

**Юрій С.І.,**  
доктор економічних наук,

**Таранов І.М.**

## **ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ НАДАНИХ ПІЛЬГ З ОПОДАТКУВАННЯ**

Від часу здобуття Україною незалежності перед органами законодавчої та виконавчої влади постали гострі проблеми, які стосуються питань забезпечення економічної стабільності держави. Ця стабільність тісно пов'язана з показником рівня виконання дохідної частини Державного бюджету України. Зважаючи на те, що доходи державного бюджету в основному формуються за рахунок податкових надходжень (наприклад, у доходах державного бюджету 2000 року вони становлять 60,4%<sup>1</sup>, 2001 року — 56,0%<sup>2</sup>, 2002 року — 65,15%<sup>3</sup>), у цьому аспекті доцільно проаналізувати ефективність наданих податкових пільг, оскільки вони безпосередньо впливають на розмір податкових надходжень до бюджету.

Регульовальний вплив податків на господарське життя має багатоаспектний характер. Стрижнем податкового регулювання є система економічних заходів оперативного втручання у процес виконання податкових зобов'язань, основу яких становлять податкові пільги. Світова практика виробила цілий комплекс принципів організації податкового стимулювання за допомогою пільг. Основні серед них такі:

- застосування податкових пільг не повинне бути вибіркоким залежно від форм власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- податковому пільгуванню не властиві неекономічний примус та обов'язковість застосування;
- інвестиційні податкові кредити надаються тільки тим групам платників податків, які забезпечують виконання інвестиційних програм загальнодержавного значення;
- застосування податкових пільг не повинне завдавати шкоди ані доходам бюджету, ані корпоративним і особистим економічним інтересам;
- порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні й затверджується у законодавчому порядку центральною владою;
- застосування пільг на місцевому рівні має відбуватися з урахуванням меж, визначених верховним законодавством.

<sup>1</sup> Закон України "Про Державний бюджет України на 2000 р." № 1458-III від 12.02.2000 р.

<sup>2</sup> Закон України "Про Державний бюджет України на 2001 р." № 2120-III від 07.12.2000 р.

<sup>3</sup> Закон України "Про Державний бюджет України на 2002 р." № 2905-III від 20.12.2001 р.

## Податки

---

Згідно з податковим правом пільги — це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання. ДПА України характеризує пільги як передбачене чинним законодавством право суб'єкта господарювання не сплачувати або сплачувати не у повному обсязі до бюджету якийся податковий платіж.

Вітчизняна податкова система побудована з урахуванням певних принципів, які передбачають введення пільг з оподаткування на підставі аналізу показників розвитку національної економіки і фінансових можливостей, з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами<sup>4</sup>. Так, нині в Україні Довідником № 20 пільг станом на 1 січня 2002 року передбачається значна кількість податкових пільг<sup>5</sup>:

- податок на додану вартість — 116;
- податок на прибуток підприємств — 94;
- плата за землю — 34;
- державне мито — 23;
- збір до Державного інноваційного фонду — 22;
- ввізне мито — 16;
- акцизний збір з імпортованих товарів — 14;
- акцизний збір із вітчизняних товарів — 13;
- патентування деяких видів підприємницької діяльності — 11;
- місцеві податки і збори — 6;
- податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів — 3 та інші.

Слід зазначити, що передбачені довідником податкові пільги визначені з урахуванням альтернативних моделей оподаткування (патентування деяких видів підприємницької діяльності, фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок).

На сучасному етапі функціонування податкової системи України можна провести таку класифікацію податкових пільг:

1) пільги у вигляді зниження податкових ставок в окремих галузях економіки і видах діяльності (згідно з Довідником № 20 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом 01.01.2002 р., ПДВ за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій із продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками усіх форм власності й господарювання)<sup>6</sup>;

2) податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування окремих категорій підприємств (згідно з Довідником № 20 пільг звільняється від оподатку-

---

<sup>4</sup> Закон України "Про систему оподаткування" в редакції Закону України № 77/97-ВР від 18.02.1997 р.

<sup>5</sup> Довідник № 20 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2002 р.

<sup>6</sup> Там само.

вання прибуток підприємств, заснованих всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів, майно яких є їхньою власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50% загальної чисельності тих, хто працює. Фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25% від сум витрат на оплату праці, що належать до складу валових витрат)<sup>7</sup>;

3) податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податків окремих видів господарських операцій (не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з передачі майна орендодавця (лізингодавця), що є резидентом, у користування орендарю (лізингоотримувачу) згідно з умовами договору оренди (лізингу) та його повернення орендодавцю (лізингодавцю) після закінчення дії такого договору)<sup>8</sup>;

4) податкові пільги, які враховують регіональні відмінності у системах оподаткування (пільги, що надані місцевими органами влади у межах сум, які надходять до їхніх бюджетів).

Статтею 1007 проекту “Податкового кодексу України” визначено, що податкові пільги можуть бути встановлені шляхом:

- зменшення бази або об'єкта оподаткування;
- запровадження зниження податкових ставок;
- зменшення нарахованих сум податків;
- звільнення від сплати податків окремих категорій платників;
- надання відстрочки (розстрочки) у сплаті податків<sup>9</sup>.

Таким чином, усі пільги в оподаткуванні мають надаватися згідно з чинним законодавством. У Бюджетному кодексі України<sup>10</sup> зазначено, що надання державою пільг, які зменшують доходи бюджетів місцевого самоврядування, має супроводжуватися внесенням змін до Закону України “Про Державний бюджет України” на поточний бюджетний рік.

Розглянемо докладніше вплив наданих податкових пільг платникам податків на рівень виконання дохідної частини бюджету. Для цього скористаємося даними таблиць 1 і 2. Аналіз даних таблиці 1 підтверджує, що за період 1999—2000 років мало місце збільшення загальної кількості наданих податкових пільг. Так, якщо у 1999 році їх було надано в кількості 188 тис. одиниць, то вже у 2000 році на 12 тис. одиниць більше — 200 тис. одиниць. Показник приросту загальної кількості наданих пільг з оподаткування дає підстави стверджувати, що в Україні спостерігається тенденція до збільшення кількості наданих платникам податків податкових пільг. Як видно з таблиці 1 (гр. 10), збільшення кількості наданих пільг відбулося практично за всіма

<sup>7</sup> Довідник № 20 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.01.2002 р.

<sup>8</sup> Закон України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. (із внесеними змінами і доповненнями).

<sup>9</sup> Податковий кодекс України: проект // <http://www.sta.gov.ua/pk/pk-rl.htm>

<sup>10</sup> Бюджетний кодекс України № 2542-III від 21.06.2001 р. // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

аналізованими податками, зборами і платежами. Наприклад: на 19,5 тис. одиниць зі збору до Державного інноваційного фонду, на 8 тис. одиниць із податку на додану вартість (ПДВ), на 100 одиниць із плати за землю, на 50 одиниць із ввізного мита, на 26 одиниць з акцизного збору з імпортованих товарів, на 9 одиниць із державного мита, на 4 одиниці із відрахувань на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та на 2 одиниці зі збору за забруднення навколишнього природного середовища.

Збільшення кількості користувачів пільгами щодо збору до Державного інноваційного фонду й ПДВ пояснюється кількома причинами. По-перше, значна кількість суб'єктів підприємницької діяльності (малий бізнес) скористалася з можливості переходу на оподаткування за єдиним податком, унаслідок чого вони звільняються від сплати зазначених платежів.

По-друге, суб'єкти підприємницької діяльності, які розташовані на територіях спеціальних економічних зон і територіях, де проводяться економічні експерименти, також мають пільгу. Крім цього, уряд надав пільги з ПДВ окремим платникам, які провадять діяльність у стратегічно важливих галузях економіки України (наприклад, підприємства оборонної промисловості). Абсолютні показники приросту кількості наданих податкових пільг за іншими платежами до бюджету незначні.

Загальне збільшення кількості наданих податкових пільг відбулося одночасно з їхнім зменшенням у розрізі окремих податкових платежів. Зменшення кількості наданих податкових пільг відбулося лише за п'ятьма видами податкових платежів. Серед них: податок на прибуток — на 10 тис. одиниць; податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів — на 3,2 тис. одиниць; плата за спеціальне користування водними ресурсами — на 1,9 тис. одиниць; місцеві податки і збори — на 300 одиниць; плата за користування надрами — на 5 одиниць. Основна причина зменшення кількості користувачів пільгами — перехід на оподаткування за спрощеними (альтернативними) моделями. Тобто якщо до переходу на оподаткування з використанням спрощених моделей платники податків в основному скеровували діяльність своїх податкових менеджерів на пошук можливості користування пільгами за багатьма видами податків, то, ставши платниками єдиного чи фіксованого сільськогосподарського податків, потребу у цьому вони втратили. Наслідком цього, власне, і стало зменшення кількості користувачів податковими пільгами за зазначеними вище платежами до бюджету.

Дані таблиці 1 дають змогу розрахувати коефіцієнт приросту кількості наданих податкових пільг в Україні за аналізований період:

$$K_{\text{пн}} = \text{Пп}_1 / \text{Пп}_0, \quad (1)$$

де  $K_{\text{пн}}$  — коефіцієнт приросту кількості наданих податкових пільг;

$\text{Пп}_0$  — кількість наданих податкових пільг у базовому періоді (1999 р.);

$\text{Пп}_1$  — кількість наданих податкових пільг у звітному періоді (2000 р.).

$$K_{\text{пн}} = 200/188 = 1,0638.$$

Таблиця 1. Оцінка наданих пільг з оподаткування в розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) в Україні за 1999—2000 роки\*

Види платежів до бюджету	1999 рік						2000 рік						У тому числі		
	2	3	4		5		6	7	8	9		10	11	12	13
			Кількість отриманих пільг, тис. одиниць	Сума платежів, не внесеного внаслідок отримання пільг, млн. грн.	до державно-бюджету, млн. грн.	до місцевих бюджетів, млн. грн.				до державно-бюджету, млн. грн.	до місцевих бюджетів, млн. грн.				
Всього	188	39894	35887	4007	200	46802	44758	2044	+12	+7108	+9071	-1963			
У тому числі															
ПДВ	93	33753	33753	—	101	37912	37912	—	+8	+4159	+4159	—			
Податок на прибуток	55	3579	1106	2473	44.6	5522	4422	1100	-10.4	+1943	+3316	-1373			
Акцизний збір із вітчизняних товарів	0.3	1123	642	481	0.3	2080	2022	58	—	+957	+1380	-423			
Акцизний збір із імпортованих товарів	0.001	2	2	—	0.027	48.5	48.5	—	+0.026	+46.5	+46.5	—			
Плата за використання лісових ресурсів	0.001	0.01	—	0.01	0.001	0.02	—	0.02	—	+0.01	—	+0.01			
Державне мито	0.005	0.1	0.03	0.07	0.014	0.3	0.1	0.2	+0.009	+0.2	+0.07	+0.13			
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	2.03	146	113	33	0.09	0.4	0.1	0.3	-1.94	-145.6	-112.9	-32.7			
Місцеві податки і збори	5.2	4	—	4	5.049	2.9	—	2.9	-0.151	-1.1	—	-1.1			
Будування на геологорозвідальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0.003	0.2	0.2	—	0.007	3	3	—	+0.004	+2.8	+2.8	—			
Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	5.2	11	—	11	2	11.1	—	11.1	-3.2	+0.1	—	+0.1			
Плата за землю	27.1	1005	—	1005	27.2	871.6	—	871.6	+0.1	-133.4	—	-133.4			
Плата за користування надрами	0.01	0.04	—	0.04	0.01	0.04	0.004	0.036	—	—	+0.004	-0.004			
Ввізне мито	0.15	39	39	—	0.2	142.1	142.1	—	+0.05	+103.1	+103.1	—			
Збір до Державного інноваційного фонду	—	—	—	—	19.5	208	208	—	+19.5	+208	+208	—			
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	—	—	—	—	0.002	0.04	—	0.04	+0.002	+0.04	—	+0.04			

\*Складено на підставі звітних даних ДПА України.

## Податки

---

Отже, якщо  $K_{\text{пн}} > 1$ , то можна стверджувати, що фіскальна практика у державі значною мірою характеризується надмірністю наданих пільг суб'єктам оподаткування. На фоні незначного зменшення кількості наданих податкових пільг за 2000 рік порівняно з 1999 роком — на 15,691 одиниці — збільшення їх відбулося на 27,691 одиниці, або в 1,765 разу (гр. 10).

Оцінити ефективність наданих платникам податкових пільг неможливо без використання оцінки бюджетних втрат. У цілому зведений бюджет України за 2000 рік із цієї причини недоотримав надходжень на загальну суму 7108 млн. грн. (гр. 11). Причому втрати місцевих бюджетів зменшилися порівняно з 1999 роком на 1963 млн. грн. (гр. 13), а державного — збільшилися на 9071 млн. грн. Із таблиці 1 видно (гр. 11), що не відбулося приросту бюджетних втрат унаслідок отримання податкових пільг лише з плати за спеціальне користування водними ресурсами й плати за землю. За цими платежами бюджетні втрати зменшилися відповідно на 145,6 млн. грн. і 133,4 млн. грн. Це відбулося при одночасному зменшенні кількості наданих пільг із плати за спеціальне користування водними ресурсами на 1,94 тис. одиниць і їх збільшенні з плати за землю на 0,1 тис. одиниць. Аналізуючи дані, зазначені в гр. 10 і 11, зазначимо, що за тими платежами, за якими мав місце приріст кількості наданих податкових пільг, відповідно мав місце і приріст сум бюджетних втрат за винятком плати за землю. Натомість не відбулося зменшення сум бюджетних втрат із податку на прибуток, за яким кількість наданих пільг у 2000 році порівняно з 1999 роком зменшилася на 10,4 тис. одиниць. Навпаки, бюджетні втрати зросли на 1943 млн. грн., причому місцеві бюджети не зазнали втрат (—1373 млн. грн.) (гр. 13), а державний бюджет втратив 3316 млн. грн. (гр. 12).

Отже, зменшення кількості наданих податкових пільг ще не гарантує зменшення втрат бюджету, оскільки платники податків вміло орієнтуються у податкових тенетах і вибирають ту стежину оподаткування, яка призводить до мінімуму їх податкове навантаження. А це, у свою чергу, є реальним свідченням підвищення рівня знань особливостей оподаткування серед платників податків.

Для забезпечення своєчасного виконання передбачуваних показників доходної частини бюджетів усіх рівнів важливе значення має податкова стратегія держави. Її правильний вибір певною мірою залежить і від змін у механізмі надання податкових пільг. Зважаючи на те, що надання податкових пільг у країнах із трансформаційною економікою має кілька цілей, слід виділити основну, яка сприяє реалізації податкового потенціалу країни. Таким чином, надаючи платникам пільги з окремих видів податків, держава одночасно передбачає збільшити надходження до бюджету за іншими видами бюджетних платежів. Цього неможливо досягнути без скасування малоефективних податкових пільг.

Для визначення впливу сум наданих податкових пільг на розмір бюджетних втрат проаналізуємо дані таблиці 2. Результати аналізу підтверджують, що за період 1999—2000 років в Україні спостерігалось парадоксальне явище, коли загальна сума мобілізованих податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів (гр. 2, б) була меншою за суму втрат бюджету, які виникли внаслідок надання пільг

Таблиця 2. Порівняння втрат бюджетних надходжень в Україні внаслідок отриманих пільг з оподаткування в розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) за 1999—2000 роки\*

Види платежів до бюджету	1999 рік (станом на 01.01.2000 р.)						2000 рік (станом на 01.01.2001 р.)						Відхилення (+, -) питомої ваги втрат бюджету (%) до		
	Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.			Усього, млн. грн.			Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.			Усього, млн. грн.			Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат, млн. грн.	Сума отриманих пільг (р.8-р.4)	Сума фактичних надходжень (р.9-р.5)
	Бюджетні втрати		Питома вага до	Бюджетні втрати		Питома вага до	Бюджетні втрати		Питома вага до	Бюджетні втрати		Питома вага до			
	загальної суми отриманих пільг, % (р.3/р.2)	суми фактичних надходжень (%) до (р.7/р.6)		загальної суми отриманих пільг, % (р.3/р.2)	суми фактичних надходжень (%) до (р.7/р.6)		загальної суми отриманих пільг, % (р.3/р.2)	суми фактичних надходжень (%) до (р.7/р.6)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12				
Усього	26530	39694	100	150	31937	46802	100	147	7108	-	-3				
З них:															
ПДВ	7117	33753	85	474	6471	37912	81	586	+4159	-4	+112				
Податок на прибуток	6344	3579	9	56	7733	5522	11,8	71	+1943	+2,8	+15				
Акцизний збір із вітчизняних товарів	1643	1123	3	68	1798	2080	4,4	116	+957	+1,4	+48				
Акцизний збір із імпортованих товарів	10	2	0	20	125	48,5	0,1	39	+46,5	+0,1	+19				
Плата за використання лісових ресурсів	47	0,01	0	0,2	42	0,02	0	50	+0,01	0	+49,8				
Державне мито	255	0,1	0	0,04	266	0,3	0	0,1	+0,2	0	+0,06				
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	134	146	0,4	109	189	0,4	0	0,2	-145,6	-0,4	-108,8				
Місцеві податки і збори	442	4	0	1	486	2,9	0	1	-1,1	0	0				
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	144	0,2	0	0,1	313	3	0	1	+2,8	0	+0,9				
Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машині механізмів	299	11	0	4	532	11,1	0	2	+0,1	0	-2				
Плата за землю	1104	1005	2,6	91	1375	871,6	2	63	-133,4	-1,6	-28				
Плата за користування надрами	43	0,04	0	0,1	56	0,04	0	0,1	-	0	0				
Ввізне мито	1	39	0	3900	-	142,1	0,3	-	+103,1	+0,3	-3900				
Збір до Державного інноваційного фонду	-	-	-	-	1531	208	0,4	12,8	+208	+0,4	+12,8				
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	-	-	-	-	130	0,04	0	0	+0,04	0	0				

\*Складено на підставі звітних даних ДПА України.

## Податки

---

суб'єктам оподаткування (гр. 3, 7). Так, наприклад, у 1999 році платниками заявлено податкових пільг на суму, яка у 1,496 разу перевищує бюджетні надходження (39694 / 26530), а у 2000 році — в 1,465 разу (46802 / 31937). Щодо структури наданих податкових пільг (гр. 4, 8), то найбільшу частку серед них мають ПДВ (85% у 1999 році та 81% у 2000-му), податок на прибуток (9% у 1999 році й 11,8% у 2000-му), акцизний збір із вітчизняних товарів (3% у 1999 році й 4,4% у 2000-му), плата за землю (2,6% у 1999 році й 2% у 2000-му). Аналізуючи дані таблиці (гр. 5,9), ми дійшли висновку, що за трьома видами податків заявлені суми податкових пільг більші, ніж самі надходження до бюджету за ними. Це ПДВ (сума заявлених пільг у 4,743 разу перевищує суми надходжень у 1999 році та в 5,859 разу у 2000-му), плата за спеціальне користування водними ресурсами (сума заявлених пільг у 1,09 разу перевищує суми надходжень у 1999 році), акцизний збір із вітчизняних товарів (сума заявлених пільг у 1,157 разу перевищує суми надходжень у 2000 році).

Таким чином, через негативний вплив на загальні підсумки виконання доходів зведеного бюджету наданих податкових пільг за окремими видами податків, зборами (обов'язковими платежами) держава не дораховує значних сум коштів. Це аж ніяк не сприяє стабілізації економіки країни у цілому й виконанню прогнозованої дохідної частини бюджетів усіх рівнів зокрема. Для розв'язання цієї проблеми ми пропонуємо ряд заходів:

- переглянути перелік і кількість податкових пільг у розрізі окремих видів податків, зборів (обов'язкових платежів) і скасувати малоефективні з них, які призводять до значних втрат бюджету (значною мірою це стосується пільг із ПДВ);

- провести формування пільгових механізмів оподаткування на підставі запропонованої методики аналізу підсумків виконання доходів бюджету;

- запровадити у фіскальну практику ефективне прогнозування податкового потенціалу країни, що дасть можливість досконаліше визначати необхідність використання тих чи інших податкових пільг.

Будемо сподіватися, що, взявши на озброєння набутий досвід у царині національного оподаткування, науковці й практики зуміють розробити справедливі моделі пільгового оподаткування, функціонування яких сприятиме забезпеченню виконання доходів бюджетів усіх рівнів і реалізації інтересів платників податків.