86,788	976,800	406 483,137	0,000	15,435	185,500	413 716,915
12	Кіровоградська	154,300	38,378	859,634	126 932,743	0,000	9,080	0,000	127 994,135

Продовження дод. К.7

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Міст. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	26 695,678	87,682	1 339,904	244 743,280	0,000	59,940	0,000	272 926,484
14	Львівська	3 155,861	450,940	2 831,553	253 698,513	0,000	235,229	16,001	260 388,097
15	Миколаївська	164,255	54,388	8 845,911	101 331,307	0,000	17,030	0,000	110 412,891
16	Одеська	11 424,728	76,611	4 836,830	416 747,396	0,000	165,626	0,000	433 251,191
17	Полтавська	8 083,720	65,208	1 313,342	230 572,134	38 789,523	36,284	4 012,553	282 872,764
18	Рівненська	60,000	54,241	505,458	89 117,596	0,000	36,489	0,000	89 773,784
19	Сумська	878,841	64,822	1 446,737	93 217,594	0,000	21,210	0,000	95 629,204
20	Тернопільська	1 519,000	42,450	360,208	84 495,549	0,000	10,673	0,000	86 427,880
21	Харківська	28 830,723	112,538	26 599,191	376 976,222	0,000	14,715	172,300	432 705,689
22	Херсонська	611,955	82,580	1 495,480	101 857,784	0,000	30,569	0,000	104 078,368
23	Хмельницька	2 965,603	91,724	962,733	180 900,080	0,000	102,050	0,000	185 022,190
24	Черкаська	143,003	96,384	428,344	216 047,408	0,000	16,618	0,000	216 731,757
25	Чернівецька	151,675	35,645	665,785	46 717,405	0,000	11,814	0,000	47 582,324
26	Чернігівська	1 690,589	62,093	512,081	123 958,066	0,000	43,523	18 279,614	144 545,966
27	м. Київ	116 650,082	280,724	82 541,621	2 917 930,587	0,000	661,917	5 809,300	3 123 874,231
28	м. Севастополь	859,950	174,390	948,784	33 913,293	0,000	0,000	513,842	36 410,259

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2006 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППШ податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за зем. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір з вироблених в Україні товарів
 Місц. п. і зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППШ	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	246855,768	2963,925	166700,394	8178572,17	136608,523	1922,69	29353,524	8762976,994
2	АРК	3216,375	296,208	4116,644	188805,899	0	2,978	22,437	196460,541
3	Вінницька	978,497	98,023	1414,781	228433,707	0	0	0,000	230925,008
4	Волинська	253,01	50,202	326,705	108662,557	3753	3,021	0,000	113048,495
5	Дніпропетровська	5055,723	116,745	10093,605	269405,948	0	50,373	0,001	284722,395
6	Донецька	25574,72	128,661	5326,821	335723,232	0	176,165	0,000	366929,599
7	Житомирська	308,95	102,821	810,626	124252,866	0	99,149	0,000	125574,412
8	Закарпатська	78,6	65,108	484,09	33792,579	5155	2,712	112,000	39690,089
9	Запорізька	1007,65	77,838	5538,531	763040,421	88911	93,565	0,000	858669,005
10	Ів.-Франківська	373,025	70,733	1118,195	80814,867	0	6,525	229,976	82613,321
11	Київська	5969,255	86,788	976,8	406483,137	0	15,435	185,500	413716,915
12	Кіровоградська	154,3	38,378	859,634	126932,743	0	9,08	0,000	127994,135

Продовження дод. К.8

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ втг	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	26695,678	87,682	1339,904	244743,28	0	59,94	0,000	272926,484
14	Львівська	3155,861	450,94	2831,553	253698,513	0	235,229	16,001	260388,097
15	Миколаївська	164,255	54,388	8845,911	101331,307	0	17,03	0,000	110412,891
16	Одеська	11424,728	76,611	4836,83	416747,396	0	165,626	0,000	433251,191
17	Полтавська	8083,72	65,208	1313,342	230572,134	38789,523	36,284	4 012,553	282872,764
18	Рівненська	60	54,241	505,458	89117,596	0	36,489	0,000	89773,784
19	Сумська	878,841	64,822	1446,737	93217,594	0	21,21	0,000	95629,204
20	Тернопільська	1519	42,45	360,208	84495,549	0	10,673	0,000	86427,88
21	Харківська	28830,723	112,538	26599,191	376976,222	0	14,715	172,300	432705,689
22	Херсонська	611,955	82,58	1495,48	101857,784	0	30,569	0,000	104078,368
23	Хмельницька	2965,603	91,724	962,733	180900,08	0	102,05	0,000	185022,19
24	Черкаська	143,003	96,384	428,344	216047,408	0	16,618	0,000	216731,757
25	Чернівецька	151,675	35,645	665,785	46717,405	0	11,814	0,000	47582,324
26	Чернігівська	1690,589	62,093	512,081	123958,066	0	43,523	18 279,614	144545,966
27	м. Київ	116650,082	280,724	82541,621	2917930,587	0	661,917	5 809,300	3123874,231
28	м. Севастополь	859,95	174,39	948,784	33913,293	0	0	513,842	36410,259

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2007 Р.
(У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.

ППП	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землею
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір з вироблених в Україні товарів
Місц. п.і.зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	854 120,555	57 173,047	190 880,702	11 084 828,720	732,074	4 833,808	1 548,178	12 194 117,084
2	АРК	1 182,202	1 938,195	3 753,983	250 331,469	0,000	4,267	0,000	257 210,116
3	Вінницька	1 319,706	2 480,622	1 718,213	336 075,004	0,000	4,640	0,000	341 598,185
4	Волинська	2 109,874	1 837,106	374,902	115 236,649	0,000	3,001	0,001	119 561,533
5	Дніпропетровська	157 663,865	4 410,419	4 163,212	525 983,432	0,000	90,518	0,000	692 311,446
6	Донецька	138 574,596	2 318,472	4 102,657	378 460,445	0,000	3 541,009	0,000	526 997,179
7	Житомирська	998,003	2 764,716	317,261	157 800,755	0,000	60,932	0,000	161 941,667
8	Закарпатська	174,064	38,638	423,015	42 668,203	0,000	2,904	0,000	43 306,824
9	Запорізька	77 416,154	2 533,564	4 200,546	230 578,921	732,074	126,031	0,000	315 587,290
10	Ів.-Франківська	488,565	584,955	1 151,345	103 228,851	0,000	4,328	0,000	105 458,044
11	Київська	10 260,972	3 866,341	733,215	743 825,467	0,000	26,170	26,163	758 738,328
12	Кіровоградська	159,394	4 394,490	278,414	139 573,288	0,000	5,611	0,000	144 411,197

Продовження дод. К.9

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	17 073,730	2 722,083	1 119,171	184 166,136	0,000	40,433	0,000	205 121,553
14	Львівська	4 164,634	244,969	1 384,591	336 501,444	0,000	12,405	5,911	342 313,954
15	Миколаївська	78,128	2 733,083	1 506,665	186 298,771	0,000	16,159	0,000	190 632,806
16	Одеська	9 488,541	3 411,054	5 518,809	476 102,816	0,000	124,690	0,000	494 645,910
17	Полтавська	4 222,333	3 101,066	1 331,746	383 418,271	0,000	14,518	28,400	392 116,334
18	Рівненська	193,962	1 859,102	950,157	104 562,410	0,000	54,463	0,001	107 620,095
19	Сумська	644,203	1 544,733	2 169,442	126 867,000	0,000	33,670	16,000	131 275,048
20	Тернопільська	1 999,451	77,351	368,102	134 294,384	0,000	27,188	0,000	136 766,476
21	Харківська	141 527,936	4 752,817	11 039,847	515 373,739	0,000	19,631	209,740	672 923,710
22	Херсонська	238,510	1 621,383	729,479	123 827,455	0,000	28,311	0,000	126 445,138
23	Хмельницька	1 562,615	1 656,605	870,868	165 018,671	0,000	89,031	0,000	169 197,790
24	Черкаська	142,252	1 945,971	519,458	277 262,848	0,000	13,733	0,000	279 884,262
25	Чернівецька	267,743	93,419	963,350	68 501,506	0,000	10,429	0,000	69 836,447
26	Чернігівська	4 434,373	4 025,869	557,554	183 825,109	0,000	12,494	0,000	192 855,399
27	м. Київ	276 322,694	164,283	137 986,471	4 715 329,936	0,000	467,221	0,001	5 130 270,606
28	м. Севастополь	1 412,055	51,741	2 648,229	79 715,740	0,000	0,021	1 261,961	85 089,747

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2008 Р.
(У РОЗРІЗІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ПШП податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за зем. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір з вироблених в Україні товарів
 Місц. п. і зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ПШП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	1 115 176,058	60 489,488	355 953,193	14 965 125,530	569,213	6 752,172	1 751,124	16 505 816,778
2	АРК	5 907,327	2 069,797	3 801,395	358 471,745	0,000	9,909	0,000	370 260,173
3	Вінницька	1 600,407	2 578,351	3 566,127	412 766,869	0,000	5,481	0,000	420 517,235
4	Волинська	20 020,414	2 080,731	486,339	171 113,440	0,000	5,701	0,000	193 706,625
5	Дніпропетровська	187 243,852	4 542,595	10 036,847	784 840,001	0,000	153,141	0,000	986 816,436
6	Донецька	269 143,648	3 017,671	5 012,774	489 883,032	0,000	5 355,465	0,000	772 412,590
7	Житомирська	595,958	2 585,175	538,351	198 668,322	0,000	39,482	0,000	202 427,288
8	Закарпатська	1 615,136	79,799	643,764	47 646,670	0,000	0,893	0,000	49 986,262
9	Запорізька	154 746,195	2 598,607	4 209,547	298 400,709	569,213	119,773	0,001	460 644,045
10	Ів.-Франківська	642,541	527,040	1 370,629	133 809,951	0,000	4,552	0,000	136 354,713
11	Київська	14 381,831	4 233,964	1 595,275	957 559,382	0,000	24,746	24,073	977 819,271
12	Кіровоградська	261,531	3 548,693	525,603	181 832,330	0,000	8,484	0,000	186 176,641

Продовження дод. К.10

№ з/п	Області	ШПП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт	Місц. п. і зб.	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	33 517,321	2 853,921	2 867,810	183 043,305	0,000	49,429	0,000	222 331,786
14	Львівська	9 082,082	371,016	3 731,790	400 311,849	0,000	105,613	4,793	413 607,143
15	Миколаївська	682,565	2 865,609	992,190	263 848,209	0,000	14,712	0,000	268 403,285
16	Одеська	13 948,066	4 538,082	10 799,226	556 098,422	0,000	116,885	0,000	585 500,681
17	Полтавська	6 337,048	3 279,029	1 523,769	651 099,989	0,000	15,372	37,750	662 292,957
18	Рівненська	337,537	1 664,495	1 157,422	172 376,188	0,000	49,655	80,953	175 666,250
19	Сумська	599,606	1 957,091	2 294,574	149 480,754	0,000	39,196	0,002	154 371,223
20	Тернопільська	3 829,367	170,783	890,845	199 150,835	0,000	13,710	0,000	204 055,540
21	Харківська	86 363,981	4 861,718	23 206,339	685 151,710	0,000	20,405	291,177	799 895,330
22	Херсонська	380,849	1 878,039	395,313	211 972,245	0,000	1,659	0,000	214 628,105
23	Хмельницька	877,453	1 594,304	1 410,542	231 755,259	0,000	98,337	0,000	235 735,895
24	Черкаська	171,551	2 376,133	539,317	447 984,584	0,000	13,921	0,000	451 085,506
25	Чернівецька	314,272	88,015	1 592,068	102 671,075	0,000	4,332	0,000	104 669,762
26	Чернігівська	5 274,027	3 952,608	1 263,614	229 638,866	0,000	6,920	0,000	240 136,035
27	м. Київ	295 811,201	120,102	269 170,000	6 317 500,294	0,000	474,224	0,000	6 883 075,821
28	м. Севастополь	1 490,292	56,120	2 331,723	128 049,495	0,000	0,175	1 312,375	133 240,180

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2009 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ППШ	податок на прибуток підприємств
Транспорт.	податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
Плата за зем.	плата за землю
ПДВ	податок на додану вартість
АЗ віт.	акцизний збір із виготовлених в Україні товарів
Місц. п. і зб.	місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ППШ	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт.	Місц. п. і зб	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	1 439 799,976	64 849,380	460 791,261	16 788 642,301	207,170	4 176,008	4 385,755	18 762 851,851
2	АРК	5651,6	2049,4	5128,4	416912,7	0,0	36,0	49,2	429 827,300
3	Вінницька	62183,7	3412,3	3288,0	441224,0	0,0	5,0	0,1	510 113,100
4	Волинська	19437,2	2687,8	614,3	124208,1	0,0	3,4	0,0	146 950,800
5	Дніпропетровська	196238,2	4824,7	25826,5	942508,1	0,0	91,5	0,0	1 169 489,000
6	Донецька	465355,2	3004,2	6359,8	622338,6	0,0	1770,5	0,0	1 098 828,300
7	Житомирська	557,2	2359,5	916,5	196265,6	0,0	35,6	-0,1	200 134,300
8	Закарпатська	523,0	165,6	775,8	47212,4	0,0	1,1	0,0	48 677,900
9	Запорізька	68595,6	2920,0	5908,6	379448,9	207,2	119,1	58,5	457 257,900
10	Івано-Франківська	864,2	561,0	2137,1	123006,1	0,0	5,5	0,0	126 573,900
11	Київська	18535,2	4414,5	1735,2	1043931,0	0,0	25,3	15,9	1 068 657,100
12	Кіровоградська	95,5	3807,5	611,3	287166,6	0,0	18,3	-0,1	291 699,100

Продовження дод. К.11

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ вт.	Місц. п. і зб	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	25946,2	2952,0	2001,3	274398,0	0,0	54,2	0,0	305 351,700
14	Львівська	7478,7	453,3	3664,2	447666,9	0,0	13,2	17,8	459 294,100
15	Миколаївська	780,3	2863,3	895,1	339150,3	0,0	14,4	-0,1	343 703,300
16	Одеська	16533,3	4906,3	14097,1	931849,1	0,0	116,2	0,0	967 502,000
17	Полтавська	34985,3	3462,7	1908,6	552965,6	0,0	15,8	1,1	593 339,100
18	Рівненська	2365,8	1566,1	1283,0	184518,8	0,0	40,8	159,6	189 934,100
19	Сумська	1955,1	2139,0	4956,9	208612,0	0,0	46,1	0,0	217 709,100
20	Тернопільська	5006,6	383,0	1214,1	214362,5	0,0	10,8	0,0	220 977,000
21	Харківська	40685,1	4897,8	19693,6	807852,3	0,0	36,0	2059,4	875 224,200
22	Херсонська	658,5	1833,0	561,9	280941,3	0,0	26,3	0,0	284 021,000
23	Хмельницька	1980,4	2067,3	1165,9	270836,6	0,0	87,0	-0,1	276 137,100
24	Черкаська	168,6	2756,4	1691,7	546022,7	0,0	14,1	0,0	550 653,500
25	Чернівецька	867,5	96,4	3952,7	116822,0	0,0	4,1	0,1	121 742,800
26	Чернігівська	8277,7	3927,1	927,2	240822,8	0,0	7,5	0,0	253 962,300
27	м. Київ	451001,2	288,4	346278,0	6667894,4	0,0	1578,4	0,1	7 467 040,500
28	м. Севастополь	3072,9	50,9	3198,6	79705,1	0,0	0,2	2024,0	88 051,700

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ВТРАТИ БЮДЖЕТУ ВНАСЛІДОК ПІЛГГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ У 2010 Р.
(У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ) ТИС. ГРН.**

ПШП податок на прибуток підприємств
 Транспорт. податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
 Плата за зем. плата за землю
 ПДВ податок на додану вартість
 АЗ віт. акцизний збір із виготовлених в Україні товарів
 Місц. п. і зб. місцеві податки і збори

№ з/п	Області	ПШП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ віт.	Місц. п. і зб	Інші податкові платежі	Всього
1	Україна	1438685,8	67 134,300	641 434,100	22 643 989,600	0,000	6 117,400	3 442,700	24 800 803,900
2	АРК	7 707,700	2112,5	6521,1	503177,8	0,0	38,7	19,900	519 577,700
3	Вінницька	56986,8	3537,3	7775,5	584112,9	0,0	2,0	0,000	652 414,500
4	Волинська	16424,7	1641,3	839,7	152667,9	0,0	4,7	0,100	171 578,400
5	Дніпропетровська	166304,8	4916,2	57295,5	1194645,1	0,0	191,2	0,100	1 423 352,900
6	Донецька	271311,9	3310,4	8101,6	889106,6	0,0	2782,9	0,200	1 174 613,600
7	Житомирська	1719,8	2316,0	551,6	264114,2	0,0	45,5	0,000	268 747,100
8	Закарпатська	446,0	73,7	869,2	73460,7	0,0	0,9	0,000	74 850,500
9	Запорізька	83576,2	3216,8	9576,1	592441,9	0,0	121,1	49,400	688 981,500
10	Івано-Франківська	1058,3	615,4	2149,7	156623,7	0,0	6,3	0,000	160 453,400
11	Кілівська	26335,5	4451,3	1582,6	1376191,0	0,0	26,9	50,700	1 408 638,000
12	Кіровоградська	142,2	4065,9	1094,4	419664,2	0,0	22,8	-0,100	424 989,400

Продовження дод. К.12

№ з/п	Області	ППП	Транспорт.	Плата за зем.	ПДВ	АЗ вт.	Міст. п. і зб	Інші податкові платежі	Всього
13	Луганська	30903,6	3016,1	2218,1	305467,6	0,0	46,2	-0,100	341 651,500
14	Львівська	7819,6	440,4	3979,4	550133,4	0,0	27,3	9,400	562 409,500
15	Миколаївська	11387,8	3013,5	750,9	526811,3	0,0	1,6	-0,800	541 964,300
16	Одеська	35098,9	4619,0	12876,2	1063235,8	0,0	113,1	0,000	1 115 943,000
17	Полтавська	89081,9	4211,4	1777,1	744695,5	0,0	11,5	1,200	839 778,600
18	Рівненська	1829,8	1587,2	1543,3	197377,9	0,0	33,3	0,100	202 371,600
19	Сумська	1789,0	2800,5	8263,8	217126,0	0,0	49,5	0,000	230 028,800
20	Тернопільська	3112,6	526,4	1176,0	313719,6	0,0	12,0	0,000	318 546,600
21	Харківська	146942,7	5007,7	46589,5	960497,3	0,0	78,6	1 451,500	1 160 567,300
22	Херсонська	119,2	2155,9	593,9	361145,9	0,0	28,0	0,000	364 042,900
23	Хмельницька	804,5	2054,7	1123,4	329795,3	0,0	83,4	0,100	333 861,400
24	Черкаська	30911,2	3126,4	6062,3	699432,6	0,0	13,2	0,000	739 545,700
25	Чернівецька	1122,2	89,3	3764,6	107602,8	0,0	4,2	0,000	112 583,100
26	Чернігівська	11319,7	3848,9	1170,6	316858,8	0,0	6,1	-0,100	333 204,000
27	м. Київ	430149,4	323,0	449996,1	9659785,7	0,0	2366,3	0,100	10 542 620,600
28	м. Севастополь	4280,6	56,9	3191,8	84098,1	0,0	0,3	1 880,600	93 508,300

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**РОЗПОДІЛ ПІЛГОВИХ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ ЩОДО СТАТИСТИЧНИХ ПОКАЗНИКІВ
У РОЗРІВІ ОБЛАСТЕЙ УКРАЇНИ З 1999 ПО 2010 РР.**

АРК		Вінницька область		Волинська область		Дніпропетровська область	
Середнє	0,0194503	Середнє	0,019765	Середнє	0,0092486	Середнє	0,1178197
Стандартна похибка	0,001069	Стандартна похибка	0,0020567	Стандартна похибка	0,0006935	Стандартна похибка	0,0247542
Медіана	0,0197476	Медіана	0,0175447	Медіана	0,009612	Медіана	0,1035161
Стандартне відхилення	0,0033804	Стандартне відхилення	0,0065037	Стандартне відхилення	0,0021931	Стандартне відхилення	0,0782797
Дисперсія вибірки	1,143E-05	Дисперсія вибірки	4,23E-05	Дисперсія вибірки	4,81E-06	Дисперсія вибірки	0,0061277
Експес	-1,9412795	Експес	-1,3894777	Експес	-0,4300128	Експес	-2,2741915
Асиметричність	-0,1797452	Асиметричність	0,0110981	Асиметричність	0,038853	Асиметричність	0,0950836
Інтервал	0,0084629	Інтервал	0,018726	Інтервал	0,007215	Інтервал	0,1770555
Мінімум	0,0147834	Мінімум	0,0092873	Мінімум	0,0056857	Мінімум	0,0314876
Максимум	0,0232463	Максимум	0,0280134	Максимум	0,0129007	Максимум	0,2085432
Сума	0,1945029	Сума	0,1976498	Сума	0,092486	Сума	1,178197
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,0232463	Найбільший(1)	0,0280134	Найбільший(1)	0,0129007	Найбільший(1)	0,2085432
Найменший(1)	0,0147834	Найменший(1)	0,0092873	Найменший(1)	0,0056857	Найменший(1)	0,0314876
Рівень надійності (95,0%)	0,0024182	Рівень надійності (95,0%)	0,0046525	Рівень надійності (95,0%)	0,0015689	Рівень надійності (95,0%)	0,0559979

Продовження дод. Л

Донецька область		Запорізька область		Ів.-Франківська область		Київська область	
Середнє	0,088317	Середнє	0,0635693	Середнє	0,0090415	Середнє	0,0356928
Стандартна похибка	0,013919	Стандартна похибка	0,0113509	Стандартна похибка	0,0006319	Стандартна похибка	0,0058305
Медіана	0,092795	Медіана	0,0601283	Медіана	0,0087392	Медіана	0,0274751
Стандартне відхилення	0,044014	Стандартне відхилення	0,0358946	Стандартне відхилення	0,0019983	Стандартне відхилення	0,0184376
Дисперсія вибірки	0,001937	Дисперсія вибірки	0,0012884	Дисперсія вибірки	3,993E-06	Дисперсія вибірки	0,0003399
Екцес	-2,13268	Екцес	0,2383219	Екцес	1,3632098	Екцес	-1,8814585
Асиметричність	0,002094	Асиметричність	0,6892451	Асиметричність	-0,2851646	Асиметричність	0,4561224
Інтервал	0,108591	Інтервал	0,1148822	Інтервал	0,0071054	Інтервал	0,0434773
Мінімум	0,037619	Мінімум	0,0201404	Мінімум	0,0050051	Мінімум	0,0187443
Максимум	0,14621	Максимум	0,1350227	Максимум	0,0121105	Максимум	0,0622217
Сума	0,883174	Сума	0,6356933	Сума	0,0904146	Сума	0,3569281
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,14621	Найбільший(1)	0,1350227	Найбільший(1)	0,0121105	Найбільший(1)	0,0622217
Найменший(1)	0,037619	Найменший(1)	0,0201404	Найменший(1)	0,0050051	Найменший(1)	0,0187443
Рівень надійності (95,0%)	0,031486	Рівень надійності (95,0%)	0,0256775	Рівень надійності (95,0%)	0,0014295	Рівень надійності (95,0%)	0,0131894

Продовження дод. Л

Кіровоградська область		Луганська область		Львівська область		Миколаївська область	
Середнє	0,0082585	Середнє	0,0247428	Середнє	0,02116	Середнє	0,0141308
Стандартна похибка	0,0013637	Стандартна похибка	0,0029461	Стандартна похибка	0,0019768	Стандартна похибка	0,00058
Медіана	0,0083199	Медіана	0,022328	Медіана	0,0181531	Медіана	0,0133306
Стандартне відхилення	0,0043123	Стандартне відхилення	0,0093164	Стандартне відхилення	0,0062513	Стандартне відхилення	0,001834
Дисперсія вибірки	1,86E-05	Дисперсія вибірки	8,68E-05	Дисперсія вибірки	3,908E-05	Дисперсія вибірки	3,364E-06
Екцес	-2,0897215	Екцес	0,2010089	Екцес	-1,7754793	Екцес	0,566492
Асиметричність	0,1468364	Асиметричність	0,8509451	Асиметричність	0,4553639	Асиметричність	1,2974896
Інтервал	0,0106791	Інтервал	0,0300459	Інтервал	0,0158823	Інтервал	0,0053537
Мінімум	0,0039272	Мінімум	0,0134699	Мінімум	0,0138323	Мінімум	0,0125999
Максимум	0,0146062	Максимум	0,0435158	Максимум	0,0297146	Максимум	0,0179537
Сума	0,0825851	Сума	0,2474278	Сума	0,2116002	Сума	0,1413077
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,0146062	Найбільший(1)	0,0435158	Найбільший(1)	0,0297146	Найбільший(1)	0,0179537
Найменший(1)	0,0039272	Найменший(1)	0,0134699	Найменший(1)	0,0138323	Найменший(1)	0,0125999
Рівень надійності (95,0%)	0,0030848	Рівень надійності (95,0%)	0,0066646	Рівень надійності (95,0%)	0,0044719	Рівень надійності (95,0%)	0,001312

Продовження дод. Л

Одеська область		Полтавська область		Рівненська область		Сумська область	
Середнє	0,0478474	Середнє	0,0312732	Середнє	0,0084562	Середнє	0,010371
Стандартна похибка	0,0032024	Стандартна похибка	0,0014107	Стандартна похибка	0,0008544	Стандартна похибка	0,0003962
Медіана	0,0465614	Медіана	0,0302214	Медіана	0,0083244	Медіана	0,0107059
Стандартне відхилення	0,0101269	Стандартне відхилення	0,0044611	Стандартне відхилення	0,0027019	Стандартне відхилення	0,001253
Дисперсія вибірки	0,0001026	Дисперсія вибірки	1,99E-05	Дисперсія вибірки	7,3E-06	Дисперсія вибірки	1,57E-06
Екцес	1,6925157	Екцес	0,4190599	Екцес	-1,2154327	Екцес	0,2537539
Асиметричність	1,1697829	Асиметричність	1,0680432	Асиметричність	0,0360878	Асиметричність	-0,5903284
Інтервал	0,0348127	Інтервал	0,0138019	Інтервал	0,0078411	Інтервал	0,0042414
Мінімум	0,0354724	Мінімум	0,0263229	Мінімум	0,0048359	Мінімум	0,0079356
Максимум	0,0702851	Максимум	0,0401248	Максимум	0,0126769	Максимум	0,0121769
Сума	0,4784744	Сума	0,3127318	Сума	0,0845624	Сума	0,1037098
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,0702851	Найбільший(1)	0,0401248	Найбільший(1)	0,0126769	Найбільший(1)	0,0121769
Найменший(1)	0,0354724	Найменший(1)	0,0263229	Найменший(1)	0,0048359	Найменший(1)	0,0079356
Рівень надійності (95,0%)	0,0072444	Рівень надійності (95,0%)	0,0031913	Рівень надійності (95,0%)	0,0019328	Рівень надійності (95,0%)	0,0008963

Продовження дод. Л

Тернопільська область		Харківська область		Херсонська область		Хмельницька область	
Середнє	0,0132205	Середнє	0,0465935	Середнє	0,0090058	Середнє	0,0100953
Стандартна похибка	0,001291	Стандартна похибка	0,0023629	Стандартна похибка	0,0008826	Стандартна похибка	0,0016497
Медіана	0,0117892	Медіана	0,0457063	Медіана	0,0088705	Медіана	0,0090255
Стандартне відхилення	0,0040825	Стандартне відхилення	0,0074722	Стандартне відхилення	0,0027912	Стандартне відхилення	0,0052169
Дисперсія вибірки	1,667E-05	Дисперсія вибірки	5,583E-05	Дисперсія вибірки	7,791E-06	Дисперсія вибірки	2,722E-05
Екцес	-1,076192	Екцес	0,4694223	Екцес	-1,7960578	Екцес	0,8462933
Асиметричність	0,5955862	Асиметричність	0,9617277	Асиметричність	0,0898544	Асиметричність	0,9950036
Інтервал	0,0117908	Інтервал	0,0233079	Інтервал	0,0074967	Інтервал	0,0166762
Мінімум	0,0082858	Мінімум	0,0385107	Мінімум	0,0055065	Мінімум	0,0044378
Максимум	0,0200766	Максимум	0,0618186	Максимум	0,0130032	Максимум	0,0211141
Сума	0,1322052	Сума	0,4659351	Сума	0,0900581	Сума	0,1009532
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,0200766	Найбільший(1)	0,0618186	Найбільший(1)	0,0130032	Найбільший(1)	0,0211141
Найменший(1)	0,0082858	Найменший(1)	0,0385107	Найменший(1)	0,0055065	Найменший(1)	0,0044378
Рівень надійності (95,0%)	0,0029204	Рівень надійності (95,0%)	0,0053453	Рівень надійності (95,0%)	0,0019967	Рівень надійності (95,0%)	0,003732

Черкаська область		Чернівецька область		Чернігівська область		м. Київ		м. Севастополь	
Середнє	0,0177535	Середнє	0,0044199	Середнє	0,0126214	Середнє	0,3373529	Середнє	0,0052565
Стандартна похибка	0,0021035	Стандартна похибка	0,0005255	Стандартна похибка	0,0010092	Стандартна похибка	0,0235803	Стандартна похибка	0,0005102
Медіана	0,0160194	Медіана	0,0042122	Медіана	0,0126229	Медіана	0,3445123	Медіана	0,00515
Стандартне відхилення	0,0066518	Стандартне відхилення	0,0016618	Стандартне відхилення	0,0031915	Стандартне відхилення	0,0745675	Стандартне відхилення	0,0016133
Дисперсія вибірки	4,425E-05	Дисперсія вибірки	2,761E-06	Дисперсія вибірки	1,019E-05	Дисперсія вибірки	0,0055603	Дисперсія вибірки	2,603E-06
Експес	-1,6890224	Експес	-2,3106435	Експес	-1,9275264	Експес	-1,4508666	Експес	-0,7541298
Асиметричність	0,1840291	Асиметричність	0,1020091	Асиметричність	0,0702333	Асиметричність	0,0454313	Асиметричність	0,3237282
Інтервал	0,0183082	Інтервал	0,0038706	Інтервал	0,008171	Інтервал	0,2068733	Інтервал	0,0049816
Мінімум	0,0090207	Мінімум	0,002647	Мінімум	0,0085308	Мінімум	0,2365854	Мінімум	0,0030907
Максимум	0,0273289	Максимум	0,0065176	Максимум	0,0167018	Максимум	0,4434587	Максимум	0,0080723
Сума	0,1775353	Сума	0,0441994	Сума	0,1262136	Сума	3,373529	Сума	0,052565
Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10	Рахунок	10
Найбільший(1)	0,0273289	Найбільший(1)	0,0065176	Найбільший(1)	0,0167018	Найбільший(1)	0,4434587	Найбільший(1)	0,0080723
Найменший(1)	0,0090207	Найменший(1)	0,002647	Найменший(1)	0,0085308	Найменший(1)	0,2365854	Найменший(1)	0,0030907
Рівень надійності (95,0%)	0,0047584	Рівень надійності (95,0%)	0,0011887	Рівень надійності (95,0%)	0,0022831	Рівень надійності (95,0%)	0,0533424	Рівень надійності (95,0%)	0,0011541

Джерело: складено автором на підставі [45 — 56].

**ДИНАМІКА ПОКАЗНИКІВ ДІЄВОСТІ ПІЛЬГОВИХ
ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ**

Показники	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Пільгозагратність, тис. грн.	23,1	26,5	27,2	16,5	11,4	3,0	2,8	3,0	3,5	4,2	4,8	6,9
Темпи росту пільгозагратності, %	-	114,3	102,9	60,5	69,3	26,0	95,9	103,7	119,8	119,1	113,7	145
Вартість пільги, тис. грн.	211,3	234,1	275,4	235,3	206,5	147,4	149,0	167,9	190,4	258,8	324,7	393,6
Темпи росту вартості пільги, %	-	110,8	117,7	85,4	87,7	71,4	101,1	112,7	113,4	135,9	125,4	121,4
Пільгомісткість зведеного бюджету, тис. грн.	1,22	0,97	1,41	0,97	0,65	0,16	0,11	0,10	0,10	0,09	0,11	0,12
Темпи росту пільгомісткості бюджету, %	-	79,1	145,7	68,6	67,3	25,2	69,5	85,6	103,7	89,2	121,0	110,1
Пільгомісткість податкових надходжень, тис. грн.	1,60	1,49	1,63	1,06	0,74	0,18	0,13	0,11	0,11	0,10	0,12	0,15
Темпи росту пільгомісткості податкових надходжень, %	-	93,5	108,9	65,2	69,7	24,7	71,3	85,0	102,2	88,2	118,3	127,7
Питоми пільговтрати, тис. грн.	323,6	342,9	399,1	329,0	-	190,1	189,0	207,9	261,3	355,1	402,8	508,1
Темпи росту питомих пільговтрат, %	-	106,0	116,4	82,4	-	-	99,4	110,0	125,7	135,9	113,4	126,1

Джерело: розраховано автором на підставі [45 — 56].

- брак даних.

**ДИНАМІКА ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ
НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ З 2001 ПО 2010 РР.***

Регіон	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Україна	32 465 785	47 076 830	5 263 367	15 561 776	13 305 933	15 041 161	18 868 927	34 408 533	34 537 345	235 913
АРК	552 318	786 688	59 848	264 488	173 035	192 296	237 339	347 793	196 814	224 061
Вінницька	497 914	682 691	70 891	127 334	132 383	126 353	97 500	156 826	89 284	98 990
Волинська	383 490	513 617	69 613	223 785	124 996	130 335	260 209	342 487	248 532	268 211
Дніпропетровська	5 219 272	7 161 358	1 043 647	2 066 779	1 809 288	1 809 864	1 843 613	5 157 883	36 620 470	2 527 197
Донецька	4 850 444	7 034 330	760 616	1 421 924	3 167 939	4 707 224	5 501 029	9 384 716	8 039 503	10 510 466
Житомирська	269 575	393 157	71 861	102 962	50 651	63 223	53 442	128 459	229 596	85 781
Закарпатська	163 715	219 833	21 877	52 308	99 912	96 051	139 632	253 996	165 264	148 923
Запорізька	1 983 685	2 705 727	217 913	1 358 398	896 197	967 395	1 429 725	2 150 857	1 890 928	1 498 118
Ів.-Франківська	356 448	603 935	43 936	180 699	285 460	213 695	338 077	393 761	252 518	343 384
Київська	444 521	757 036	145 606	399 204	178 252	245 725	259 476	586 612	610 790	441 169
Кіровоградська	300 329	377 598	33 553	78 414	58 868	76 116	68 262	205 166	158 895	71 394
Луганська	1 169 892	1 826 917	195 337	774 373	721 105	1 066 951	1 612 948	3 421 677	1 484 472	989 325
Львівська	1 114 566	1 596 279	113 872	323 426	220 137	234 845	160 951	380 117	323 629	175 153
Миколаївська	585 113	880 579	54 060	196 894	308 617	305 271	636 747	881 933	1 064 768	181 426
Одеська	1 433 377	2 177 201	403 004	1 594 725	420 581	377 357	475 050	677 448	726 566	447 625

Продовження дод. Н

Регіон	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Полтавська	1 131 531	1 517 742	1 09 307	434 464	750 112	938 624	679 592	1 412 173	741 317	484 403
Рівненська	266 151	361 684	15 611	91 706	66 668	71 816	68 986	221 102	131 394	83 886
Сумська	309 853	460 560	54 792	119 664	102 016	115 610	131 774	305 039	355 650	101 502
Тернопільська	175 138	231 419	14 429	37 760	30 116	25 907	23 596	56 563	106 659	79 085
Харківська	1 153 577	1 616 395	223 927	761 978	260 358	183 758	436 777	563 838	584 906	424 025
Херсонська	305 250	446 252	39 902	72 365	101 273	110 618	114 508	184 893	170 450	111 404
Хмельницька	159 739	271 008	24 612	102 710	55 201	89 418	72 689	200 827	295 467	51 809
Черкаська	272 073	422 183	31 503	130 916	107 631	221 093	311 502	455 146	327 747	195 334
Чернівецька	130 753	174 742	22 235	20 293	23 135	26 637	37 486	62 310	40 470	18 332
Чернігівська	253 114	368 685	52 538	110 917	108 493	117 008	126 204	241 954	121 393	144 182
м. Київ	8 781 793	13 211 475	1 351 650	4 451 984	3 008 403	2 522 219	3 699 493	6 150 769	12 514 205	4 487 861
м. Севастополь	202 154	277 766	17 226	61 307	45 106	45 554	52 318	84 189	45 657	42 869

**ДИНАМІКА ВІДСТРОЧЕНИХ (РОЗСТРОЧЕНИХ) ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ
СТАНОМ НА 01.01. ПОТОЧНОГО РОКУ, ТИС. ГРН.**

Регіон	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Україна, всього	4527008	1231413	646700	2047707	1747210	4564466	646700	10025035	10613454
АРК	41 941,00	20 672,00	9 502,00	4 831,00	1 910,00	787,00	9 502,00	271,00	2 348,10
Вінницька	44 237,00	10 039,00	4 254,00	2 949,00	6 392,00	6 647,00	4 254,00	3 427,00	0,00
Волинська	27 735,00	16 853,00	7 096,00	1 175,00	7,00	6 561,00	7 096,00	6 047,00	5 234,70
Дніпропетровська	332 629,00	200 649,00	89 025,00	13 807,00	41 711,00	47 664,00	89 025,00	843,00	490,10
Донецька	353 393,00	156 264,00	57 838,00	18 623,00	53 105,00	436 607,00	57 838,00	1 351 106,00	1 997 251,60
Житомирська	14 679,00	8 259,00	6 520,00	8 685,00	10 058,00	9 189,00	6 520,00	3 882,00	2 274,80
Закарпатська	8 908,00	6 333,00	6 175,00	6 371,00	8 827,00	18 608,00	6 175,00	15 751,00	11 677,70
Запорізька	268 591,00	43 756,00	13 981,00	701,00	848,00	59 480,00	13 981,00	43 454,00	38 411,00
Ів.-Франківська	106 281,00	28 809,00	7 210,00	6 811,00	2 402,00	1 178,00	7 210,00	1 587,00	1 723,70
Київська	66 509,00	40 845,00	18 758,00	2 579,00	7 388,00	59 757,00	18 758,00	40 055,00	39 175,80
Кіровоградська	208 845,00	122 891,00	86 736,00	78 754,00	78 291,00	76 438,00	86 736,00	73 195,00	71 394,50
Луганська	462 777,00	73 685,00	42 263,00	28 421,00	62 869,00	558 546,00	42 263,00	998 399,00	1 429 736,00
Львівська	147 059,00	37 807,00	17 428,00	7 747,00	5 001,00	126 966,00	17 428,00	124 501,00	110 131,30
Миколаївська	51 279,00	22 029,00	12 057,00	2 977,00	229,00	2 261,00	12 057,00	3 785,00	4 693,60
Одеська	20 907,00	12 379,00	5 202,00	2 224,00	1 394,00	724,00	5 202,00	100,00	0,00
Полтавська	307 728,00	193 881,00	99 280,00	2 049,00	1 671,00	46 917,00	99 280,00	385 143,00	37 068,90
Рівненська	25 433,00	8 785,00	4 291,00	890,00	53,00	6 747,00	4 291,00	6 511,00	5 664,20

Продовження дод. П

Регіон	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Сумська	30 621,00	13 285,00	5 382,00	2 211,00	2 230,00	2 856,00	5 382,00	681,00	368,70
Тернопільська	20 245,00	13 174,00	7 880,00	6 858,00	6 192,00	7 519,00	7 880,00	5 090,00	4 094,30
Харківська	258 897,00	34 594,00	92 097,00	8 473,00	3 033,00	138 310,00	92 097,00	298 165,00	272 706,90
Херсонська	35 192,00	20 010,00	11 063,00	20 211,00	165,00	6 320,00	11 063,00	9 323,00	7 161,10
Хмельницька	70 717,00	19 466,00	3 906,00	1 952,00	1 596,00	1 060,00	3 906,00	2 133,00	3 327,30
Черкаська	36 352,00	11 772,00	5 012,00	6 775,00	6 897,00	6 378,00	5 012,00	2 373,00	4 696,90
Чернівецька	17 850,00	11 933,00	6 247,00	1 268,00	46,00	8 662,00	6 247,00	10 879,00	9 278,70
Чернігівська	9 684,00	12 684,00	2 972,00	6 236,00	7 876,00	13 625,00	2 972,00	10 845,00	9 805,30
м. Київ	1 543 485,00	82 235,00	20 045,00	1 803 937,00	1 436 835,00	2 913 240,00	20 045,00	66 253 633,00	6 543 071,50
м. Севастополь	15 033,00	8 328,00	4 482,00	190,00	185,00	1 418,00	4 482,00	1 856,00	1 667,40

ВНЕСЕНО ОХОРОННИХ ДОКУМЕНТІВ ДО ДЕРЖАВНИХ РЕСЕТРІВ У 1992—2011 РОКАХ

Охоронні документи	Патенти на винаходи	Патенти на корисні моделі	Патенти на промислові зразки	Топографії ІМС	Свідоцтва на знаки для товарів і послуг	Свідоцтва на КЗПТ	Свідоцтва на право виконання КЗПТ	Міжнародні реєстрації знаків за Мадридською угодою
1992 рік	230	—	12	—	15	—	—	—
1993 рік	1939	—	378	—	3075	—	—	1429
1994 рік	4650	—	338	—	3316	—	—	1093
1995 рік	1350	4	387	—	229	—	—	1943
1996 рік	4270	24	240	—	1025	—	—	4564
1997 рік	9121	99	392	—	1639	—	—	4258
1998 рік	4336	161	725	—	1945	—	—	4703
1999 рік	1294	194	871	—	3363	—	—	5618
2000 рік	5772	222	1044	—	3339	—	—	4446
2001 рік	11670	422	1186	—	4389	—	—	4286
2002 рік	9178	440	1267	—	6642	—	—	5732
2003 рік	10983	672	1474	—	7706	—	—	5103
2004 рік	9907	1853	1436	2	9383	—	—	5853
2005 рік	3719	7467	1569	1	11645	—	—	6899
2006 рік	3705	8268	2061	2	13134	—	—	9396
2007 рік	4060	9215	2213	4	15375	3	2	8298
2008 рік	3832	9282	2503	2	15357	3	3	9459
2009 рік	4002	8391	1754	-	15137	4	5	9664
2010 рік	3874	9405	1431	-	16686	1	3	10003
Всього	97894	56119	21281	11	133400	11	13	102747

Додаток С

НАДХОДЖЕННЯ ЗАЯВОК НА ОБ'ЄКТИ ПРОМИСЛОВОЇ ВЛАСНОСТІ У 1992—2011 РОКАХ

Об'єкти промислової власності	Всього подано заявок, в тому числі:	Винаходи			Корисні моделі	Промислові зразки	Топорафіт ІМС	Кваліфіковані зазначення по товарів	Значки для товарів і послуг		
		Всього	за національною процедурою	за процедурою РСТ					Всього	за національною процедурою	за Мадридською угодою
1992 рік	1480	920	910	10	—	56	—	—	504	504	—
1993 рік	21587	11684	10596	1088	—	443	—	—	9460	6226	3237
1994 рік	15423	6687	5910	777	—	319	—	—	8417	4533	3884
1995 рік	12674	5960	5117	843	125	312	—	—	6277	3322	2955
1996 рік	12827	4893	3985	908	126	314	—	—	7494	3053	4441
1997 рік	17631	6256	4980	1276	135	699	—	—	10541	4136	6405
1998 рік	19390	6950	5560	1390	137	911	—	—	11392	5070	6322
1999 рік	17580	7035	5657	1378	204	811	—	—	9530	4736	4794
2000 рік	19951	7239	5861	1378	376	1135	—	—	11201	6272	4929
2001 рік	24820	8813	7448	1365	434	1376	—	—	14197	8583	5614
2002 рік	29214	10189	8806	1383	622	1806	1	9	16587	11322	5265
2003 рік	35913	12605	11322	1283	839	2310	—	8	20151	13772	6379
2004 рік	33138	5778	4356	1422	5232	1862	2	1	20263	13960	6303
2005 рік	39291	5592	3842	1750	7286	2010	2	2	24399	16366	8033
2006 рік	46335	5930	3788	2142	8171	2236	—	2	29996	20813	9183
2007 рік	50461	6163	3766	2397	8870	2147	9	6	33266	23746	9520
2008 рік	50665	5661	3113	2548	9636	2285	—	2	33081	22371	10710
2009 рік	42173	4815	2681	2134	9203	1669	—	7	26479	17866	8613
2010 рік	46264	5311	2811	2500	10686	1686	—	4	28577	20603	7974
7 місяців 2011	27574	3101	1766	1335	6445	942	—	3	17083	11912	5171
Всього	564397	131620	102313	29307	68495	25329	14	44	338895	219166	119729

**МАТЕМАТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПАРАМЕТРІВ ФУНКЦІЇ
ПРОГРЕСИВНОЇ ШКАЛИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Позначення:

y_{\min} , y_{\max} — відповідно мінімальна та максимальна поділка шкали оподаткування;
 x_{\min} , x_{\max} — відповідно мінімальний і максимальний оподатковуваний дохід.

Степенева

$$\begin{aligned}
 y &= a + b\sqrt{x}; \\
 y_{\min} &= a + b\sqrt{x_{\min}}; \\
 y_{\max} &= a + b\sqrt{x_{\max}}; \\
 y_{\max} - y_{\min} &= b(\sqrt{x_{\max}} - \sqrt{x_{\min}}); \\
 b &= \frac{y_{\max} - y_{\min}}{\sqrt{x_{\max}} - \sqrt{x_{\min}}}; \\
 a &= y_{\min} - b\sqrt{x_{\min}}; \\
 a &= y_{\min} - \frac{y_{\max} - y_{\min}}{\sqrt{x_{\max}} - \sqrt{x_{\min}}} \cdot \sqrt{x_{\min}}.
 \end{aligned}$$

Логарифмічна

$$\begin{aligned}
 y &= a + b \cdot \ln(x); \\
 y_1 &= a + b \cdot \ln(x_1); \\
 y_2 &= a + b \cdot \ln(x_2); \\
 y_2 - y_1 &= b \cdot (\ln(x_2) - \ln(x_1)) = b \cdot \ln \frac{x_2}{x_1}; \\
 b &= \frac{y_2 - y_1}{\ln \frac{x_2}{x_1}}; \\
 a &= y_1 - b \cdot \ln(x_1) = y_1 - \frac{y_2 - y_1}{\ln \frac{x_2}{x_1}} \cdot \ln(x_1).
 \end{aligned}$$

Експонента

$$y = e^{a + \frac{b}{x}};$$

$$\ln(y) = a + \frac{b}{x};$$

$$\ln(y_{\max}) = a + \frac{b}{x_{\max}};$$

$$\ln(y_{\min}) = a + \frac{b}{x_{\min}};$$

$$\ln(y_{\max}) - \ln(y_{\min}) = \frac{b}{x_{\max}} - \frac{b}{x_{\min}} = b \cdot \left(\frac{1}{x_{\max}} - \frac{1}{x_{\min}} \right);$$

$$b = \frac{\ln(y_{\max}) - \ln(y_{\min})}{\frac{1}{x_{\max}} - \frac{1}{x_{\min}}} = \frac{\ln \frac{y_{\max}}{y_{\min}}}{x_{\min} - x_{\max}} \cdot x_{\min} x_{\max};$$

$$\begin{aligned} a &= \ln(y_{\min}) - \frac{b}{x_{\min}} = \ln(y_{\min}) - \frac{\ln \frac{y_{\max}}{y_{\min}}}{(x_{\min} - x_{\max}) x_{\min}} \cdot x_{\min} x_{\max} = \\ &= \ln(y_{\min}) - \frac{x_{\max} \cdot \ln \frac{y_{\max}}{y_{\min}}}{(x_{\min} - x_{\max})}. \end{aligned}$$

Гіперболічна

$$y = \frac{1}{a + \frac{b}{x}}; \Rightarrow a + \frac{b}{x} = \frac{1}{y};$$

$$\frac{1}{y_{\min}} = a + \frac{b}{x_{\min}}; \quad \frac{1}{y_{\max}} = a + \frac{b}{x_{\max}};$$

$$\frac{1}{y_{\min}} - \frac{1}{y_{\max}} = b \left(\frac{1}{x_{\min}} - \frac{1}{x_{\max}} \right);$$

$$b = \left(\frac{1}{y_{\min}} - \frac{1}{y_{\max}} \right) : \left(\frac{1}{x_{\min}} - \frac{1}{x_{\max}} \right);$$

$$a = \frac{1}{y_{\min}} - \frac{b}{x_{\min}} = \frac{1}{y_{\min}} - \frac{\frac{1}{y_{\min}} - \frac{1}{y_{\max}}}{\left(\frac{1}{x_{\min}} - \frac{1}{x_{\max}} \right) x_{\min}} = \frac{(y_{\max} - y_{\min}) x_{\max}}{(x_{\max} - x_{\min}) y_{\max} y_{\min}}.$$

Параболічна

$$y = ax^2 + bx + c;$$

$$x_{\max} = -\frac{b}{2a};$$

$$b = -2ax_{\max};$$

$$y_{\max} = -\frac{b^2 - 4ac}{4a} = -\frac{(-2ax_{\max})^2 - 4ac}{4a} = -\frac{4a^2 x_{\max}^2 - 4ac}{4a} = c - ax_{\max}^2;$$

$$c = y_{\max} + ax_{\max}^2;$$

$$y_{\min} = ax_{\min}^2 + bx_{\min} + c = ax_{\min}^2 - 2ax_{\max} x_{\min} + y_{\max} + ax_{\max}^2;$$

$$y_{\min} - y_{\max} = ax_{\min}^2 - 2ax_{\max} x_{\min} + ax_{\max}^2;$$

$$y_{\min} - y_{\max} = a(x_{\min}^2 - 2x_{\max} x_{\min} + x_{\max}^2);$$

$$a = \frac{y_{\min} - y_{\max}}{x_{\min}^2 - 2x_{\max} x_{\min} + x_{\max}^2}.$$

Джерело: розраховано автором.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрущенко В. Л. Держава — податки — бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. — К.: Либідь, 1992.
2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / Володимир Леонідович Андрущенко. — Львів: Каменяр, 2000. — 303 с.
3. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. — М.: Экономистъ, 2006. — 591 с.
4. Барулин С. В. Теория и история налогообложения: [учеб. пособие.] / Сергей Владимирович Барулин. — М.: Экономистъ, 2006. — 319, [1] с.
5. Більша половина української економіки пішла в тінь : (ТСН. ua, 1+1, 27.10.2010 р., 15:50) [Електронний ресурс] — Режим доступу до стор.: <http://tsn.ua/groshi/bilsha-polovina-ukrayinskoyi-ekonomiki-pishla-u-tin.html>
6. Боди З. Финансы / З. Боди, Р. Мертон; [пер. з англ. В. Кравченко]. — М.: Вьюмс 2007. — 592 с.
7. Бюджетна система України / [Юрій С. І., Бескид Й. М., Крисоватий А. І. та ін.] за ред. С. І. Юрія, Й. М. Бескида. — К.: НІОС, 2000. — 400 с.
8. Валовий внутрішній продукт [Електронний ресурс] / Національні рахунки : статистична інформація : за даними Державної служби статистики України 2001-2009 рр. // Держ. служба статистики України. — Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>.
9. Василевская Г. В. Льготы в налоговой системе государства как сдерживающий фактор развития рыночной экономики / Г. В. Василевская // Финансовая теория и политика современного государства / ред. Д. А. Ценова — [1-е изд.]. — Велико Търново: АБАГАР, 2002. — С. 43 — 48.
10. Василевська Г. В. Вдосконалення методики оцінки ефективності використання інноваційного потенціалу промислового підприємства / Г. В. Василевська, О. М. Собко // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка / гол. ред. А. А. Григорук. — Серія: Економіка. — Тернопіль: ТНПУ, 2007. — Вип. 21. — С. 152 — 159.
11. Василевська Г. В. Детермінанти фіскальної політики України в період трансформації. / Г. В. Василевська // Економічні проблеми ринкової трансформації України: тези доповідей Всеукраїнської наук.- практич. конф. /, відпов. за вип. Я. В. Грудзевич — (3–4 грудня). — Львів: ЛБІ НБУ, 2002. — С. 38 — 39.
12. Василевська Г. В. Деякі аспекти вдосконалення механізму пільгового оподаткування в Україні / Г. В. Василевська // Управління державою III-го тисячоліття : матеріали I Міжнар. наук.-практич. конф., (25–27 червня) / упоряд. І. І. Кульчицький. — Львів: ЛьЦНТЕІ, 2002.– С. 185 — 188.

13. Василевська Г. В. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні / Г. В. Василевська // Економічний аналіз : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу / гол. ред. С. І. Шкарабан. — Тернопіль: Ек. думка, 2008. — Вип. 3 (19). — С. 76 — 81.

14. Василевська Г. В. Економічні тенденції функціонування податкової політики України: прагматика і проблематика / Г. В. Василевська // Вісник Технологічного університету Поділля. / відпов. за вип. М. І. Бондаренко, Л. С. Любохинець. — Хмельницький: Технологічний університет Поділля, (Економічні науки), Т. 2 (50), — 2003. — С. 106 — 108. — (Випуск з нагоди 30-річчя інженерно-економічного факультету).

15. Василевська Г. В. Концептуальні засади фіскальної політики України в період трансформації / Г. В. Василевська // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу, 2003. — Вип. 12. Ч. 1. — С. 37 — 40.

16. Василевська Г. В. Моніторинг інноваційних можливостей національних виробництв як засіб забезпечення функціонування економіки / Г. В. Василевська, О. М. Собко // Економічний аналіз : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу / гол. ред. С. І. Шкарабан. — Тернопіль: Ек. думка, 2007. — Вип. 1 (17). — С. 175 — 179.

17. Василевська Г. В. Окремі аспекти адміністрування податку на прибутки підприємств / Г. В. Василевська // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріал. IV Міжнародної наук.-практ. конф. молодих вчених (23 — 24 лютого) / відпов. за вип. Г. Л. Монастирський. — Тернопіль: Ек. думка, 2007. — Ч. 2. — С. 55—57.

18. Василевська Г. В. Оподаткування громадських організацій у перспективі формування громадянського суспільства в Україні / Г. В. Василевська // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (11–12 травня) / відпов. ред. С. І. Юрій — Тернопіль: 2011. — С. 26 — 27.

19. Василевська Г. В. Перспективи функціонування преференційного оподаткування в Україні / Галина Васиївна Василевська // Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки : матеріал. міжнар. наук.-практ. конф., (1 — 2 лютого) / відп. ред. С. І. Юрій. — Тернопіль, 2011. — С. 50 — 52.

20. Василевська Г. В. Податкова політика на сучасному етапі трансформації економіки України / Г. В. Василевська // Вісник Технологічного університету Поділля. / відпов. за вип. О. О. Орлов, Н. В. Скринник. — Хмельницький: Технологічний університет Поділля, (Економічні науки). Ч. 2, Т. 1 (46), — 2002. — С. 109 — 112. — (Спеціальний випуск з нагоди 40-річчя Технологічного університету Поділля та 30-річчя інженерно-економічного факультету).

21. Василевська Г. В. Податкова політика як домінуючий фактор регулювання процесів економічного зростання / Г. В. Василевська // Фінанси України. — 2003. — № 2. — С. 39 — 43.

22. Василевська Г. В. Податкові пільги: сутність та практика застосування / Г. В. Василевська, О. М. Десятнюк // Проблеми економічної освіти і науковий прогрес : матеріали міжвуз. наук.-методич. конф. (21 листопада) / відпов. за вип. А. Г. Темченко. — Кривий Ріг: Мінерал, 2003. — С. 101 — 104.

23. Василевська Г. В. Податок на додану вартість: фіскальна активність та суперечності функціонування / Г. В. Василевська // Бюджетно-податкова полі-

тика: теорія, практика, проблеми : матеріали наук.-практ. конф. (18–19 грудня). Ірпінь: Національна академія державної податкової служби України, 2003. — С. 53 — 59.

24. Василевська Г. В. Податок на додану вартість: фіскальна суть та необхідність реформування / Г. В. Василевська, О. М. Собко // Світ фінансів / гол. ред. С. І. Юрій. — Тернопіль: Ек. думка, 2006. — Вип. 4 (9). — С.85 — 93.

25. Василевська Г. В. Податок на дохід юридичних осіб в Республіці Польща як інструмент сприяння конкурентоспроможності / Г. Василевська, Р. Лісовський // Світ фінансів, гол. ред. С. І. Юрій. — Тернопіль: Ек. думка, 2010. — Вип. 2(19). — С. 161 — 167.

26. Василевська Г. В. Прагматизм адміністрування податку на прибуток в Україні / Г. Василевська, Т. Юрчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в постстабілізаційний період : матеріал. наук. конф. професорсько-викладацького складу (18 квітня) / гол. ред. колегії С. І. Юрій. — Тернопіль: ТНЕУ, 2007. — С. 32 — 34.

27. Василевська Г. В. Прибуткове оподаткування населення: ефективність та протидія реформуванню / Г. В. Василевська // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф. молодих вчених (23 — 24 лютого) Ч.2./ відпов. за вип. Г. Л. Монастирський — Тернопіль: Ек. Думка, 2006. — С. 104 — 108.

28. Василевська Г. В. Теоретико-методологічні засади адміністрування податків в Україні / Г. В. Василевська // Zarządzanie Przedsiębiorstwem — Teoria i Praktyka. : materiały XI Międzynarod. Konferen. Nauk, (27-28 listopada) / red. A. Augustynka. — Kraków: Akademia Górniczo-Hutnicza im. St. Staszica w Krakowie, 2009. — S. 158 — 164. — (poświęcone 35 leciu Wydziału Zarządzania AGH oraz 90-leciu AGH).

29. Василевська Г. В. Парадигма податкового адміністрування в Україні / Г. В. Василевська // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки : матеріали I міжнародної науково-практичної конференції (24 — 26 жовтня) відп. ред. С. І. Юрій. — Тернопіль, 2007 — С. 37 — 39.

30. Василевська Г. В. Стратегічні пріоритети розвитку преференційного оподаткування в Україні / Г. В. Василевська // Світ фінансів — Тернопіль: ТНЕУ, 2011. — Вип. 1. — С. 170 — 178.

31. Василевська Г. В. Прагматизм пільгового оподаткування в Україні / Г. В. Василевська // Управління розвитком соціально — економічних систем: глобалізація, підприємництво, сталі економічне зростання : праці IV Міжнар. наук. конф. студентів та молодих учених / ред. кол. О. Б. Ступін. (голова) І. О. Александров (заступник голови) та ін. — Донецьк: ДонНУ, Ч.5. — 2003. — С. 190 — 192.

32. Василевська Г. В. Прагматизм податкового реформування в Україні / Г. В. Василевська // Розвиток грошово-кредитних відносин в Україні. — матеріали всеукраїнської наук.-практ. конф. (27 лютого) / за ред. проф. В. П. Матвієнка. — К.: 2004. — С. 178 — 181.

33. Василевська Г. В. Проблемні аспекти функціонування ПДВ в Україні / Г. В. Василевська // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : матеріали IV Міжнародної наук.-практ. конф. (10-12 жовтня). — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — С. 83 — 85.

34. Василевська Г.В. Спрощена система оподаткування як основний фактор розвитку малого підприємництва в Україні / Г. В. Василевська // *Современные аспекты финансового управления экономическими процессами* : матеріал. Всеукр. наук.-метод. конф. (6 — 9 сентября) — Севастополь: СевНТУ, Ч. 1. — 2005. — Финансы — 2005 — С. 104 — 108.
35. Василевська Г.В. Ухилення від сплати податків: наслідки та методи запобігання / Г. В. Василевська // *Крок в майбутнє* : матеріали доповідей II Всеукраїнської наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених (22 — 24 травня) / відпов. за вип. Д. Е. Бенатов. — Київ: Політехніка, 2002. — С. 218.
36. Василик О. Д. Теорія фінансів : [підручник] / Остап Дмитрович Василик. — К.: НІОС, 2001. — 416 с.
37. Вашків П. Г. Статистика підприємства : [навч. посібник] / [Вашків П. Г., Пастер П. І., Сторожук В. П., Ткач Є. І.]. — К.: Слобожанщина, 1999. — 600 с.
38. Вишневський В. Шляхи вдосконалення системи податкової амортизації / В. Вишневський, О. Вісцька // *Економіка України*. — 2011. — №2. — С.49—59.
39. Внесено охоронних документів до державних реєстрів у 1992 — 2011 рр. : Поточна статистика : Плани та звіти [Електронний Ресурс] / Офіц. Веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України, 2011. — Режим доступу до стор.:
40. <http://sdip.gov.ua/ua/table7>
41. Геєць В. М. Бюджетна політика в Україні: проблеми і перспективи [Електронний Ресурс] // *Дзеркало тижня*. — 2004. 7–13 лютого. — Режим доступу до стор: <http://www.dt.ua/2000/2040/45494/>
42. Гладич Г. Я. Економічний словник (німецько-український) [Електронний ресурс] / Тернопіль: Економічна думка, 2004 — 173 с. — Режим доступу до стор.: www.library.tane.edu.ua/files/EVD/econ_slovyk_d_u.pdf
43. Горський И. К. Оценка налоговой политики / И. Горский // *Вопросы экономики*. — 2002. — № 7. — С. 70 — 78. — Режим доступу до жур.:
44. http://www.vopresco.ru/rus/archive.files/n7_2002.html#an5
45. Готівковий долар падає (30.01.2009 р.) [Електронний ресурс] : Економіка / Незалежне Інтернет-видання forpost. — Режим доступу до стор.: <http://www.rus.4post.com.ua/economics/123544.html/>
46. Гриньов А. В. Інноваційний розвиток промислових підприємств: концепція, методологія, стратегічне управління : [монографія] / Андрій Валентинович Гриньов. — Х.: ВД «ИНЖЕК», 2003. — 308, [1] с. — (наукове видання).
47. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : [монографія] / Оксана Миронівна Десятнюк. — Тернопіль: ТНЕУ, 2009. — 312 с.
48. Діяльність податкової служби за 1999 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2000. — 159 с.
49. Діяльність податкової служби за 2000 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2001. — 163 с.
50. Діяльність податкової служби за 2001 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2002. — 109 с.
51. Діяльність податкової служби за 2002 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2003. — 109 с.
52. Діяльність податкової служби за 2003 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2004. — 105 с.

53. Діяльність податкової служби за 2004 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2005. — 92 с.

54. Діяльність податкової служби за 2005 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2006. — 126 с.

55. Діяльність податкової служби за 2006 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2007. — 132 с. . — (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

56. Діяльність податкової служби за 2007 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2008. — 86 с. . — (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

57. Діяльність податкової служби за 2008 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2009. — 78 с. — (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

58. Діяльність податкової служби за 2009 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. — К.: ДПА України, 2010. — 74 с. — (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

59. Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. — К.: ДПА України, 2011. — 66 с. — (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

60. Довідник пільг № 48, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

61. Довідник пільг № 49, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.03.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

62. Довідник пільг № 50, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.06.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

63. Довідник пільг № 51, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

64. Довідник пільг № 52, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

65. Довідник пільг № 53, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 02.04.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
66. Довідник пільг № 54, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.07.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
67. Довідник пільг № 55, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
68. Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
69. Довідник пільг № 57, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.04.2011 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
70. Довідник пільг № 58, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.07.2011 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
71. Довідник пільг № 59, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.10.2011 р. [Електронний ресурс] / Бухгалтер : Новини : Законодавство / Державна податкова служба України. — Режим доступу до стор.: <http://ukr.buhgalter.com.ua/news/details/185061>
72. Економічна енциклопедія: у трьох томах [упоряд. С. В. Мочерний та ін.]. — К.: Видавничий центр «Академія», 2002 — 956 с. — (Т.3).
73. Жаліло Я. А. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / [Молован О. О., Шевченко О. В., Єгорова О. О.] ; за ред. Я. А. Жаліло. — К.: Національний інститут стратегічних досліджень, 2010. — 80 с. — (Аналітична доповідь).
74. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : [монографія] / Ярослав Анатолійович Жаліло. — К.: НІСД, 2009. — 336 с.
75. Жаліло Я. А. Податкова реформа в Україні в контексті стратегії економічного зростання [Електронний ресурс] / Я. А. Жаліло, А. Ю. Сменковський // Економічна політика. — 2003. — №3-4. Режим доступу до стор.: www.niss.gov.ua/content/articles/.../verska_Zhalilo_new-47147.pdf
76. Жаліло Я. А. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / [Молдо-

ван О. О., Шевченко О. В., Єгорова О. О.] ; за ред. Я. А. Жаліла. — К.: НІСД, 2010. — 80 с. — (Аналітична доповідь).

77. Жданова И. Ф. Новый англо-русский экономический словарь / Ирина Федоровна Жданова. — 3-е изд., стереотип. — М.: Рус. яз. Медиа, 2007. — VIII, 1025, [7] с.

78. Жук М. В. Міжнародні стратегії економічного розвитку : навч. посібник / М. В. Жук, Т. В. Бауліна. — К.: вид. ПАЛИВОДА А. В., 2006. — 348 с. — (начальне видання).

79. Закон України «Об установлении прожиточного минимума и минимальной заработной платы» № 1646-VI : станом на 14.07.2009 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Бухгалтерія. — 2009. — №45(876). — С. 7. — Режим доступу до жур.: <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=2199>

80. Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік» від 23.12.2010 №2857-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — Режим доступу до стор.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2857-17>

81. Закон України «Про прожитковий мінімум» : із змінами, внесеними згідно із Законами [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1999. — №38. — С. 348. — (додатково: рішення Конституційного Суду № 10-рп/2008 (v010p710-08) від 22.05.2008). — Режим доступу до жур.:

82. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=966-14>

83. Заяц Н. Е. Теория налогов: [учеб.] / Николай Емильевич Заяц. — Мн.: БГЭУ, 2002. — 220, [2] с.

84. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: [учебное пособие] / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 488 с.

85. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. — 328 с.

86. Иванов Ю. Б. Стимулы и ограничения в налогообложении доходов физических лиц / Ю. Б. Иванов, А. Е. Найдено // Налоги и налоговое право (ежемесячный журнал Группы компаний «Налоги и финансовое право» / глав. ред. А. В. Брызгалин. — Журнал для бухгалтера и налогового юриста. — Екатеринбург: изд. «Налоги и финансовое право», 2010. — №4. — С. 301 — 306.

87. Иванов Ю. Б. Податкова система / Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.

88. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях (загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні) : [навчальний посібник] / Юрій Борисович Иванов — Х.: ВД «ИНЖЕК», 2004. — 416 с. — (Навчальне видання; частина 1).

89. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : [монографія] / Юрій Борисович Иванов. — Х.: ХДЕУ — Торнадо, 2003. — 517, [2] с.

90. Иващук О. Т. Методи економічного аналізу даних у системі STADIA / О. Т. Иващук, О. П. Кулаїчев. — Тернопіль: ТАНГ, 2001. — 151 с.

91. Інноваційна активність : наукова та інноваційна діяльність (2000-2010 рр.) : наука та інновації [Електронний ресурс] : статистична інформація 2011 р. / Державна служба статистики України. — Режим доступу до стор. : <http://ukrstat.gov.ua/>

92. Кадиляк Г. Деякі аспекти місцевого оподаткування в Україні / Г. В. Кадиляк, О. М. Десятнюк // Наука і освіта — 2002 : матеріали V Міжнародної наук.-практ. конф., (05-07 березня) / відп. ред. К. О. Біла. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2002. — (Серія «Економіка»). Т.1. — 2002. — С. 39 — 40.

93. Кадиляк Г. Податок з прибутку як важливий фактор стимулювання інноваційної діяльності вітчизняних підприємств / Г. В. Кадиляк // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка : Серія: економіка. — 2002. — Вип. 10. — С. 97 — 99.

94. Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. — Львів, 1997.

95. Кізіма А. Я. Планування та прогнозування податкових надходжень : [навч. посібник] / Андрій Ярославич Кізіма. — Тернопіль: Воля, 2005. — 248 с.

96. Кізіма Т. О. Фінанси домогосподарств: сучасна парадигма та домінанти розвитку : [монографія] / Тетяна Олексіївна Кізіма ; [вст. слово С. І. Юрія]. — К.: Знання, 2010. — 431 с.

97. Колодко Г. Институты, политика и экономический рост // Вопросы экономики. — 2004. — №7. — С. 50.

98. Костіна Н. І. Моделювання фінансів : [монографія] / Костіна Н. І., Алексеев А. А., Мельник П. В. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 224, [1] с.

99. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : [монографія] / А. Крисоватий, В. Валігура. — Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. — 248 с.

100. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання : [монографія] / Андрій Ігорович Крисоватий. — Тернопіль: видав. Карп'юка, 2000. — 246, [1] с.

101. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : навчальний посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Маслій. — Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2011. — 260 с.

102. Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : [навчальний посібник] / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. — Тернопіль, 2003. — 312, [4] с.

103. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / Андрій Ігорович Крисоватий. — Тернопіль: видав. Карт-бланш, 2005. — 371, [1] с.

104. Курси валют на 14.07.2010. Valuta online UA. Finance UA / [Електронний ресурс]. — Режим доступу :

105. <http://valuta.online.ua>

106. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : В двух частях : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2002 — Т.1 (част. 1) : Генезис налогового регулирования. — 2002. — 665, [7] с.

107. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : В двух частях : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2002 — Т.1 (част. 2) : Генезис налогового регулирования. — 2002. — 665, [7] с.

108. Лашенко О. Кількість розлучень в Україні неухильно зменшується (Радіо Свобода © 2011 RFE/RL, Inc.) [Електронний ресурс] / О. Лященко, М. Набока // Радіо Свобода, 2011. — Режим доступу до стор.:

109. <http://www.radiosvoboda.org/articleprintview/2327342.html>

110. Лендел М. А. Перспективи розвитку інноваційної діяльності у галузі харчової промисловості / М. А. Лендел, С. В. Швардак // Збірник науково технічних праць : Науковий вісник НЛТУ України / Мукачівський ДУ: Національний лісотехнічний університет України. — 2011. — Вип. 21.10. — С. 222—227. — Режим доступу до журн. :

http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlut/21_10/222_Len.pdf/

111. Лист ДПАУ від 15.10.2010 р. «В доповнення до листа ДПА України від 13.10.2010 р. №21741/7/19-0317 надаємо інформацію для включення до Довідника пільг № 55, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів»: за станом на 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] / ДПС України. — Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
112. Литвиненко Я. В. Податкова політика [навч. посібник] / Ярослав Васильович Литвиненко. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.
113. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. — К.: Знання, 2005. — 335 с.
114. Майбуров Й. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монографія / [И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, А. И. Крисоватый и др.] — К.: Кондор, 2011. — 352 с.
115. Міжнародний рейтинг України 2011 года [Електронний ресурс] / підгот. Л. Ляшенко // Дорожня газета : дорожні новини. — 2011. — (опубліковано 08.09.2011 р. за даними roadnews) Режим доступу до стор.:
116. <http://roadnews.wordpress.com/2011/>
117. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / Мельник В. М. —К.: ПП «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2006. — 278с.
118. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: [монографія] / Петро Володимирович Мельник. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 362 с.
119. Мельник П. В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — 675 с.
120. Мимальна зарплата (Україна) [Електронний ресурс] // Минфин сугресу.in.ua : курси, ставки, індекси. — 2011. — Режим доступу до стор.: <http://index.minfin.com.ua/index/salary/>
121. Миронова О. А. Налоговое администрирование: учеб. пособие [для студентов, обучающихся по специальности 351200 «Налоги и налогообложение»] / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. — М.: Изд-во Омега-Л, 2005. — 408 с.
122. Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М., Кілієвич О. І., Луніна І. О. та ін.]; за ред. С. М. Будаговської. — К.: Основи, 1998. — 518, [2] с.
123. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати [Електронний ресурс] // Економічна правда. — 2010. — (16.10.2010 р.). — Режим доступу до стор.: <http://www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1/>
124. Надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1992 — 2011 рр. [Електронний ресурс] : Поточна статистика : Плани та звіти //Офіційний веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України. — 2011. — Режим доступу до стор.:
125. http://sdip.gov.ua/ua/statistic_nadxod.html
126. Найденко О. Є. Моделирование влияния податковых льгот на развитие авиационной отрасли в Украине / О. Є. Найденко, О. В. Белосвет // Проблеми економіки / гол. ред. М. О. Кизим. — Науковий журнал. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. — №3. — С. 15 — 18.
127. Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її за-

повнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування доходної частини Державного бюджету України» від 23.07.2004 № 419/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.936.0>

128. Налоги и налогообложение / [Банхаева Ф. Х., Барабаш А. Я., Беляева Т. П. и др.] ; под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — [4-е изд.]. — СПб. : Питер, 2003. — 576 с.: ил. — (Серия «Учебники для вузов»).

129. Налоги и налогообложение: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [Майбуров И. А., Вываец А. Д., Бабушкина О. В. и др.] ; под. ред. И. А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 655 с.

130. Налоги: [учебник для вузов] / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 444, [4] с.

131. Налоговые реформы: теория и практика : монография / [Майбуров И. А., Иванов Ю. Б., Агарков Г. А. и др.] ; под. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 463 с. — (Серия «Magister») (Налоговые реформы).

132. Налогообложение: проблемы науки и практики : [монография] / [В. С. Загорский, А. Н. Тищенко, Т. В. Меркулова]. — Х.: ИД «ИНЖЭК», 2007. — 336 с.

133. Налогообложение: территории, проблемы, решения : монография / [Вишневский В. П., Веткин А. С., Вишневская О. М. и др.] ; под. ред. общ. В. П. Вишневого — Донецк: ДонНТУ НАН Украины, 2006. — 504 с.

134. НБУ решил рефинансировать банки под 75% стоимости НДС-облигаций [Электронный ресурс] // Финансовые новости, Деньги. — 2004. — №10 (581). — Режим доступу до журн. :

135. <http://www.business.ua/i581/a20783>

136. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти; [перевод с итальянского И. Шрейдера под. ред. с дополнениями А. Свирищевского, со вступительной статьей А. И. Чупрова]. — М.: Издание М. и С. Сабашниковых, — 1904. — 623 с.

137. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеровъ. — М.: Типография Т-ва И. Д. Сыгина, 1911. — 549 с. — (Учение об обыкновенных доходах. курс лекций, читанный в С.-Петербургском и Московском Университетах) (Издание 4-е; выпуск 1-й).

138. Онисько С. Перспективи розвитку сільського господарства в умовах світової фінансової кризи [Електронний ресурс] / С. Онисько. — Львівський національний аграрний університет. — 2009. — Режим доступу до стор.: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09osmwfr.pdf

139. Організація економічного співробітництва та розвитку : економічне співробітництво : міжнародні організації [Електронний ресурс] // Міністерство закордонних справ України. — К.: 2011. — Режим доступу до стор.: <http://www.mfa.gov.ua/mfa/ua/publication/content/2925.htm>

140. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 1999. — С. 164.

141. Основні показники економічного і соціального розвитку України [Електронний ресурс] / Усе про бюджет : за даними Міністерства фінансів України // Міністерство фінансів України. — 2010. — Режим доступу до стор.: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/281303/file/november.pdf>

142. Основні соціально-економічні показники [Електронний ресурс] : Україна у цифрах у 2010 році / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. — К.: Державний комітет статистики України, 2011. — (Статистичний збірник). — Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>

143. Офіційні курси валют НБУ на 01.01.2011 [Електронний ресурс] // Інформаційний портал про банки України. — 2011. — Режим доступу до стор.: http://www.bankstore.com.ua/ua/currencyrates/dailyrates/123286/?currency_id=16&year=2011&month=1&day=1&rate_type=0

144. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации: [учебник] / Владимир Георгиевич Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 464, [4] с. — (6-е изд., доп. и перераб).

145. Погорлецкий А. И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности : [учеб. пособие] / Александр Игорьевич Погорлецкий. — СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. — 320 с.

146. Податкова політика України: стан та проблеми перспективи: монографія / [Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — 675 с.

147. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібник / [Іванов Ю. Б., Майбуров А. І., Агарков Г. О. та ін.] ; під. ред. Ю. Б. Іванов. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. — 492 с.

148. Податковий кодекс України : за станом на 1 січня 2011 р. / за виданням «Голос України» від 04.12.2010 р. № 229-230 (4979-4980). — Офіц. вид. — К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. — 336 с.

149. Податковий менеджмент : [підручник] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. — Знання, 2008. — 525, [3] с.

150. Попович В. М. Економіко-кримінологічна теорія дегінізації економіки : [монографія] / Володимир Михайлович Попович. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 524 с. — (наукове видання).

151. Порівняльний розподіл доходів громадян між Україною, Російською Федерацією та Польською Республікою у розрахунку на одну особу у рік, % (за підсумками 2010 року) : (Шустер LIVE, ТРК Україна, (22.10.2010) [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://rutube.ru/tracks/3702124.html>

152. Поручник А. М. Венчурний капітал: зарубіжний досвід та проблеми становлення в Україні : [монографія] / А. М. Поручник, Л. Л. Антонюк. — К.: КНЕУ, 2000. — 172 с.

153. Прес-випуск за 2010 рік [Електронний ресурс] : Головне управління статистики у Харківській області / Виконавець: Т. І. Присудіна. — Режим доступу до стор.: http://uprstat.kharkov.ukrtel.net/ua/press/2010.html?new_id=1847&PAGE=15

154. Про розмір мінімальної заробітної плати і неоподаткованого мінімуму доходів громадян на 2011 рік: (на підставі нормативних документів: Указу Президента України від 25.08.96 р. № 762/96 «Про грошову реформу в Україні», ЗУ від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб», ст. 22 ЗУ від 23.12.2010 р. №2856-VI «Про Державний бюджет України на 2011 рік») [Електронний ресурс] / Режим доступу до стор.: www.dinai.com/Docs/Svod/.../minimum.do

155. Прожиточний мінімум по социальным и демографическим группам (в грн.) [Електронний ресурс] // Минфин currency.in.ua : курси, ставки, індекси. — 2011. — Режим доступу до стор.: <http://index.minfin.com.ua/index/wage/>

156. Рау К. Г. Основные начала финансовой науки: [сочинение] К. Г. Рау; [перевод с 5-го немецкого издания под ред. А. Корсака]. — С-Петербург: типография Майкова, 1867. — 318 с. — (Т 1).

157. Риккардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ.- М.: Госполитиздат, 1955. — Т.1: Начала политической экономии и налогового обложения. — С. 341.

158. Романів Є. Загальна кількість безробітних українців — 8,3 млн. осіб. [Електронний ресурс] / Євгенія Романів. — // Експрес Медіа. — (03.05.2011 р : (17:30)). — 2011. — Режим доступу до стор.: <http://www.expres.ua/main/2011/05/03/45402>

159. Симоненко В. К. Звіт про результати аналізу виконання комплексної програми забезпечення реалізації стратегії подолання бідності [Електронний ресурс] / Валентин Костянтинович Симоненко // Рахункова палата. — 2011. — 33 с. — Режим доступу:.

160. http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet_Bednost.pdf

161. 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.

162. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит; [пер. с англ.; предис. В. С. Афанасьева]. — М.: Изд-во «Эсмо», 2007. — 960 с.

163. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення : [монографія] / Алла Михайлівна Соколовська. — К.: НДФІ, 2001. — 372 с.

164. Соціально-економічне становище України [Електронний ресурс] (щомісячне аналітично статистичне видання Національного банку України) / [Галь В. М., Андрійчук В. М., Остролицький М. В.] // Бюлетень Національного банку України — 2009. — №3 (192). — 196 с. Режим доступу до жур.: http://www.bank.gov.ua/publication/econom/Buletен/2009/bull_03-09.pdf/

165. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави / [Амоша О. І., Андрос Є. І, Бажал Ю. М. та ін.]; під ред. В. М. Гейця. — К.: НВЦ НБУВ, 2009. — 687 с.

166. Становлення доктрини фінансової системи України : монографія / [О. П. Кириленко, І. О. Лютий, А. А. Пересада та ін.]; за ред. С. І. Юрій, О. М. Десятнюк. — Тернопіль: Економічна думка, 2008. — 192 с.

167. Статистичний щорічник України за 2000 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Техніка, 2001. — 598, [1] с.

168. Статистичний щорічник України за 2001 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Техніка, 2002. — 644, [2] с.

169. Статистичний щорічник України за 2002 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2003. — 662, [2] с.

170. Статистичний щорічник України за 2003 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2004. — 632, [1] с.

171. Статистичний щорічник України за 2004 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2005. — 588, [6] с.

172. Статистичний щорічник України за 2005 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2006. — 576, [1] с.

173. Статистичний щорічник України за 2006 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2007. — 552, [1] с.

174. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2008. — 572, [1] с.
175. Статистичний щорічник України за 2008 рік / за ред. О. Г. Осауленка. — К.: Державний комітет статистики України, Консультант, 2009. — 556, [2] с.
176. Сутырин С. Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике : [учебное пособие] / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий. — Санкт-Петербург: изд. Михайлова В. А., Полиус 1998. — 577б [15] с.
177. Сучасний тлумачний словник української мови: 65 000 слів / [авт.-уклад. Кусайкіна І. Д., Цибульник Ю. С.] ; за ред. В. В. Дубічинського. — Х.: ВД «ШКОЛА», 2006. — 1008 с.
178. США планують розширити мережу швидкісного Інтернету [Електронний ресурс] // Голос Америки. — 2010. — Режим доступу <http://www.voanews.com/ukrainian/2010-03-16-voa9.cfm?renderforprint=1/>
179. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія та практика) : [монографія] / Людмила Леонідівна Тарангул. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. — 286, [1] с.
180. Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. Пособие для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — С. 239.
181. Тенденції виконання Зведеного, Державного і місцевих бюджетів України : (Index of /UserFiles/File/Month bank-budget/2010) [Електронний ресурс] / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень // Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської системи України станом на 01.01.2010. — К.: ІБСЕД, 2010. — 59 с. — Режим доступу до жур.: <http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/>
182. Теория налогообложения : учебн. [для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / И А. Майбуров., А. М. Соколовская. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 591 с. — (Серия «Magister») (Продвинутый курс).
183. Ткач Є. І. Загальна теорія статистики : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Є. І Ткач , В. П Сторожук . — [3-тє видання] — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 442, [4] с.
184. Указ Президента про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : за станом на 28.06.99 р. [Електронний ресурс] // В редакції Указу Президента №746/99. — Режим доступу до стор.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2f98>
185. Фінанси / [Юрій С. І., Алексеєнко Л. М., Зятковський І. В. та ін.]; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. — К.: Знання, 2008. — 661 с.
186. Холод Н. Фінансові інструменти державного регулювання доходів населення [Електронний ресурс] / Н. Холод. // Формування ринкової економіки в Україні. / Н. Холод. Львів, 2009. — Вип. 19. — С. 483–488. — Режим доступу до жур.: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/freu/2009_19/67_1.pdf
187. Черник Д. Г. Оптимизация налогообложения: учебно-практическое пособие / Д. Г. Черник, В. П. Морозов. — М.: ООО «ТК Велби», 2002. — 336 с.
188. Чому в Україні зростає кількість психічно хворих людей ... [Електронний ресурс] / Підсумки тижня, Перший національний, (10.10.2010. : (21:00) / — Режим доступу до стор.: <http://pidsumky.itv.com.ua/news/1180>.
189. Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия. — М.: Экономика, 1995. — С. 456.

190. Экономика налоговой политики / [Девере М., Хейди К., Боадуй Р. и др.]; под. ред. М. Девере. — М.: Информационно-издательский до «Филинь», 2001. — 328 с.
191. Экономика, управление, финансы: русско-английский словарь [уклад. Л. Лозовский и др.]. — М.: Русский язык, 2002. — 351 с.
192. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: [учебник] / Татьяна Федорова Юткина — М.: ИНФРА —М, 1999. — 429, [3] с.
193. Ястремський О. І. Основи мікроекономіки : [підручник] / О. І. Ястремський, О. Г. Гриценко. — К.: Товариство «Знання», 1998. — 714 с.
194. Behavioralne determinanty rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. Behavioralny wymiar przedsiębiorczości / [Grzybowski M., Kicia M, Doszyń M. i in.] pod. red. P. Kulawczuka. — Gdańsk: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, 2010. — 394, [2] s.
195. Bronchi C. The System in the Czech Republic /C. Bronchi, A. Burns // Economics department working papers. — OESD, 2000. — № 245. — P.18
196. Brzeziński A. Zwrot VAT / Artur Brzeziński [Электронный ресурс] : ilga budowlana. PIT. pl. : proste podatki. — 2010. — Режим доступа до стор.: <http://www.pit.pl/budowlana-vat/index.php>
197. Copeland L.S. Exchange rates and international finance / Laurence S. Copeland. — [4 edition]. — [fourth edition]. — Harlow: FT Prentice Hall-Financial-Times, 2005. — 500 s. — (Person-Education Limited).
198. Dolata S. Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym / Stanisław Dolata. — Kraków: Kluwer Polska Sp. Z o. o., 2007. — 350, [2] s.
199. Efektywność polityki podatkowej / [Devereux M., Blundell R., Boadway R. i in.]; red. naukowy M.P. Devereux; [przekł. H. Jelonkiewicz, T. Opalińska]. — Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2007. — 346 s.
200. Evaluation of Public Administrations' Added Value to the Lisbon Strategy Goals / [editor G. Žurga]. — Ljubljana: Republic of Slovenia Ministry of Public Administration, 2008. —145, [1] s. — (EUPAN — European public administration network).
201. File: Minimum Wage, EUR [Электронный ресурс] / European Commission EUROSTAT (January 2011 png). — 2011 — Режим доступа до стор.: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:MW_EUR_January_2011.png&filetimestamp=20110210093223 (30.07.2011 r).
202. Finanse / [Fedorowicz Z., Ostaszewski J., Alef-Bolkowiak I. i in.] pod. red. naukową J. Ostaszewskiego. — [4 wydanie] — Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji sp. o.o., 2008. — 485, [1] s.
203. Formy zmniejszenia wysokości podatków w Polsce : ulgi, zwolnienia, obniżki i inne / [Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J.] ; redaktor naukowy Jan Głuchowski. — Warszawa: Wydawnictwo naukowe PWN, 2002. — 396 s. (Przedsiębiorczość).
204. Further mathematics for economic analysis / [Sydsaeter K., Hammond P., Seierstad A., Strom A.] — [first published]. — Harlow: FT Prentice Hall-Financial, 2005. — 595, [3] s. — (Times Person-Education Limited).
205. Gomułowicz A. Zasada sprawedliwosci podatkowej w orzecznictwie trybunalu konstytucyjnego / Andrzej Gomułowicz — Wasrszawa : Dom wydawniczy ABC, 2003. — 144 s. — (Kontorwersje podatkowe).
206. Grądalski F. System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania / Feliks Grądalski. — [2 wydanie]. — Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2006. — 266 s.

207. Gwiżdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiżdowski — Warszawa: Fabryka Druku, 2007. — 459 s. — (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje).

208. Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 rok [Електронний ресурс] / Departament podatków dochodowych // Ministerstwo Finansów. — Warszawa, 2009. — Режим доступу до стор.: http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/statystyki/za_2008/roz-pit_2008.pdf

209. Informacja w sprawie realizacji zobowiązań podatkowych według stanu na 30 września 2007 r. / Departament Administracji Podatkowej — Warszawa: Ministerstwo Finansów, 2008. — 135 s.

210. Izrael przystąpił do OECD : wiadomości (23 sierpnia 2010 12:01) [Електронний ресурс] // Portal Erec Israel. — 2010. — Режим доступу до стор.: <http://izrael.org.il/news/584-izrael-przystpi-do-oecd.html>

211. Jacques I. Mathematics for economics and business / Ian Jacques. — [fifth edition]. — Harlow: FT Prentice Hall-Financial-Times, 2006. — 683 s. — (Person-Education Limited).

212. Kierunki rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich w Polsce i w wybranych krajach europejskich (Ukraina, Francja, Holandia) : praca zbiorowa Nr 104 / [Y. Bilan, B. Chmielewska, B. Krawat-Woźniak i in.]. — Warszawa: AKME Projekty Sp. Z o.o., 2008. — 103 s. — (Ekonomiczne i społeczne uwarunkowania rozwoju polskiej gospodarki żywnościowej po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej) (Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej Państwowy Instytut Badawczy).

213. K nowemu paradygmatowi nauk o finansach : zeszyty naukowe / [Borys G, Szewczyk R., Flejterski S. i in.]; red. naukow. W. Frąckowiak, J. Szambelańczyk. — Poznań: Wydaw. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, 2010. — 284, [2] s.

214. Kraje rozwijające się w światowym systemie gospodarczym / [Miklaszewski S., Małecki P., Wydymus S. i in.]; pod. red. S. Miklaszewskiego. — Warszawa: Centrum doradctwa i informacji Difin sp. Z o.o., 2007. — 406, [2] s.

215. Kursy walut : Kursy. Statystyka i sprawozdawczość : Archiwalne kursy walut banku Polskiego [Електронний ресурс] / Bank Narodowy Polski, 2010. — Режим доступу до стор.: http://www.nbp.pl/home.aspx?f=/kursy/kursy_archiwum.html

216. Landreth H. Historia myśli ekonomicznej / Harry Landreth, David C. Colander; [przekład A. Szeworski] — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2005. — 594, [1] s. — (Wydanie II, uzupełnione).

217. Lata członkostwa Polski w UE: bilans kosztów i korzyści społeczno-gospodarczych / [Wiśniewski J., Hykały R., Jatzak M. i in.]; red. Jakub Wiśniewski, red. Rafał Hykały, red. Marcin Jatzak. — Warszawa: urząd Komitetu Integracji Europejskiej, 2008. — 150 s.

218. Lipowski T. Raję podatkowe a unikanie opodatkowania / Tomasz Lipowski — Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2004. — 317, [1] s. — (Monografie podatkowe).

219. Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw — Hill Company, 1989.

220. Martyniuk T. Polityka amortyzacyjna w strategii przedsiębiorstwa / Teresa Martyniuk. — Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, 1999. — 255, [8] s.

221. Międzynarodowe prawo podatkowe / [Chmielewska A., Cwik-Durszewska M., Grzymała M i in.]; red. Ł. Ziółek. — Warszawa: Centrum doradctwa i informacji Difin sp. Z o.o., — 2007. — 234, [7] s.

222. Murray M.P. *Econometrics a modern introduction* / Michael P. Murray. — Boston: Pearson Addison Wesley, 2006. — 929, [11] s. — (Pearson-Education Limited).

223. Nita A. *Czynnik czasu w prawie podatkowym* / Adam Nita. — Gdańsk: Arche s. c., 2007. — 288 s.

224. North D. *Understanding Economic Change and Economic Growth*. — Distinguished Lectures, 2002, No 7.

225. Nowacka I. *Zobacz, ile wyniesie wynagrodzenia minimalne w 2010 r.* [Електронний ресурс] / Izabela Nowacka // *Rachunkowość budżetowa* ; Księgowość VIP. pl — 2009. — Режим доступу до стор.: <http://ksiegowosc.wip.pl/rachunkowosc-budzetowa/zobacz--ile-wyniesie-wynagrodzenie-minimalne-w-2010-r--,0,264144,0,214371,0.html>

226. Orędział L. *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej* / Leokadia Orędział. — Warszawa: Dom Wydawniczy ELISPA, 2007. — 361 s. — (implikacje dla Polski).

227. *Organic Farming in Europe — A Brief Overview* [Електронний ресурс] / IFOAM EU Group and FiBL: *Organic Farming in Europe — A Brief Overview*. — 2011. — Режим доступу до стор.: http://www.google.pl/#hl=ru&q=Analysis+of+the+European+market+for+organic+food+2011&oq=Analysis+of+the+European+market+for+organic+food+2011&aq=f&aqi=&aql=1&gs_sm=s&gs_upl=1896721190032141191391121210110101281128112-11110&bav=on.2,or_r_gc_r_pw.,cf.osb&fp=f49e3146868cddc4&biw=1280&bih=856

228. Osiatyński J. *Finanse publiczne: ekonomika i polityka* / Jerzy Osiatyński. — [wydanie 2 zmienione] — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. — 309, [4] s.

229. Owsiak S. *Finanse publiczne: teoria i praktyka* / Stanisław Owsiak. — [wydanie 3 zmienione] — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. — 838, [3] s.

230. *Podatki 2009 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku od towarów i usług): ordynacja podatkowa : stan prawny na 1 stycznia 2009 r.* / Przegląd Podatkowy. — Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sh. z o.o., 2009. — 180 s.

231. *Poland step-by-step : Guide for foreign researches* / [Bednarek P., Gułaszko M., Idziaszczak D. i in.] ; managing editor A. Wiśniewska. — Warszawa: Oficyna Drukarska, 2006. — 102, [2] s.

232. *Poradnik prawny dla gmin* [Електронний ресурс] ; за даними Urzędu Integracji Europejskiej. — Warszawa.: UKIE, 2007. — 1 ктрон. опт. диск (CD-ROM) ; кольор. ; 12 см. — Систем. вимоги : Pentium-226, 32, Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/NT/2000/XP/Vista. — Назва з титулу екрану.

233. Poszwa M. *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie* / Michał Poszwa — Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2007. — 196, [2] s. — (Rozwiązanie na lata 2007-2009) (Vademecum Menedżera).

234. *Quality Management in Public Administrations of the EU Member States : Comparative Analysis* / [editor G. Žurga]. — Ljubljana: Republic of Slovenia Ministry of Public Administration, 2008. — 200 s. — (EUPAN — European public administration network).

235. *Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r.* : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // *Dziennik Ustaw*. — Warszawa: Sejm, 2010. — Режим доступу до стор.: <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

236. Samuelson P.A. *Ekonomia* / Paul A. Samuelson, William D. Nordhaus; [przekład M. Rusiński, Z. Wolińska]. — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2004. — 618, [1] s. — (Wydanie II, zmienione ; t. 2).
237. Samuelson P.A., Nordhaus W.D. *Macroeconomics*. 13th ed. — New York: McGraw — Hill Company, 1989.
238. Say J. B. *Traktat o ekonomii politycznej* / Say Jean-Baptiste; [przekład A. Szeworski]. — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 1960. — 776 s.
239. Słęzak-Matusewicz J. *Zarządzanie podatkami* / Joanna Słęzak-Matusewicz — Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie — Oficyna Wydawnicza, 2008. — 219 s. — (Wydanie I).
240. Sommer T. *Czy można usprawiedliwić podatki?* / Tomasz Sommer — Warszawa: 2S Media Sp. Z o. o., 2006. — 148 s. — (Biblioteka Wolności).
241. Stiglitz J. *Ekonomia sektora publicznego* / Joseph E. Stiglitz; [redaktor naukowy przekładu R. Rapacki]. — Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2004. — 992 s. — (Nobel 2001).
242. *Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce* : praca zbiorowa / [Ostaszewski J., Fedorowicz Z., Kierczyński T. i in.] ; pod red. J. Ostaszewskiego. — Warszawa: Centrum doradctwa i informacji Difin sp. Z o.o., 2004. — 370 s.
243. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznym* : z dnia 26 lipca 1999 r. nr 14 poz. 176 z późn. zm. [Електронний ресурс] // *Dziennik Ustaw*. — Warszawa: Sejm, 2000. — Режим доступа до стор.: <http://www.abc.com.pl/serwis/du/2000/0176.htm>
244. *Ustawa o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym* : z dnia 29 sierpnia 2005 r. nr 177, poz. 1468 z późn. zm. [Електронний ресурс] // *Dziennik Ustaw*. — Warszawa: Sejm, 2005. — Режим доступа до стор.: <http://prawo.money.pl/akty-prawne/dziennik-ustaw/ustawa;z;dnia;29;sierpnia,dziennik,ustaw,2005,177,1468.html>
245. Wasylewska H. *Niektóre aspekty funkcjonowania podatku pośrednich w systemie preferencji podatkowych na Ukrainie* / Halyna Wasylewska // *Gospodarka polska po 20 latach transformacji: osiągnięcia, problemy i wydarzenia* / Red. nauk. S. Pangsy-Kania, G.Szczodrowski. — Warszawa: Instytut Wiedzy i Innowacji, 2009. — S. 185 — 195.
246. Wasylewska H. *Opodatkowanie preferencyjne: podstawowe kategorie teorii* / H. Wasylewska, A. Krysovatyj // *Finanse publiczne: uwarunkowania i współczesne trendy rozwoju społeczno-gospodarczego* / red. naukowa M. Urbaniec. — Częstochowa: Edukator, 2010. — S. 109-119. (księga jubileuszowa prof. dr hab. St. Dolaty).
247. Wasylewska G. *Problemowe aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej na Ukrainie* / G. Wasylewska // *Economics challenge of XXI Century Poland-European Union — World. — Conference abstracts. International conference. The 4th Economics Department Meeting (4-6 June)* Editor: dr P. Zwiech. — Szczecin, 2007. — S. 118.
248. Wasylewska H. *Podatki pośrednie, jako instrument koordynacji polityki podatkowej* / Wasylewska H., Krysovaty A. // *Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки* : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (28-29 травня) відп. ред. С.І. Юрій. — Тернопіль, 2009. — 459с., С. 146 — 148.
249. Willer H. *The World of Organic Agriculture : Statistic and Emerging Trends 2007* [Електронний ресурс] / H. Willer, Y. Minou. — Bonn, Frick: IFOAM & FiBL, 2007. — Режим доступа до жур.: <http://www.orgprints.org/10506>

250. Willer H. The World of Organic Agriculture : Statistic and Emerging Trends 2009 [Електронний ресурс] / H. Willer, L. Klicher. — Bonn, Frick: IFOAM & FiBL, 2009. — Режим доступу до жур.: <http://www.organic-world.net/statistics.html>

251. Willer H. The World of Organic Agriculture : Statistic and Emerging Trends 2011 [Електронний ресурс] / H. Willer, L. Klicher. — Bonn, Frick: IFOAM & FiBL, 2011. — Режим доступу до жур.: <http://www.organic-world.net/yearbook-2011.html>

252. Wojcechowski M. Currency & money market [Електронний ресурс] / Michał Wojcechowski //Valuty.com. — Consulting AMB, 2010. — Режим доступу до стор.: <http://www.waluty.com.pl/a54016-object.html/>

253. Wolański R. System podatkowy w Polsce / Robert Wolański. — [2 wydanie]. — Kraków: Kluwer Polska Sp. Z o. o., 2007. — 326, [2] s.

254. Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach integracji europejskiej : druk wykonano z materiałów dostarczonych przez Autorów / red. naukowa M. Czyż, Z. Cięciwy — Kraków: AHG Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, 2004. — 538, [1] s. — (Ekonomia, informatyka i metody matematyczne; część 2).

255. Zaucha J. Rola Przestrzeni w Kształtowaniu Relacji Gospodarczych / Jacek Zaucha/ — Sopot: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego, 2007 — 371 s.

ПЕРЕЛІК РИСУНКІВ

Рис. 1.1.	Наукові підходи до дослідження сутності податкових преференцій у фінансовій науці	13
Рис .1.2.	Фактори, які забезпечують економічне зростання у державі (прагнення держави і платників податків).	24
Рис .1.3.	Структурно-логічна схема функціонування преференційного оподаткування	29
Рис .1.4.	Організаційно-економічний механізм преференційного оподаткування	31
Рис .1.5.	Система вимірників і показників обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій.	42
Рис .1.6.	Динаміка мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму в Україні з 2000 по 2012 рр	47
Рис .1.7.	Мінімальна заробітна плата (за місяць) в країнах Європейського Союзу, США та України у січні 2011 р., євро	49
Рис .1.8.	Показники дієвості преференційного оподаткування та їх взаємозв'язок.	52
Рис .2.1.	Вмонтована стабільність економіки	64
Рис .2.2.	Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту	78
Рис .2.3.	Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту з врахуванням ефекту витіснення	79
Рис .2.4.	Вплив рівня оподаткування на рівень сукупного попиту за реальних умов	80
Рис .2.5.	Зміна сукупного попиту при умові, що економіка України є складовою світового господарства	81
Рис .2.6.	Вплив податкової політики на сукупну пропозицію	83
Рис .3.1.	Динаміка доходів, податкових надходжень та податкових пільг у зведеному бюджеті України за період з 1999 по 2010 рр.	95
Рис .3.2.	Динаміка темпів росту доходів, податкових надходжень та податкових пільг у зведеному бюджеті України з 2000 по 2010 рр	97
Рис. 3.3.	Динаміка питомої ваги внесених охоронних документів до державних реєстрів у кількості поданих заявок на об'єкти промислової власності, %	102
Рис. 3.4.	Динаміка частки пільг у доходах зведеного бюджету України з 1999 по 2010 рр	107
Рис. 3.5.	Динаміка еластичності податкових надходжень до зведеного бюджету України та пільгових преференцій з 2000 по 2010 рр	117

Рис. 3.6.	Еластичність податкових надходжень та обсягів податкових пільг із застосуванням методу виключення максимальних (мінімальних) значень	118
Рис. 3.7.	Обсяги втрат зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільг	122
Рис. 3.8.	Динаміка надходжень податку на додану вартість та обсягів його відшкодування в Україні за період із 1999 по 2011 рр.	128
Рис. 3.9.	Динаміка темпів росту обсягів ПДВ та його відшкодування з Державного бюджету України у 2000—2011 рр	132
Рис. 3.10.	Динаміка частки відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України у загальному обсязі фактичних надходжень універсального акцизу з 2001 по 2010 рр	133
Рис. 3.11	Динаміка кількості фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності з 1999 по 2011 рр.	136
Рис. 4. 1.	Прояв преференційного оподаткування у соціальній та економічній сферах суспільства	153
Рис. 4.2.	Алгоритм реалізації преференційного оподаткування	156
Рис. 4.3.	Порівняльний розподіл доходів громадян між Україною, Російською Федерацією та Польською Республікою у розрахунку на одну дорослу особу в рік, % (за підсумками 2010 р.)	164
Рис. 4.4.	Графічне зображення математичної функції $f(D)$ для визначення розміру ставки податку на доходи фізичних осіб за прогресивною шкалою оподаткування.	168
Рис. 4.5.	Крива прогресивної шкали оподаткування податку на доходи фізичних осіб відповідно до експоненціальної функції	170
Рис. 4.6.	Розмір податку на доходи фізичних осіб згідно з Податковим кодексом України та запропонованою прогресивною шкалою оподаткування, грн.	171
Рис. 4.7.	Соціально-економічна доцільність прогресивної шкали оподаткування	172

ПЕРЕЛІК ТАБЛИЦЬ

Табл. 1.1.	Шкала для встановлення рівня інноваційної активності підприємств	52
Табл. 1.2.	Шкала для встановлення рівня інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання	53
Табл. 1.3.	Шкала для встановлення рівня розвитку комунікативних мереж	54
Табл. 1.4.	Шкала для встановлення рівня модернізації.	55
Табл. 3.1.	Динаміка основних макроекономічних показників з 2000 по 2010 рр. в Україні	94
Табл. 3.2.	Динаміка показників оцінки дієвості преференційного оподаткування в Україні з 2000 по 2010 рр.	99
Табл. 3.3.	Джерела фінансування інноваційної діяльності	100
Табл. 3.4.	Динаміка розподілу кількості податкових пільг за основними бюджетоутворюючими податками у 2009—2011 рр.	108
Табл. 3.5.	Класифікація податкових пільг щодо бюджетних втрат	109
Табл. 3.6.	Кількість пільг за основними бюджетоутворюючими податками згідно з Довідником пільг №58 (від 01.07.2011 р.)	110
Табл. 3.7.	Кількість пільг за основними бюджетоутворюючими податками згідно з Довідником пільг №59 (від 01.10.2011 р.)	111
Табл. 3.8.	Структура наданих пільг у розрізі окремих податків із 1999 по 2010 рр.	112
Табл. 3.9.	Розподіл пільгових преференцій щодо статистичних показників у розрізі областей України з 1999 по 2010 рр.	114
Табл. 3.10	Динаміка прогнозних значень податкових пільгових преференцій з 2011 по 2015 рр.	121
Табл. 3.11.	Динаміка показників оцінки доцільності запровадження безпільгових податкових преференцій.	126
Табл. 3.12.	Розподіл відшкодування податку на додану вартість відносно статистичних показників у розрізі областей України з 1999 по 2011 рр.	130
Табл. 3.13.	Динаміка показника С-продуктивності в Україні з 1999 по 2010 рр.	134
Табл. 3.14.	Динаміка розрахунків з бюджетом підприємств, що реалізують інвестиційні проекти у рамках СПРЕД з 2003 по 2010 рр. (станом на кінець року), млн. грн.	138
Табл. 4.1.	Преференційне оподаткування доходів фізичних осіб в окремих країнах ОЕСР станом на 01.01.2010 року, євро.	143

Табл. 4.2. Преференційні ставки податку на доходи фізичних осіб у країнах ЄС — 15 щодо типів домогосподарств у 2007—2010 рр. (у % до нарахованого доходу)	144
Табл. 4.3. Податкові преференції для юридичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності країн Великої сімки у 2007—2010 рр.	150
Табл. 4.4. Кількість екологічних господарств у Європі у 2008—2011 рр. (середньозважені показники).	160
Табл. 4.5. Рейтинг європейських країн щодо середніх доходів на 1 дорослу особу, дол. США у рік (станом на 2010 р.).	163
Табл. 4.6. Математичні функції, що відповідають прогресивній шкалі оподаткування	167
Табл. 4.7. Динаміка основних показників безробіття в Україні з 2005 по 2010 рр.	174

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Андрій Ігорович КРИСОВАТИЙ
Галина Василівна ВАСИЛЕВСЬКА

НОВІТНЯ
ПАРАДИГМА
ПРЕФЕРЕНЦІЙНОГО
ОПОДАТКУВАННЯ

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку 28.12.2012. Формат 60x84¹/₁₆.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Ум. друк. арк. 14,7. Тираж 300 пр.
Замовлення № 2812/1.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20 м. Київ

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції ДК № 2458 від 30.03.2006 р.