



**М.М.Фільо**

аспірантка кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету

УДК 336.228.3

### **ПРОБЛЕМА ВТРАТ БЮДЖЕТУ ВІД НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ВИРІШЕННЯ**

У статті досліджено питання втрат бюджету від надання податкових пільг. Розглянуто теоретичні та практичні аспекти пільгового оподаткування в сучасних умовах розвитку економіки. Розроблено пропозиції щодо вирішення проблеми податкових втрат.

**Ключові слова:** податкові втрати, податкові витрати, бюджет, податкові пільги.

**М.М.Фильо**

### **ПРОБЛЕМА ПОТЕРЬ БЮДЖЕТА ОТ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ И ПУТИ ЕЕ РЕШЕНИЯ**

В статье исследованы вопросы потерь бюджета от предоставления налоговых льгот. Рассмотрены теоретические и практические аспекты льготного налогообложения в современных условиях развития экономики. Разработаны предложения по решению проблемы налоговых потерь.

**Ключевые слова:** налоговые издержки, налоговые расходы, бюджет, налоговые льготы.



The question of revenue lost from tax benefits are investigated in the article. Theoretical and practical aspects of preferential taxation under the present conditions of economic development are defined. A suggests to resolve the problem of tax losses are offered.

**T**ax loss, tax expenditures, budget, tax benefits.

*Коли закон заважає особам переслідувати свої інтереси,  
вони шукають обхідні шляхи. Якщо закон суперечить тому,  
що більшість осіб вважає моральним і справедливим,  
вони будуть його порушувати.*

**Мілтон та Роуз Фрідмани**

**Постановка проблеми.** За своєю суттю, податкові пільги є високоефективним економічним інструментом, який має за мету стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. Однак через надання безпідставних та необґрунтованих пільг держава щороку втрачає мільярди бюджетних коштів. Безсистемне й невиправдане надання податкових пільг спричинює нерівномірне податкове навантаження і викривлення фіскального простору, створюючи окремим суб'єктам господарювання більш вигідні умови, одночасно знижуючи конкурентоспроможність інших підприємств. Відтак короткостроковий ефективний інструмент податкового стимулювання перетворюється у довгостроковий інструмент перерозподілу доходів бюджету на користь окремих галузей і суб'єктів господарювання. Отже, питання формування ефективної податкової політики для вирішення проблеми втрат бюджету від надання податкових пільг є надзвичайно актуальною.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням проблеми податкових пільг як причини виникнення податкових втрат, а також кола проблем, які стосуються цього питання, присвячено численні праці вітчизняних і зарубіжних учених. У вітчизняній літературі це, насамперед праці вчених В.

Л. Андрущенко, М. М. Голованя, П. В. Гудзя, О. М. Десятнюк, А. В. Єрмолаєва, Я. А. Жаліло, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, П. В. Мельника, А. М. Соколовської, Е. Дж. Тодер, Ф. О. Ярошенка та ін. Водночас, питання втрат бюджету від надання податкових пільг і шляхів вирішення цієї проблеми недостатньо висвітлені в науковій літературі.

**Метою статті** є розгляд проблеми втрат бюджету від надання податкових пільг суб'єктам господарювання та шляхів її вирішення для забезпечення економічного зростання в Україні.

**Основні результати дослідження.** Важливою складовою податкової політики держави є податкові пільги. Їх використання повинно бути ефективним тактичним інструментом втручання у розподільчі процеси за допомогою маневрування формами організації фінансових відносин з метою створення сприятливих умов для певних платників податків, галузей і форм господарювання, з діяльністю яких пов'язане досягнення певних суспільних пріоритетів та соціально-економічних цілей.

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України податкові пільги трактуються як передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті [1]. Такими підставами є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат. Однак, на нашу думку, надання податкових пільг порушує принцип справедливості в оподаткуванні, який закріплений Податковим кодексом України та суперечить ст. 67 Конституції України, відповідно до якого кожен зобов'язаний сплачувати податки.

Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк зазначають, що податкові пільги – це законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих

обов'язків та правил, пов'язаних із оподаткуванням [2, с. 693]. Результатом застосування пільг може бути як зменшення податкового зобов'язання платника податків, так і поліпшення фінансових показників діяльності такого платника без зміни суми податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті до бюджету.

Податкова пільга, за твердженням А. М. Соколовської [3, с. 45], – це:

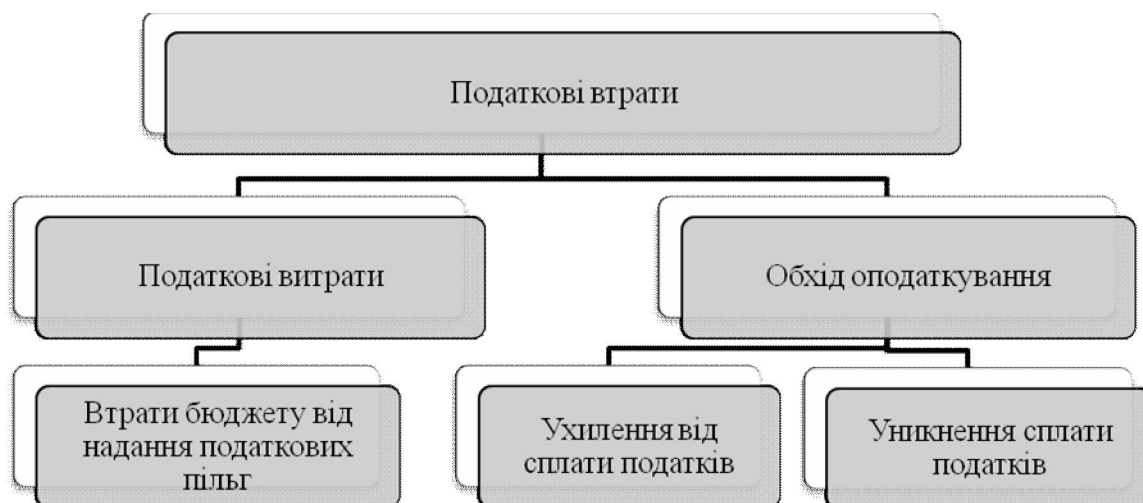
- 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання тим чи іншим податком;
- 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування;
- 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам;
- 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря.

Учені Інституту економічних досліджень та політичних консультацій відносять податкові пільги до непрямих субсидій, що призводить, з одного боку, до значних прямих фіскальних втрат у вигляді втрат бюджетних надходжень (макроефект), а з другого – до неявних економічних втрат, адже відбувається дискримінація інших підприємств та галузей, подавляється конкуренція між підприємствами через створення нерівних умов для функціонування підприємств, особливо коли такі пільги надаються окремим підприємствам (мікроефект). «Податкові видатки включають всі види податкової політики, що призводять до втрат бюджетних надходжень», – зазначають учені [4, с. 7].

Втрати бюджетних надходжень у зв'язку із наданням податкових пільг, або їх ще можна назвати податковими витратами, є вагомою складовою податкових втрат. Тому необхідно розмежовувати ці два поняття. Як зазначає американський науковець Е. Дж. Тодер, податкові витрати є урядовими витратами у формі втрати або відстрочення податкових платежів, що відбувається за певних умов, які викликані відхиленням від еталонної структури податкового законодавства [5]. Він також указує на те, що податкові витрати визначаються за

критерієм відхилення від початкової сутності податку, тобто, якщо в одній країні умови оподаткування розглядаються як нормативні, то в іншій вони можуть трактуватись як такі, що є передумовами податкових витрат.

На нашу думку, податкові витрати – це втрати держави через надання податкових пільг, списання і скорочення податкових зобов'язань, відтермінування сплати податкових платежів тощо. Податкові втрати, своєю чергою, є наслідком неефективної реалізації податкової політики, адміністрування податків та порушення суб'єктами господарювання норм податкового законодавства. Як показано на *рис. 1*, втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг є вагомою складовою податкових втрат, на рівні з ухиленням та уникненням від оподаткування.



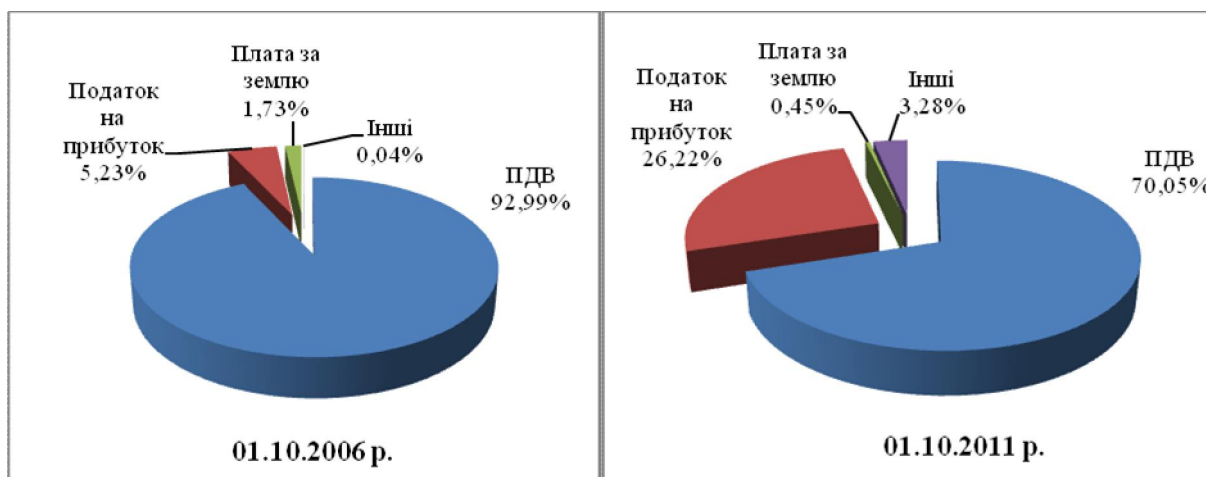
**Рис. 1. Місце втрат бюджету від надання податкових пільг у структурі податкових втрат**

*Джерело:* Складено автором

Починаючи з 1997 року, Державна податкова служба щоквартально формує та затверджує довідник пільг, які передбачені чинним законодавством зі сплати податків і зборів. Відповідно до першого довідника, кількість видів пільг становила 271. Відповідно до довідника пільг № 49 у 2009 р. діяло 307 видів пільг, якими скористалися 44,2 тис. платники податків [6]. Довідник пільг № 58, станом на 01.07.2011 р., містить 300 видів пільг [7]. Зменшення відбулося

переважно через скорочення пільг з ПДВ, однак, водночас, відбулося зростання кількості пільг із податку на прибуток.

Найбільш масштабні обсяги втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігаються по таких видах податків: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та плата за землю. Як бачимо з *рис. 2*, основну частину втрат бюджету станом на 01.10. 2006 р. склали втрати бюджету через надання пільг з ПДВ (92,99%). За той самий період 2011 р. вони дорівнювали 70,05%, тобто на 22,94% менше. Наступні за величиною втрати зумовлені податком на прибуток 5,23% та 26,22% у 2006-му і 2011 рр. відповідно [8]. Якщо інші втрати, зокрема від надання пільг платникам акцизного збору, збору за спеціальне водокористування, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, місцевих податків та зборів, за 10 місяців 2006 р. становили 0,4% усіх втрат, то станом на 01.10.2011 р. ці втрати становили 3,28%. Таке зростання зумовлено значним збільшенням обсягів втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг платникам акцизного збору із вироблених в Україні підакцизних товарів і ввезених на митну територію України підакцизних товарів.



**Рис. 2. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків і зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2006 р. та станом на 01.10.2011 р.**

*Джерело:* Складено автором на основі [9]

На думку П. В. Мельника, збільшення питомої ваги наданих податкових пільг з акцизного збору у структурі податкових пільг суперечить основним

принципам побудови податкової системи, тобто принципу соціальної справедливості, коли держава намагається вирішити свої фінансові проблеми за рахунок більш заможних верств населення та пом'якшити регресивність податків на споживання у цілому [10].

Як зазначає Я. А. Жаліло, домінування пільг з ПДВ свідчить про зосередження податкової політики на впливі на видову структуру економічної діяльності та робить її екзогенною для стратегій суб'єктів господарювання: розмір коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у результаті використання пільги, не залежить від результатів його діяльності [11, с. 175]. Досить часто надання такого роду пільг є результатом лобіювання певних груп інтересів. Чинна система пільгового оподаткування створює нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання та не є ефективним стимулюючим важелем розвитку тих видів діяльності, які ними користуються.

Із прийняттям Податкового кодексу перелік податкових пільг для платників податків розширено, що, на нашу думку, може призвести до зростання податкових витрат. Аналіз даних Державної податкової служби України щодо обсягів втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування дає змогу розмежувати втрати державного та місцевих бюджетів (табл. 1).

Таблиця 1

### Суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування,

млн грн

Станом на	Всього (тис. грн.)	Втрати держбюджету (тис. грн.)	У % до всього	Втрати місцевих бюджетів (тис. грн.)	У % до всього
2005	12 338 011	12 076 553,25	97,88	261 457,41	2,12
2006	13 502 686	13 275 092,58	98,31	227 593,04	1,69
2007	17 472 201	17 021 535,88	97,42	450 665,36	2,58
2008	22 845 418	22 262 298,63	97,45	583 119,78	2,55
2009	28 207 029	27 507 407,54	97,52	699 621,72	2,48
2010	37 127 375	36 133 031,32	97,32	994 343,40	2,68
2011*	40 382 569	40 133 977,93	99,38	248 591,44	0,62

Джерело: Складено автором на основі [9]

\*Станом на 01.10.2011 р.

Як бачимо, протягом 2005–2011 років 97–99% втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування складають втрати держбюджету, і лише 1–3% – втрати місцевих бюджетів [9].

У 2005–2011 рр. простежується стійка тенденція зростання обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг, тоді як у 2009 р. відбулось скорочення податкових надходжень унаслідок світової фінансової кризи (рис. 3). Така тенденція призводить до зменшення обсягів державних фінансів, недофінансування програм соціально-економічного розвитку країни і неспроможності держави виконувати свої функції.



*Джерело:* Складено автором на основі [9]

**Рис. 3. Динаміка втрат від надання податкових пільг та податкових надходжень, млрд грн**

Для того щоб податкові пільги стали ефективним інструментом податкового стимулювання, необхідно, проводячи податкову політику, дотримуватися таких принципів [2]:

1. Унеможливлення вибіркового характеру надання податкових пільг.



2. Порядок формування пільгового податкового портфелю має визначатися на загальнодержавному рівні, затверджуватися в законодавчому порядку центральною владою.

3. Неприпустимість неекономічного примушення й обов'язковості застосування податкових пільг.

4. Застосування податкових пільг не повинно завдавати шкоди інтересам бюджету, корпоративним та особистим економічним інтересам.

5. Інвестиційні податкові кредити надаються виключно групам платників, які забезпечують реалізацію інвестиційних програм загальнонаціонального характеру.

6. Права органів місцевої влади щодо надання податкових пільг обмежується законодавчо встановленими межами.

Практика пільгового оподаткування, як відмічає професор Ф. О. Ярошенко, не відповідає цілям податкової політики України [12, с. 85]. Значна частина податкових пільг, які надаються в нашій країні, спрямовані на задоволення інтересів та потреб окремих суб'єктів господарювання, представників влади і підпорядковані лобістським інтересам. У зв'язку з відсутністю дієвої системи контролю за отриманням та використанням податкових пільг їх розширення призводить до значних втрат бюджетних коштів. Поширення податкових пільг звужує базу оподаткування і несправедливо перекладає податковий тягар на ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами. Усі ці фактори зумовлюють виникнення податкових втрат, неефективний перерозподіл податкових надходжень, порушення макроекономічної та фіскальної стабільності.

На думку вчених Національного інституту стратегічних досліджень, в умовах посткризового відновлення економіки безсистемне та невиправдане надання податкових пільг і звільнень є стримуючим фактором економічного зростання [13, с. 190]. У цьому контексті перед законодавцями постає завдання забезпечення реалізації потенціалу стимулюючої складової податкової політики з одночасним збереженням фіскальної складової.

Для того щоб податкові пільги не перетворювалися в необґрунтовані податкові витрати, вбачаємо за доцільне вжити таких заходів:

- переглянути перелік і кількість податкових пільг, скасувати неефективні, які призводять до значних втрат бюджету (зокрема це стосується пільг з ПДВ та податку на прибуток);
- підвищити фіскальну і соціальну ефективність податкових пільг;
- створити дієву систему нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на окремі галузі господарства;
- забезпечити ефективну систему контролю за цільовим використанням соціальних пільг;
- передбачити відповідальність керівників підприємств і установ за нецільове використання податкових пільг;
- збалансувати вплив фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків;
- відновити надання територіальних податкових пільг для стимулювання ділової активності в депресивних регіонах країни;
- скасувати надання пільг окремим галузям чи суб'єктам господарювання для вирівнювання конкурентних умов;
- сформувати сприятливі інституційні умови для забезпечення розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні та ін.

Можемо погодитися з думкою П. В. Гудзя, що податкові пільги мають надаватися за рахунок коштів державного бюджету, виходячи з його можливостей на конкретний рік [14]. Це означає, що обсяги пільгового оподаткування доцільно розглядати щорічно при складанні проекту державного бюджету на плановий рік.

Для більш ефективного використання пільгового оподаткування доцільним вважаємо перегляд існуючих видів пільг за податками і зборами з урахуванням аналізу їх впливу на формування доходів бюджету та податкове навантаження суб'єктів господарювання. Таким чином, немає сумнівів у потребі скорочення обсягів податкових пільг, які надаються суб'єктам

підприємницької діяльності в основному на непрозорих засадах і призводять до масштабних втрат бюджету.

**Висновки.** В умовах ринкової економіки пільгове оподаткування повинне створювати сприятливе середовище для розвитку підприємництва та забезпечувати формування передумов, необхідних для структурної перебудови національної економіки. Однак у розвитку економіки України нині виникають нові проблеми, які потребують подальших наукових розробок у теорії та практиці оподаткування для вироблення рекомендацій щодо вдосконалення податкової політики держави.

Розв'язання проблеми податкових втрат потребує науково обґрунтованих положень і проведення подальших досліджень з питань фіскальних інституційних систем, які б мінімізували втрати держави внаслідок ухилення та уникнення від оподаткування.

## Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=300560&cat\\_id=46733](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300560&cat_id=46733)
2. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
3. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.
4. Непрямі субсидії в Україні: оцінка, тенденції та наслідки для економічної політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10\\_ukr.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2001/Wp10_ukr.pdf)
5. Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E. J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.urban.org/publications/411371.html>

6. Довідник № 49 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI9487.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9487.html)

7. Довідник № 58 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на 01.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA0897.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0897.html)

8. Зведений звіт про втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків, зборів (обов'язкових платежів) станом на 01.10.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=341741&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341741&cat_id=133904)

9. Офіційний веб-сайт ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>

10. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2007. – С. 362.

11. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : монографія / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.

12. Історія оподаткування / [Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Андрущенко В. Л., Мельник В. М.]. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

13. Україна в 2010 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку : монографія ; за заг. ред. А. В. Єрмолаєва. – К. : НІСД, 2010. – 528 с.

14. Гудзь П. В. Кореляційно-регресійний аналіз впливу податкових пільг на бюджетні надходження у промисловому регіоні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekfor/2012\\_1/19.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/19.pdf)

*Стаття надійшла до редакції 9 березня 2012 року*