

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
Кафедра податків та фіскальної політики

**ВІТКО Андрій Васильович**

**Податкові преференції та особливості їх  
використання в Україні / Tax Preferences and  
Peculiarity Their Use in Ukraine**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФАм-21  
А. В. Вітко

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент К. В. Крисовата

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **А. І. Луцик**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2021**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ</b> .....	<b>6</b>
1.1. Наукова парадигма преференційного оподаткування.....	6
1.2. Сутність та призначення податкових преференцій.....	12
Висновки до розділу 1.....	23
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УКРАЇНІ</b> .....	<b>25</b>
2.1. Оцінка впливу податкових преференцій на економічну активність бізнесу.....	25
2.2. Моніторинг впливу податкових преференцій на формування доходів бюджету.....	35
2.3. Соціально-економічні ефекти використання податкових преференцій.....	42
Висновки до розділу 2.....	50
<b>РОЗДІЛ 3. ВЕКТОРИ РЕФОРМУВАННЯ ПРАКТИКИ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УКРАЇНІ</b> .....	<b>52</b>
3.1. Зарубіжний досвід податкового стимулювання та можливості його адаптації в Україні.....	52
3.2. Шляхи вдосконалення функціонування податкових преференцій в Україні.....	65
Висновки до розділу 3.....	78
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>79</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>82</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Збалансований розвиток економіки значною мірою залежить від наявного стимулюючого механізму податкового регулювання діяльності суб'єктів господарювання. Стабільна та ефективна податкова система, направлена на забезпечення оптимального податкового тиску, має значний потенціал для розвитку підприємництва, створює клімат довіри населення до влади в країні. Вплив вітчизняної податкової політики на економічний розвиток країни є одним із найактуальніших та найдискусійніших питань економічної науки і практики. Одним із найгостріших аспектів дискусії є необхідність існування та розвитку податкових преференцій.

Останнє зумовлене тим, що, з одного боку, використання суб'єктами господарювання технологій преференційного оподаткування має значні можливості у здійсненні ними реструктуризації економіки, активізації інноваційних процесів, підвищенні інвестиційної спрямованості як своєї діяльності, так і економіки в цілому, а, з іншого боку, суперечлива практика їх надання зумовлює значні втрати держави та посилює проблему нерівності можливостей суб'єктів підприємницької діяльності.

Наукове підґрунтя використання податкових преференцій висвітлено у працях зарубіжних (Д. Аширова, Р. Калакова, Дж. Кейнса, А. Лаффера, І. Майбурова, Дж. С. Мілля, Н. Мілякова, І. Озерова, В. Панскова, А. Сміта, Т. Юткіної) та українських (В. Андрущенко, З. Варналія, Г. Василевської, В. Гейця, О. Десятнюк, Я. Жаліла, Ю. Іванова, А. Кізими, А. Крисоватого, І. Луніної, І. Лютого, В. Мельника, П. Мельника, А. Соколовської) науковців та фахівців. Проте наявність дискусійних аспектів щодо функціонування податкових преференцій поряд із фрагментарним характером значної кількості досліджень обумовили вибір теми, визначили її мету та завдання, об'єкт і предмет наукового дослідження.

**Метою кваліфікаційної роботи** є обґрунтування теоретичних і практичних засад використання податкових преференцій та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення. Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення наступних завдань теоретичного та практичного характеру:

- обґрунтувати наукову парадигму преференційного оподаткування;
- з'ясувати сутність та призначення податкових преференцій;
- оцінити вплив податкових преференцій на економічну активність бізнесу;
- проаналізувати функціонування технологій преференційного оподаткування в контексті їх впливу на формування доходів бюджету;
- розглянути місце, роль і механізми комплексного впливу переваг в оподаткуванні на різні сторони соціально-економічного життя суспільства;
- узагальнити зарубіжний досвід преференційного оподаткування з метою визначення перспектив його використання в Україні;
- окреслити вектори удосконалення вітчизняної практики преференційного оподаткування з метою забезпечення сталого розвитку в Україні.

**Об'єктом дослідження** є податкова політика держави та інструменти її реалізації.

**Предмет дослідження** – теоретичні та практичні засади використання податкових преференцій в Україні.

**Методи дослідження.** У роботі використано метод діалектичного наукового пізнання та системний підхід до вивчення податкових преференцій, в межах яких застосовувалися наукові методи аналізу та синтезу (у ході дослідження понятійного апарату), загального й конкретного, історичний метод (при дослідженні еволюції преференційного оподаткування); метод наукової абстракції і статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, графічного зображення, формалізації

(при визначенні оцінки дієвості преференційного оподаткування в Україні); методи моделювання та аналогії застосовано для визначення пріоритетних сфер надання податкових преференцій з метою забезпечення сталого розвитку в Україні.

**Інформаційну базу дослідження** становлять нормативно-правові акти з питань оподаткування, статистична інформація і звітні матеріали Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, періодичні фахові видання, монографічні джерела, актуальні ресурси інформаційних мереж.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні соціально-економічної сутності преференційного оподаткування та визначенні пріоритетних напрямків податкового стимулювання у вітчизняній фіскальній практиці.

**Практичне значення кваліфікаційної роботи.** Висновки та пропозиції отримані в результаті роботи можуть бути використані у процесі вдосконалення вітчизняного податкового законодавства в контексті пільгового оподаткування суб'єктів господарської діяльності.

**Апробація результатів дослідження:** окремі теоретичні положення кваліфікаційної роботи було апробовано на Всеукраїнських науково-практичних конференціях студентів та молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» у 2020 та 2021 роках.

**Структура і обсяг кваліфікаційної роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 100 позицій. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 93 сторінки комп'ютерного тексту. Робота містить 13 рисунків та 20 таблиць.

# РОЗДІЛ 1.

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ

### 1.1. Наукова парадигма преференційного оподаткування

Дискусії щодо позитивного чи негативного впливу на загальний економічний розвиток податкових преференцій належать до найгостріших як у економічному, так і соціальному контекстах. Адже, податкові преференції є високоефективним економічним інструментом втручання у розподільчі процеси за допомогою маневрування формами організації фінансових відносин з метою досягнення певних суспільних пріоритетів та соціально-економічних цілей, а з іншого боку, практика їх надання призводить до значних прямих фіскальних втрат у вигляді втрат бюджетних надходжень.

Проте відмовитися від податкових преференцій, враховуючи структуру суспільства з економічної та соціальної точок зору немає можливості, адже держава зобов'язана дбати про усіх своїх громадян [10, с. 170].

Історія економічної думки засвідчує, що сутність преференційного оподаткування, його природа та наслідки застосування знаходили свою інтерпретацію у наукових підходах практично всіх економічних шкіл. Для того, щоб з'ясувати внесок економічної науки щодо доцільності державного втручання в економіку, зокрема за допомогою інструментів преференційного оподаткування, слід розглянути теоретичні напрацювання світової фінансової науки.

Надзвичайної важливості питання запровадження та призначення податкових преференцій набули вже досить давно. Преференції, актуальність яких складала важливий сегмент оподаткування у середині XVIII століття, полягали в тому, щоб забезпечити і вдало реалізувати стратегічні завдання держави.

Перші розвідки щодо преференційного оподаткування соціально-економічних процесів було зроблено ще представниками меркантилізму (А. Монкретьєн, Т. Ман) у XVI-XVIIIст., які відстоювали позиції сильного уряду та реалізації активних дій державного апарату в розвитку промисловості та торгівлі. Меркантилісти вказували на необхідність підтримки позитивного торговельного балансу, який дає можливість державі збільшувати багатство [70, с. 11]. Зокрема англійський економіст Т. Ман виділяє податкові пільги для експортерів як один із найважливіших заходів для стимулювання експорту [60].

Недоліком цієї теоретичної концепції вважаємо акцент, зроблений меркантилістами виключно на сфері обігу як джерелі багатства, при чому вітчизняне виробництво розглядалося лише як засіб для забезпечення припливу грошей в країну.

Представники класичної політекономії зробили свій внесок у дослідження регулюючої ролі держави в соціально-економічних процесах. Так, теоретики класичної школи (В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо), погляди яких суттєво відрізнялись, мали певні спільні риси, а саме: вони відводили державі мінімум функцій, розглядаючи лише ринок як основний регулятор економічної та соціальної сфери. Цілком логічно сформулювалось їх бачення необхідності мінімізувати податкові стягнення та створення сприятливих умов для такого підприємництва, за якого стягнення податків не перешкоджало б їх ефективному функціонуванню, нагромадженню капіталу та розширенню виробництва, тобто «...податки розглядались лише з індивідуалістичних позицій, а саме – який соціально-економічний вплив вони здійснюють на платників» [56].

Основоположник класичної економічної доктрини шотландський економіст А. Сміт був прихильником мінімального державного втручання та зменшення податкового навантаження на платників податків. Учений зазначав, що оптимальний рівень оподаткування сприятиме активізації ділової активності, а це забезпечить збільшення бази оподаткування та

податкових надходжень, тому головне завдання держави полягає у тому, щоб визначити цей оптимальний варіант [75].

Наголошуючи на необхідності преференційного оподаткування інвестиційної діяльності, вчений стверджував, що «коли землевласник сам господарює на частині своїх земель, ... йому може бути надано невелике зниження податку», адже «землевласник може дозволити собі різні досліди і зазвичай схильний робити їх. Його невдалі досліди приносять йому лише невеликі втрати, тоді як успішні – сприяють поліпшенню і кращому розвитку всієї країни» [75].

В економічному трактаті «Основи політичної економії» Дж. Міль обґрунтував свій погляд на теорію податків. Вчений стверджував, що кожен громадянин обов'язково повинен отримувати від держави послуги у вигляді допомоги та підтримки, а натомість віддавати взамін певну частину своїх доходів. Дж. Міль запропонував встановлення неоподаткованого мінімуму доходів громадян, розмір якого, на його думку, повинен бути не меншим за прожитковий мінімум [62].

За твердженням науковця, навіть за низької ставки оподаткування податковий тягар для окремих верств населення може бути занадто важким, а кошти, що залишаться після сплати податків не дадуть змогу задовольнити первинні потреби людини [14, с. 14].

Відомий класик фінансової думки німецький економіст К. Рау зазначав, що «корпорації та організації, цілі яких взаємопов'язані з цілями держави», заслуговують державної підтримки. 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 преференційного оподаткування [9, с. 12].

Окремі аспекти, що дають змогу пояснити поведінку платників податків, містяться в дослідженнях представників маржиналізму. Ґрунтуючись на засадах граничної корисності, представники цього напрямку виступали за прогресивне оподаткування доходу, оскільки «...з точки зору



суб'єктивного психологічного сприйняття підвищене оподаткування кожної додаткової одиниці високих доходів справляє у платника враження не дуже значного тягаря» [61].

Прихильник маржиналістської наукової течії голландський економіст А. Коен Стюарт, досліджуючи прогресію в оподаткуванні, розробив шкалу прогресивного оподаткування з відповідним декларуванням неоподаткованого мінімуму, що не втратило своєї актуальності й на сьогодні [80, с. 469].

Як зазначає відомий фінансист М. Боголепов: «Теорія державного невтручання давно виявилась неактуальною. Сучасні суспільні класи борються між собою через прагнення змусити державу служити певним цілям і завданням ...державна закликається до наполегливого втручання в економічне життя» [59, с. 45].

Ідея про роль держави як активної економічної сили, найважливішого учасника і регулятора економічної діяльності знайшла відображення в концепції англійського економіста Дж. М. Кейнса. «Державна повинна надавати свій економічний вплив на схильність до споживання частково відповідною системою податків, частково фіксуванням норми відсотка і, можливо, іншими способами» [50].

Центральна думка його теорії полягала в тому, що податки є головним важелем регулювання економіки і виступають однією з складових її успішного розвитку. Дж. М. Кейнс виступав за більш рівномірний розподіл національного доходу. Збільшення доходів і купівельної спроможності малозабезпечених верств населення (через підвищення пенсій, стипендій, пільгове оподаткування), на його думку, сприяє зростанню ефективного попиту на предмети споживання і економічному зростанню.

Вчений наголошував, що значні заощадження перешкоджають зростанню економіки, а, отже, їх потрібно оподатковувати, причому із застосуванням прогресивної шкали ставок. Кейнсіанські узагальнення щодо прогресивності оподаткування співзвучні з відповідними класичними

рецептами, однак, на відміну від них, ґрунтуються не так на справедливості розподілу фіскального тягаря, як на концепції «граничних заощаджень», «...основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком упевнені не тільки з апіорних міркувань, а й на основі детального вивчення минулого досвіду, полягає в тому що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але не тією ж мірою, якою зростає дохід» [50].

Основним напрямом та інструментом державного регулювання, запропонованим Дж. М. Кейнсом та неокейнсіанцями 50-60-х років (А. Хансеном, Ст. Чейзом, П. Самюелсоном), є регулювання податкових ставок, яке має циклічний характер. У період спаду і наступної депресії держава істотно знижує податок на прибуток і податок на прибуток корпорацій. В результаті чистий прибуток комерційних фірм зростає і стає стимулом до розширення виробництва. Навпаки, у кінці фази піднесення, коли настає фаза «перегрівання» економіки, виробництво виходить за межі платоспроможного попиту, що загрожує кризою, держава підвищує податкові ставки з метою загальмувати зростання виробництва, не допустити (або ж у крайньому випадку послабити) силу спаду, впорядкувати процес відновлення рівноваги між пропозицією та попитом на товарних ринках [83, с. 330].

Поряд із загальним регулюванням податкових ставок, держава повинна використовувати інструменти преференційного оподаткування. Так, порівняно низькі податки на підприємства нових, перспективних галузей промисловості стимулюють їх зростання; навпаки, підвищені податки на підприємства застарілих галузей обмежують зростання і стимулюють згорання неефективного виробництва [87, с. 330].

Погоджуючись загалом із ідеями кейнсіанців щодо прогресії в оподаткуванні, слід зауважити, що представники даної доктрини не дали обґрунтованої відповіді на питання про ступінь прогресії та максимальний верхній рівень ставок. У результаті надуживання монетарними та фіскально-

бюджетними методами проведення регулятивної політики, підміни у багатьох випадках реальних економічних відносин психологічними економічними поняттями, які не завжди виявляли глибинні причини економічної стагнації, зростання темпів безробіття, сповільнення темпів економічного зростання, збільшення державного боргу, бюджетного дефіциту, підвищення рівня інфляції, засвідчили низку суперечностей кейнсіанської концепції економічного розвитку, що виявилися у кризі 1974 – 1975 рр. Як наслідок, на перший план виходить неокласична теорія, що представлена двома напрямками: теорія «економіки пропозиції» і монетаризм.

В основі теорії монетаризму лежить стимулювання господарської діяльності за рахунок регулювання грошової маси та зниження податкових ставок. Представники даної теорії закликали по можливості зменшувати ставки оподаткування та надавати корпораціям податкові преференції, що за їх переконанням призведе до зменшення податкового тягара, відтак – збільшить темпи економічного зростання. Визнання за податками здатності зменшувати вплив негативних чинників на економічний розвиток властиве як теорії монетаризму, так кейнсіанській теорії, проте монетаристи вважають цим чинником «зайві» гроші, кейнсіанці – «зайві» заощадження [58].

Представниками теорії «економіки пропозиції», що виникла в останній чверті ХХ ст., є американські економісти Е. Бернс, Г. Стайн, А. Лаффер, М. Уейденбаум. На їхню думку, високі податки стримують підприємницьку ініціативу і гальмують політику інвестування та оновлення виробництва. Автори теорії «економіки пропозиції» розробляли механізм стимулювання господарської діяльності за рахунок податкових преференцій, акцентуючи на тому, що не завжди підвищення податкової ставки приводить до збільшення податкових надходжень.

Апогею теорія досягла у вченні відомого американського економіста А. Лаффера, який дослідив безпосередню залежність між рівнем податкових ставок (за основу було взято прогресивну шкалу оподаткування), доходами

бюджету і величиною податкової бази та зробив висновок, що існує гранична ставка, перевищення якої призведе до стрімкого скорочення офіційного сектора економіки та падіння доходів державного бюджету. Встановлення такого податку означає фіаско держави як в економічній, так і в соціальній політиці [57, с. 95].

Погоджуємось із думкою американського економіста Т. Рота, який вказує, що «рушієм неінфляційного економічного зростання є відповідні теорії пропозиції податкові стимули, які підкріплені зниженням темпу зростання грошової маси» [84].

Таким чином, результатом дослідження існуючих теоретичних підходів до преференційного оподаткування, визначення його ролі у функціонуванні економіки та суспільства на різних етапах історичного розвитку, на наш погляд, стане визначення сутності та призначення податкових преференцій.

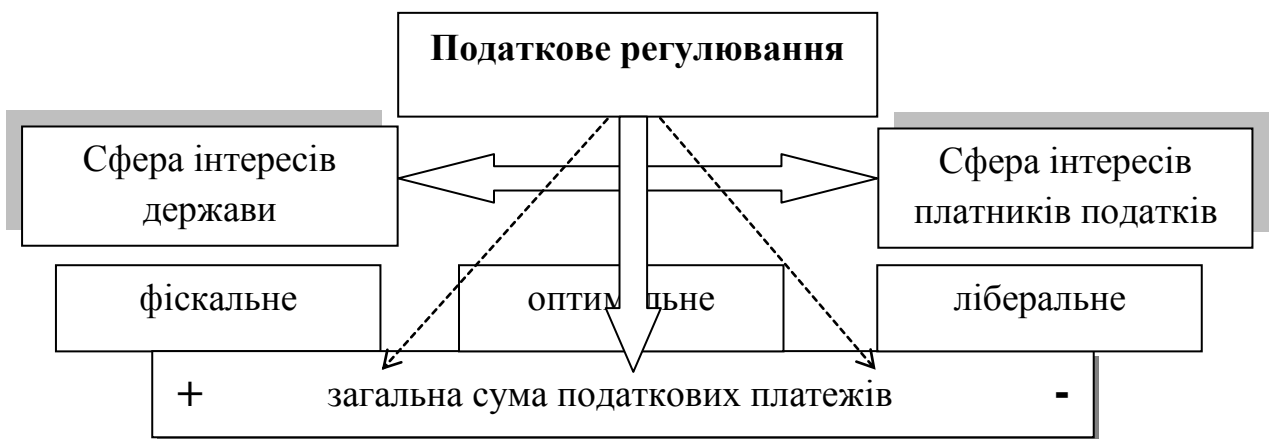
## **1.2. Сутність та призначення податкових преференцій**

Ринковому механізму властиві самоорганізація та саморегулювання. Але, незважаючи на це, ефективне функціонування ринкової економіки, а тим паче, соціально орієнтованої ринкової економіки, неможливе без втручання держави в регулювання економічних та соціальних процесів.

Однією з найважливіших складових державного регулювання є податкове регулювання, об'єктивною основою існування якого є притаманна податкам поряд із фіскальною регулятивна функція. Використовуючи дану функцію оподаткування, держава створює зацікавленість суб'єктів оподаткування в досягненні саме тих результатів, які є бажаними з точки зору загальнонаціональних пріоритетів суспільного розвитку. Перевагою податкового регулювання порівняно з іншими методами державного регулювання є непрямий вплив: за допомогою податків відбувається не

прямий примус платників податків виконувати певні дії, а створюється внутрішня зацікавленість.

Метою податкового регулювання є пошук такого податкового режиму, який забезпечив би збалансування інтересів суб'єктів господарювання. Проблема полягає у тому, що ці інтереси постійно змінюються і залежать від багатьох факторів. Механізм впливу податкового регулювання на збалансування інтересів держави і платників представлений на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податків [37, с. 9]**

Гармонізація й підтримка балансу цих інтересів дозволяє створити необхідні умови для забезпечення економічного зростання, соціальної стабільності в суспільстві та підвищення добробуту населення.

Одні й ті ж цілі податкового регулювання можуть бути досягнуті за допомогою різних інструментів.

Під інструментом податкового регулювання розуміють норми податкового законодавства, що забезпечують вплив держави на поведінку учасників економічних відносин через їх економічні інтереси з метою досягнення певного результату [67, с. 227].

За характером дії інструменти податкового регулювання поділяють на системні, комплексні та локальні. Класифікація за цією ознакою наведена на рис. 1. 2.



**Рис. 1.2. Класифікація інструментів податкового регулювання**

Джерело: складено автором на основі [69]

Інструменти системного характеру вбудовані в систему оподаткування. Серед них виділяють такі: загальний рівень оподаткування (податкового навантаження), структура чинної в країні системи оподаткування, застосування альтернативних систем оподаткування.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників (спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною або галузевою ознакою).

Локальні інструменти пов'язані з реалізацією регулятивного потенціалу кожного окремого податку або збору, що обумовлюється обраним поєднанням елементів податку та відповідним порядком обчислення

податкових зобов'язань. До основних інструментів цієї групи можуть бути віднесені наступні:

- інструменти, пов'язані з об'єктом оподаткування (введення або скасування певних об'єктів оподаткування);
- визначення складу платників податків (розширення або звуження кола платників податку);
- принципи встановлення та розмір ставки податку (збільшення, зниження, диференціація ставок);
- інструменти, пов'язані з порядком визначення податкової бази, обчислення податкових зобов'язань та суми податку, який підлягає сплаті до бюджету;
- податкові пільги.

Спектр можливих напрямків податкового регулювання досить широкий, при цьому він залежить від завдань у сфері соціально-економічного розвитку країни. На рис. 1.3. представлено основні завдання податкового регулювання.



**Рис. 1.3. Завдання податкового регулювання [67, с. 225].**

Погоджуємося з думкою професора А. Крисоватого, що «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 фіска 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» [54, с. 73].

Сутність преференційного оподаткування – це не щось догматичне і чітко визначене. Цю тезу ілюструє і різноманітність наукових підходів щодо визначення самої сутності даної дефініції (див. табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

**Систематизація наукових поглядів щодо  
сутності податкових преференцій**

<b>Аронов А., Кашин В.</b>	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.
<b>Баландина А.</b>	Податкова преференція – представлена державою перевага окремим категоріям платників у виді зниження сум податкових зобов'язань, що носить обов'язковий характер, за умови зустрічних обов'язків зі сторони платника.
<b>Крисоватий А., Василевська Г.</b>	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 тінювих грошових потоків.
<b>Соколовська А.</b>	Податкові преференції - будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування.
<b>Тютюров Н., Тернопольская Г., Тютюров В.</b>	Податкова преференція – представлена державною перевага окремим категоріям платників у вигляді зниження суми податкових зобов'язань різними способами: зниженням податкових ставок, виключенням об'єктів оподаткування, зміною строків сплати податків, введенням знижених коефіцієнтів при розрахунку податків, які платник зобов'язаний виконувати.
<b>Юткіна Т.</b>	Податкові преференції – це економічно обґрунтована система пільг, через яку здійснюється процес податкового регулювання.

Джерело: складено автором на основі [2; 4; 53; 77; 81; 86]

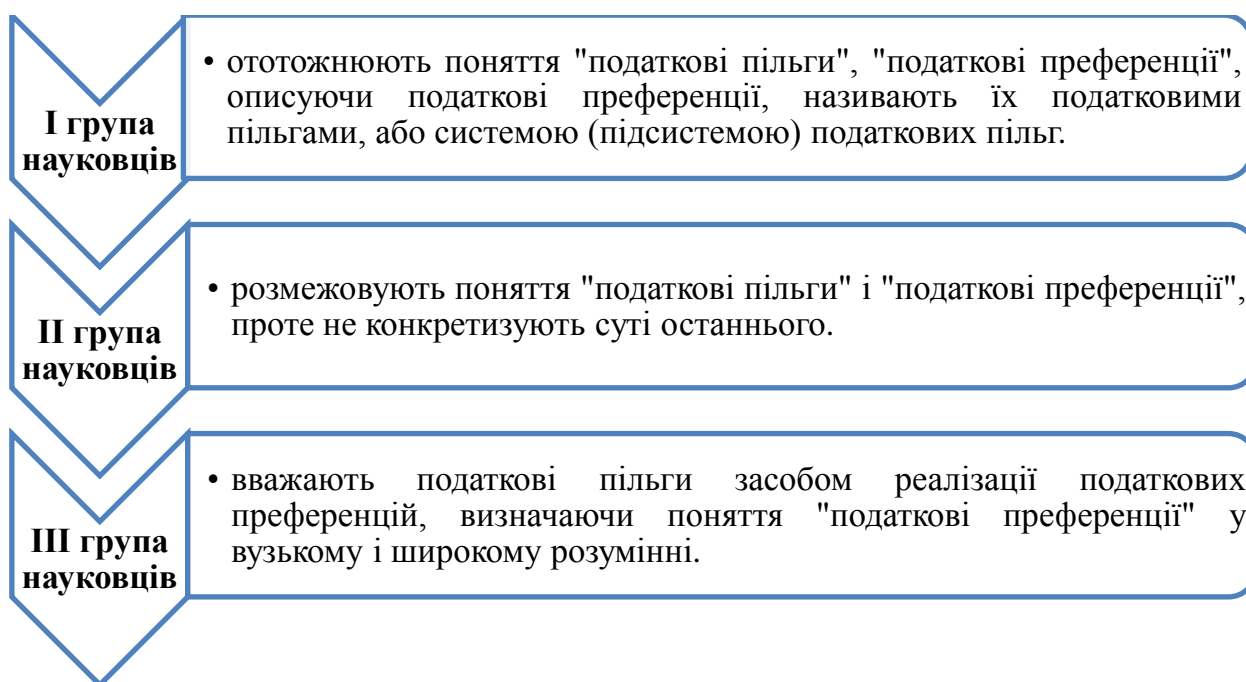
У перекладі з англійської податкова преференція (англ. preference) – перевага. В економічній енциклопедії подається таке трактування терміну



«преференція»: перевага, пільга, надана окремим державам, підприємствам, організаціям для підтримки окремих видів діяльності; представлена у формі зниження податків, знижок з мита, звільнення від платежів, надання вигідних (пільгових) кредитів [74].

Таким чином, враховуючи різноманітність поглядів думки авторів сходяться в одному: податкові преференції – це переваги, представлені окремим категоріям платників податків у вигляді зниження податкового навантаження з ціллю заохочення визначених видів діяльності та соціального захисту.

Досліджуючи підходи до тлумачення дефініції «податкова преференція», український науковець Г. Василевська розмежовує думки науковців на три основні групи (див. рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Наукові підходи до дослідження сутності податкових преференцій у фінансовій науці [9, с. 15]**

До першої категорії належать вчені, які не розмежовують поняття «податкова пільга» і «податкова преференція», застосовуючи дані дефініції як синоніми, або ж називаючи податкові преференції підсистемою податкових пільг.

Так, В. Коротун до інструментів податкового регулювання відносить [52, с. 267]:

- диференціацію ставок оподаткування через застосуванням знижених або підвищених ставок;
- зміну порядку визначення бази та об'єкту оподаткування;
- надання податкових пільг та преференцій;
- використання альтернативних систем оподаткування;
- зміну умов, періодичності та бюджетного призначення сплати окремих податків та зборів та ін.

Таким чином, вчений розмежовує поняття «податкові пільги» та «податкові преференції», проте описуючи останні називає їх податковими пільгами, які визнає як будь-яке відхилення від стандартних умов оподаткування.

Противником розмежування даних дефініцій є український вчений Ю. Іванов. Обґрунтовуючи свою позицію він стверджує, що пільга – це повне або часткове звільнення від дотримання встановленим законом загальних правил, виконання будь-яких обов'язків, а преференція – це перевага, пільга, яка надається кому-небудь у користуванні чимсь. На основі цього науковець дійшов висновку про доцільність використання даних понять як синонімів [36, с. 25].

Досить цікавою є позиція російських вчених І. Майбурова та А. Соколовської [59, с. 132]. В рамках дослідження податкових витрат вони розмежовують податкові пільги та нормативні умови оподаткування. До останніх відносять: стандартну ставку доходу, стандарти бухгалтерського обліку, правила визначення податкової бази, норми міжнародних фіскальних угод. Будь-яке відхилення від вказаних стандартних характеристик податкової структури, як зазначають дослідники, повинно розглядатись як податкова пільга. Тому, на їхню думку, до податкових пільг можуть бути віднесені:

- застосування відмінних від стандартних податкових ставок;

- надання платникам податків права застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
- звільнення від оподаткування експортно-імпортних операцій, крім звільнень, передбаченими міжнародними податковими угодами;
- податкові вирахування та знижки, що зумовлюють зменшення податкової бази порівняно з її величиною, розрахованою у відповідності з встановленими правилами.

Вважаємо, що така позиція залишається не до кінця обґрунтованою, адже відповідно до Податкового кодексу 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 певних підстав [68]. Тому, на нашу думку, вищенаведені «відхилення» від стандартних умов оподаткування доцільніше розглядати як види преференційного оподаткування, визначаючи пільги як один із них.

До другої групи відносимо вчених, які роблять спроби розмежувати поняття «податкова пільга» та «податкові преференції». Проте у своїх дослідженнях вони не конкретизують значення останньої, а зупиняються на детальному дослідженні пільгового оподаткування.

Так, Н. Міляков [63] вважає, що преференції – це особливі пільги, що надаються однією державою іншій на засадах взаємності, або в односторонньому порядку без поширення на третю країну; найчастіше застосовуються у вигляді знижок, або скасування мит. Преференції всередині країни вводяться у вигляді інвестиційного податкового кредиту і цільової податкової пільги для інвестування інвестиційних та інноваційних витрат.

Вважаємо, що трактування преференції тільки в контексті стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності значно звужує розуміння даної дефініції.

До представників даної групи, на думку Г. В. Василевської доцільно віднести В. Панскова. Вчений 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 із тим їм надаються широкі повноваження щодо встановлення податкових ставок, пільг та інших преференцій, а також бази оподаткування». Запровадження чи відміну податкових пільг і преференцій учений відносить до методів реалізації податкової політики. Крім того, науковець виокремлює поняття системи податкових пільг як один із важливих принципів реалізації наукового підходу до встановлення оптимальних податкових ставок, розглядаючи пільгу як елемент податку [9, с. 18].

Особливої уваги заслуговують науковці – представники третьої групи, які в своїх дослідженнях відокремлюють «податкові преференції» від інших інструментів податкового регулювання та роблять спроби визначити сутність даного поняття.

Зокрема, С. Балаєв розглядає податкові пільги «як найважливіший інструмент для реалізації функції оподаткування». Поняття «податкова преференція» він вважає більш широким, маючи на увазі, що воно вже містить у собі податкові пільги [3].

До аналогічного пояснення долучаються й російські фахівці. Так, Р. Калаков зазначає, що «і податкові пільги, і податкові преференції асоціюються з встановленням для платників податків переваг, які виражаються в зниженні податкового навантаження і є результатом реалізації стимулюючої підфункції регулюючої функції податків» [44, с. 53]. Проте учений не характеризує систему податкових преференцій, зазначаючи, що основною відмінністю між даними категоріями є те, що за допомогою пільг платник податків може самостійно зменшувати свої податкові зобов'язання, в той час як податкові преференції такої можливості не передбачають. Р. Калаков здійснює спробу розмежувати дані поняття, акцентуючи увагу на відображенні звітності в податкових органах. Податкові пільги, як вказує автор, «окремо декларуються в податковій звітності платників податків,

контролюються податковими органами і виділяються ними в статистичної податкової звітності за спеціальними формами» [44, с. 53]. В той час, як податкові преференції в звітності податкових органів і платників податків не відображаються.

На думку Д. Аширова, податкові преференції – категорія більш широка, ніж податкові пільги, під якими зазвичай розуміється представлена можливість податковим законодавством повного чи часткового звільнення від сплати податків при наявності об'єкта оподаткування. Поняття преференцій включає в себе також відстрочки та розстрочки податкових зобов'язань, інвестиційні та цільові податкові кредити, а також спрощений порядок сплати податків [5]. Пільги виділяються як різновид преференцій, що створюють для відповідних категорій платників податків більш вигідні умови функціонування.

Поділяємо думку українських вчених А. Крисоватого та Г. Василевської, які визначають податкові преференції як: «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» [9, с. 26].

Вищенаведені підходи до визначення поняття «податкова пільга» так чи інакше пов'язані із сумою податків або податкових зобов'язань. Разом із тим такий підхід все-таки не вичерпує усіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням. Тому пропонуємо розглядати податкові пільги як засоби реалізації податкових преференцій.

Як і будь-яке економічне явище чи процес, податкові пільги мають подвійну природу. Суперечливість їх надання зумовлює визначення переваг та недоліків їх функціонування (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Переваги та недоліки застосування податкових пільг

Переваги	Недоліки
<ul style="list-style-type: none"> <li>• створення стимулів платникам податків в певних видах діяльності;</li> <li>• залучення додаткових інвестицій у пріоритетні галузі економіки;</li> <li>• нейтралізація негативних соціальних ефектів, спричинених справлянням окремих податків;</li> <li>• заохочення участі приватного сектору економіки у соціальних програмах, які керує держава;</li> <li>• сприяння зайнятості населення, особливо в умовах рецесії.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зумовлення нерівномірного розподілу податкового тягаря і посилення, таким чином, несправедливості в оподаткуванні</li> <li>• надання отримувачам пільг незалежно від ефективності їх господарської діяльності переваги у конкурентній боротьбі що спонукає тих економічних агентів, що позбавлені пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від податків як єдиного способу покращення своїх позицій;</li> <li>• ускладнення податкового законодавства та зменшення його уніфікованості;</li> <li>• зменшення бюджетних надходжень;</li> <li>• складна система адміністрування податкових пільг та процесу цільового використання коштів, вивільнених від оподаткування.</li> </ul>

Джерело: складено автором на основі [7]

Характерними рисами податкових пільг є:

- обмежена сфера застосування. Кожна пільга «прив'язана» до певного податкового платежу, тому сфера її застосування обмежується винятково тим податком, у механізм якого вона вбудована;
- стимулююча спрямованість. Основною метою податкових пільг є стимулювання платників шляхом зменшення їх податкового зобов'язання або створення «привілейованих» умов в оподаткуванні;
- екстериторіальність. Функціонування податкових пільг не передбачає обмежень за територіальною ознакою. Тобто вони застосовуються на тій території, на якій стягується відповідний податок;
- мобільність. Податкові пільги є найоперативнішими щодо корегування умов реалізації регулюючої функції податків, тобто розглядаються як регулюючий податковий механізм тактичного характеру.

Побудову та функціонування системи преференційного оподаткування, нашу думку, слід розглядати під кутом зору відповідності наступним принципам:

1. Принцип наукової обґрунтованості – передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного і соціального життя суспільства, національних особливостей при формуванні системи преференційного оподаткування.

2. Принцип прогнозованості – запровадження податкових преференцій та їх використання має ґрунтуватися на прогнозних моделях розвитку [53].

3. Принцип рівності – застосування податкових преференцій не повинне носити вибіркового характеру.

4. Принцип пріоритетності – полягає у визначенні пріоритетів преференційного оподаткування – основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких податковими заходами слід зосередитися державі в конкретний момент часу.

Підсумовуючи, зазначимо, що в практиці застосування податкових преференцій існує множинність протиріч, повноцінне вирішення яких можливе за умови детального тлумачення понятійного апарату дефініції. Початковим етапом вирішення даного завдання є типологізація, що представлена описанням існуючих податкових преференцій на основі класифікаційних критеріїв.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідивши теоретичні основи преференційного оподаткування, можна зробити наступні узагальнення:

1. Аналітичний огляд ключових теорій та концепцій оподаткування з метою виявлення раціональних параметрів податкового регулювання

показує, що структура системи преференційного оподаткування, зазвичай, відображає як рівень розвитку економіки, так й еволюцію податкової системи. У процесі наукового аналізу варто використовувати ситуаційний підхід, який має ґрунтуватися на пошуках компромісного варіанта між економічною ефективністю та соціальною справедливістю, а також враховувати специфіку макроекономічної динаміки та бюджетного розподілу.

2. Понятійний апарат, закріплений у вітчизняному законодавстві та науковій літературі, котрий застосовується для визначення сутності преференційного оподаткування, характеризується відсутністю однастайності у тлумаченнях окремих термінів та серйозними суперечностями. Тоді як без надання йому логічної стрункості, системності, несуперечливого характеру неможливе створення досконалої нормативно-правової бази для комплексного регулювання економіки, в тому числі за допомогою ефективної системи преференційного оподаткування.

3. Для визначення структури та оцінювання рівня преференційного оподаткування економіки доцільно класифікувати преференції за наступними ознаками: призначенням, терміном дії, сферою впливу, характером, способом реалізації, відношенням до елементів податку.

4. У процесі конструювання «схеми впливу преференційного оподаткування на соціально-економічний розвиток країни» ми дійшли до висновку, що його слід розуміти як процес безпосереднього стимулюючого впливу на доходи, споживання, використання природніх ресурсів, інвестиційну та інноваційну діяльність платників податків за допомогою комплексу інструментів преференційного оподаткування, який спрямований на досягнення цілей соціально-економічного розвитку та який впливає на середовище економічного, політико-правового та соціально-культурного характеру.

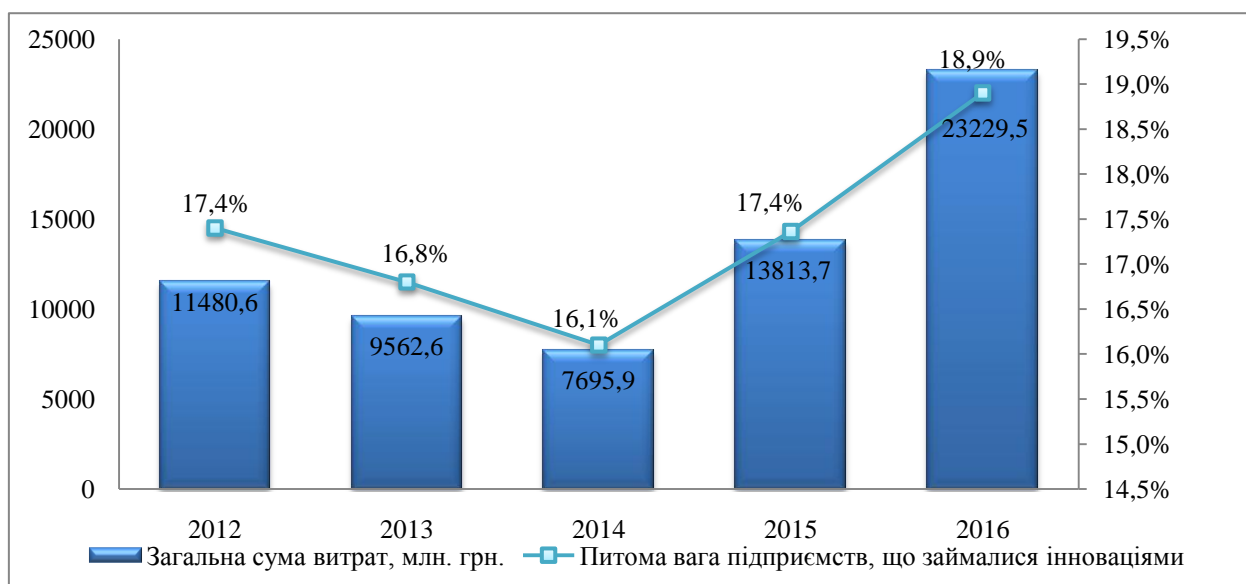


## РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УКРАЇНІ

### 2.1. Оцінка впливу податкових преференцій на економічну активність бізнесу

Формуючи податкову політику, держава за допомогою інструментів преференційного оподаткування сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання, забезпечує сприятливі умови прискореного накопичення капіталу в перспективних та пріоритетних галузях, впливає на обсяг і структуру суспільного відтворення. Однією із основних умов досягнення довготривалих темпів економічного зростання вітчизняної економіки є активна інвестиційно-інноваційна діяльність.

Розглянемо детально стан інноваційного розвитку підприємств України (рис. 2.1).



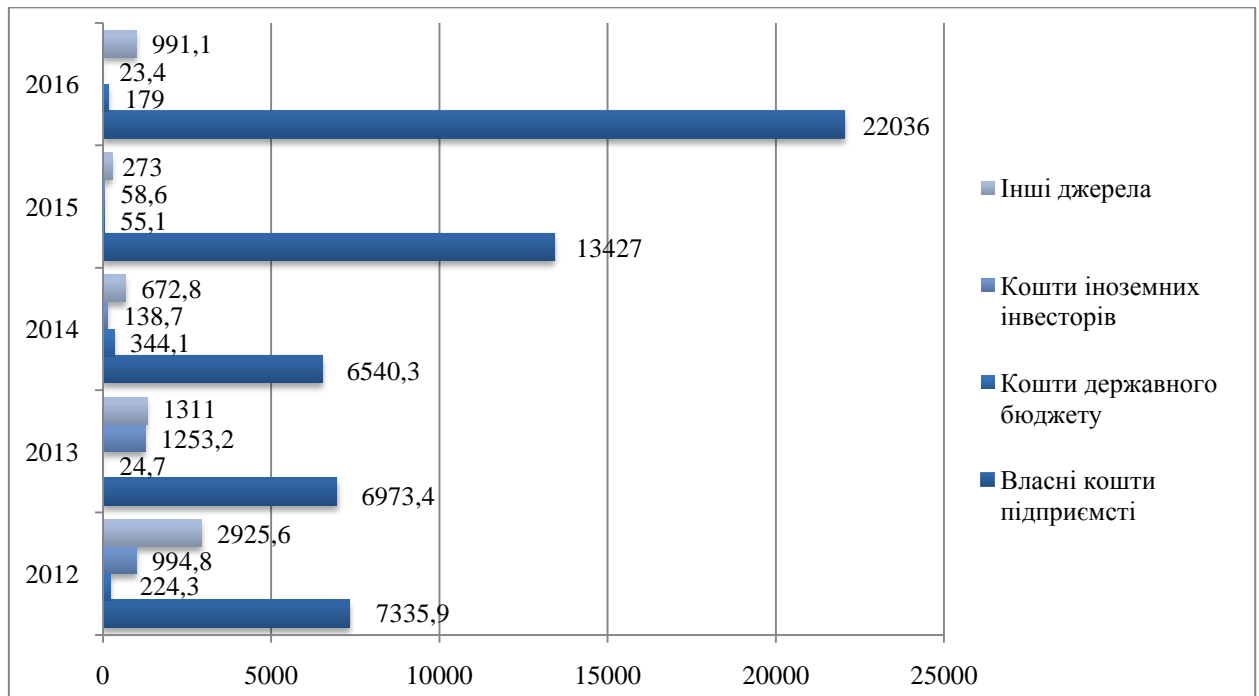
**Рис. 2.1. Динаміка показників суми витрат на інноваційну діяльність та кількості підприємств, що займаються інноваціями в Україні**

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України

Як свідчать дані рис. 2.1, кількість підприємств, що займалися впровадженням інновацій, за останні п'ять років збільшилась з 17,4% до 18,9% загальної кількості підприємств. Так, до 2014 року спостерігається негативна тенденція обох показників. З 2014 р. витрати на фінансування інноваційної діяльності зросли у 3 рази та становили 23299,5 млн. грн. у 2016 році, в той час, як кількість підприємств, що займалися інноваційною діяльністю також збільшилась, проте в меншій мірі.

Головним джерелом фінансування інноваційної діяльності у 2016 році залишаються власні кошти підприємств – 94,9% загального обсягу витрат. Частка кредитів склала 2,7%, фінансова підтримка держави – 1,2%, кошти іноземних та вітчизняних інвесторів – 0,1% та 0,6% відповідно [66].

Фінансування інноваційної діяльності в Україні зросло протягом 2015-2019 рр. в 2,02 рази, що відбулось в першу чергу за рахунок значного збільшення частки власних коштів підприємств у структурі витрат на інновації з 7335,9 у 2015 р. до 22036,0 у 2019 р., тобто у 3 рази. (рис 2. 2).



**Рис. 2.2. Джерела фінансування інноваційних заходів підприємств України за 2015 – 2019 роки, млн. грн.**

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України

Як видно з рис. 2.2, фінансування інноваційної діяльності з державного бюджету здійснювалось в середньому за проаналізований період рівні 1,6%, це служить показником пасивності держави до інноваційної діяльності. Така досить негативна тенденція змушує підприємства України використовувати інші зовнішні джерела залучення ресурсів для проведення інноваційної діяльності.

При цьому, напрями витрат на інноваційну діяльність представлено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

### Напрями витрат на інноваційну діяльність

Роки	Дослідження і розробки		Придбання інших зовнішніх знань		Підготовка виробництва для впровадження інновацій та інші витрати		Придбання машин, обладнання та програмного забезпечення	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
<b>2015</b>	1196,3	10,4%	47,0	0,4%	2185,5	19,1%	8051,8	70,1%
<b>2016</b>	1638,5	17,1%	87,0	0,9%	2290,9	24,0%	5546,3	58,0%
<b>2017</b>	1754,6	22,8%	47,2	0,6%	778,8	10,1%	5115,3	66,5%
<b>2018</b>	2039,5	14,8%	84,9	0,6%	548,0	4,0%	11141,3	80,6%
<b>2019</b>	2457,8	10,6%	64,2	0,3%	878,4	3,8%	19829,0	85,3%

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України

Так, витрати на дослідження і розробки, як внутрішніх НДР, так і зовнішніх, були в середньому на рівні 15% протягом 2012–2016 рр. Витрати на придбання інших зовнішніх знань мають найменшу частку, максимум зафіксований в 2013 р. і тоді зазначені витрати становили 0,9% від всіх витрат на інноваційну діяльність до 0,3% в 2016 р., тобто спостерігається постійне падіння. Витрати на підготовку виробництва для впровадження інновацій та інші витрати мали достатньо значну частку у загальній величині витрат на інноваційну діяльність до 2013 р., тоді і була зафіксована найбільша питома вага – 24,0%, починаючи із 2014 р. спостерігається значне зменшення показника до 3,8% у 2016р.

Витрати пов'язані із придбанням машин, обладнання та програмного забезпечення є найбільшими серед витрат на інноваційну діяльність. Їх питома вага була в межах від 58,0% в 2013 р. до 85,3% в 2016 р. Зазначена ситуація є не зовсім позитивна, оскільки підприємства не бажають розробляти власне обладнання, машини чи програмне забезпечення, вигіднішим для них є їх закупити. Однією із основних причин такої поведінки є відсутність захисту платників податків з боку держави перед ризиками, які виникають при дослідженні та розробці інновацій.

Зазначимо, що інструментарій преференційного оподаткування інноваційної діяльності в Україні охоплює:

- звільнення від перерахування до бюджету сум ввізного мита для суб'єктів інноваційної діяльності технологічних парків та наукових парків [33];

- податковий вексель зі строком погашення на 720 календарний день для платників податку, що виконують проекти технологічних парків згідно із Законом України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків», при імпорті нових устаткування, обладнання, комплектуючих надається органам митного контролю, а при імпорті матеріалів, які не виробляються в Україні, надається податковий вексель на суму податкового зобов'язання зі строком погашення на 180 календарний день з дня надання векселя органу митного контролю [34];

- застосування 20-відсоткової норми прискореної амортизації основних фондів груп 3 і 4 – для суб'єктів технологічних парків [34];

- звільнення від сплати податку на додану вартість операції з постачання програмної продукції [19];

- не підлягають оподаткуванню операції з реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії [18];

– звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання техніки, обладнання, устаткування, визначені Законом України «Про альтернативні види палива» [19].

Як бачимо, механізм преференційного оподаткування інноваційної діяльності в Україні є малодієвим. Існуючі раніше та діючі сьогодні методи використання податкового інструментарію для стимулювання розвитку інноваційного середовища та підтримки вітчизняних суб'єктів господарювання, які прагнуть розробляти новаторські ідеї й втілювати їх у виробничі процеси, не забезпечили бажаного результату. Хоча і спостерігається позитивна тенденція кількості підприємств, що займаються та впроваджують інновації, проте зважаючи на малу величину витрат на дослідження та розробки в Україні можна стверджувати, що придбані машини, обладнання та програмне забезпечення є імпортовані в країну, а отже їх розробка відбувалася за кордоном і саме іноземні компанії в своїх країнах проводять інноваційних характер розвитку економіки, а не українські, котрі тільки споживають плоди діяльності іноземних компаній.

Окрім того, як зазначають І. Алексєєв та Р. Желізняк, «практично всі капітальні вкладення на технічне переозброєння і модернізацію здійснюються в 3-ому та 4-ому технологічному укладі, проте, найгірше є те, що ці технологічні уклади стараються розвивати, тоді, як у секторах вищих технологічних укладів взагалі практично не вкладаються кошти в розробки та інновації. Зазначена ситуація призводить до ще більшого відставання економіки держави та її окремих секторів або підприємств від лідерів світової економіки, котрі вже починають впроваджувати елементи 7-ого технологічного укладу, заснованого на когнітивних технологіях» [31, с. 101].

Тому виникає нагальна потреба у визначенні дієвої системи податкових преференцій для стимулювання інноваційного розвитку країни та проведенні ефективного контролю за використанням коштів, звільнених від оподаткування.

Важливим чинником забезпечення конкурентоспроможності держави є інвестиційна діяльність, яка визначається як сукупність дій юридичних осіб, фізичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій [32].

Динаміка капітальних інвестицій за джерелами фінансування в Україні наведена у таблиці 2.2. Аналізуючи стан інвестиційної діяльності, а також обсяги і загальні тенденції фінансування, можна зробити висновок про його нераціональну структуру та нестабільну динаміку.

Таблиця 2.2

### Структура капітальних інвестицій за джерелами фінансування в Україні

Показник	2015		2016		2017		2018		2019	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
<b>Капітальні інвестиції</b>	293691,7	100,0	267727,9	100,0	198525	100,0	273116,3	100,0	359216,1	100,0
<b>за рахунок коштів:</b>										
державного бюджету	17141,2	5,8	6497,8	2,4	1511,2	0,7	6919,5	2,5	9264,1	2,6
місцевих бюджетів	9149,2	3,1	7219,2	2,7	5276,8	2,6	14259,9	5,2	26817,1	7,5
власних коштів підприємств та організацій	175423,9	59,7	170675,6	63,8	145883,7	71,5	184351,3	67,5	248769,4	69,3
кредитів банків та інших позик	50104,9	17,1	40878,3	15,3	17992,2	8,8	20740,1	7,6	27106,0	7,5
іноземних інвесторів	5040,6	1,7	4881,2	1,8	5536,6	2,7	8185,4	3,0	9831,4	2,7
інших джерел	36831,9	12,6	37575,8	14	27861,1	13,7	38660,1	14,2	37428,1	10,4

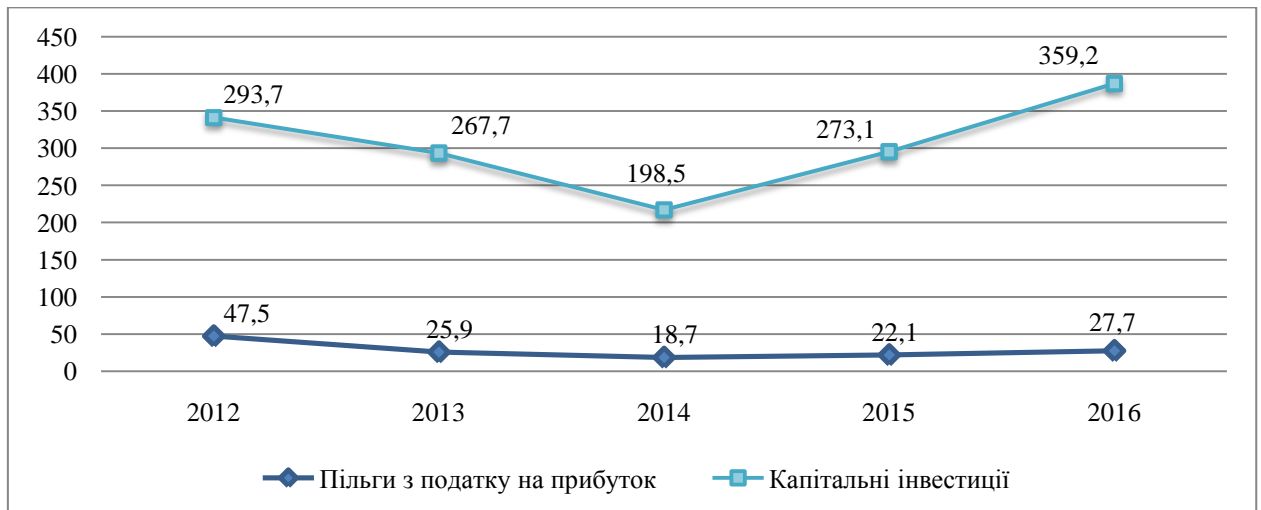
Джерело: розраховано на основі [45; 46; 47; 48; 49]

У період 2015–2019 рр. спостерігається значне зростання обсягів капітальних інвестицій. Якщо в 2015 р. обсяг таких інвестицій становив 293,7 млрд. грн., то на кінець 2019 р. сума капітальних інвестицій зросла до 359,2 млрд. грн., однак у 2017 р. вона значно зменшилась і дорівнювала 198,5 млрд. грн., що на 34,2% менше, ніж у 2015 р. Позитивною тенденцією за проаналізований період є збільшення питомої ваги державного фінансування, зокрема за рахунок коштів місцевих бюджетів, що корелюється із

загальнодержавною політикою децентралізації, в ході якої разом із повноваженнями передаються на місця також фінансові ресурси. Водночас скоротилося фінансування інвестиційної діяльності за рахунок коштів іноземних інвесторів за останній рік (з 3,0 % у 2018 р. до 2,7 % у 2019 р.), що вказує на несприятливе інвестиційне середовище в Україні та відсутність належних та прозорих правил інвестування.

Власні ресурси залишаються основним джерелом інвестиційного розвитку підприємств, частка яких в структурі всіх джерел складає більше половини загального обсягу інвестицій і варіюється в діапазоні 59,7- 69,3% (від найменшого значення до найбільшого). А це, у свою чергу, фактично свідчить про сильну залежність стану інвестування в країні від прибутку підприємств та організацій.

Показовим у цьому аспекті є співвідношення динаміки капітальних інвестицій та обсягів наданих податкових пільг з податку на прибуток для суб'єктів господарювання (див. рис. 2.3 ).



**Рис. 2.3. Динаміка капітальних інвестицій та обсягу наданих пільг з податку на прибуток, млрд. грн.**

Джерело: складено автором на основі [40; 45; 46; 47; 48; 49]

Як бачимо, у 2014 році розмір наданих податкових пільг становив 18,7 млрд. грн., що на 7,2 млрд. грн. менше, ніж у 2013 р. Внаслідок чого, інвестори відреагували на скорочення обсягів пільг з податку на прибуток зменшенням обсягів капітальних інвестицій.

Рівень взаємозалежності між цими показниками відображає показник кореляції. Значення коефіцієнта становить  $R=0,4132$ , що свідчить про наявність слабого прямого взаємозв'язку, а коефіцієнт детермінації дорівнює  $R^2=0,1708$ , тобто зміна обсягів інвестицій в Україні на 17,08 % пояснюється податковими пільгами.

Таким чином, ефективність пільгового оподаткування прибутку як інструмента стимулювання інвестиційної діяльності не підкріплена відповідними економічними результатами. Більше того, як зазначають Л. Амбрик та О.Годованець, «за відсутності в Україні такого виду загальних інвестиційних пільг, як інвестиційний податковий кредит чи інвестиційна податкова знижка, що надається всім без винятку суб'єктам господарювання, які здійснюють інвестиції, існує практика надання пільг за призначенням. Практика надання таких пільг відкриває шлях до маніпуляцій з метою вибору преференцій для «своїх» підприємств і галузей, що не має нічого спільного з суспільними інтересами. Крім цього, такі пільги можуть бути використані особами, яким вони не були призначені. Саме з таких міркувань в Україні слід відходити від практики використання пільг за призначенням» [2, с. 139].

Як стверджує І. Дмитрів, «стимулом до збільшення обсягів інвестицій та впровадження інновацій також має стати запровадження зниженої ставки податку на прибуток підприємств» [17, с. 87].

Водночас низька номінальна ставка податку на прибуток не означає автоматичного формування найбільш конкурентоспроможного фіскального простору. Ефективність податкової системи більше залежить від реальної ставки податку та від простоти і прозорості його адміністрування. Більш точним показником податкового тягаря є ефективна (імпліцитна) ставка податку, представлена в табл. 2.3, що, на відміну від стандартної ставки, показує відношення величини податкових надходжень до величини сукупного прибутку підприємств.



Таблиця 2.3

**Динаміка номінальної та імпліцитної ставок податку на прибуток і фінансових результатів діяльності прибуткових підприємств**

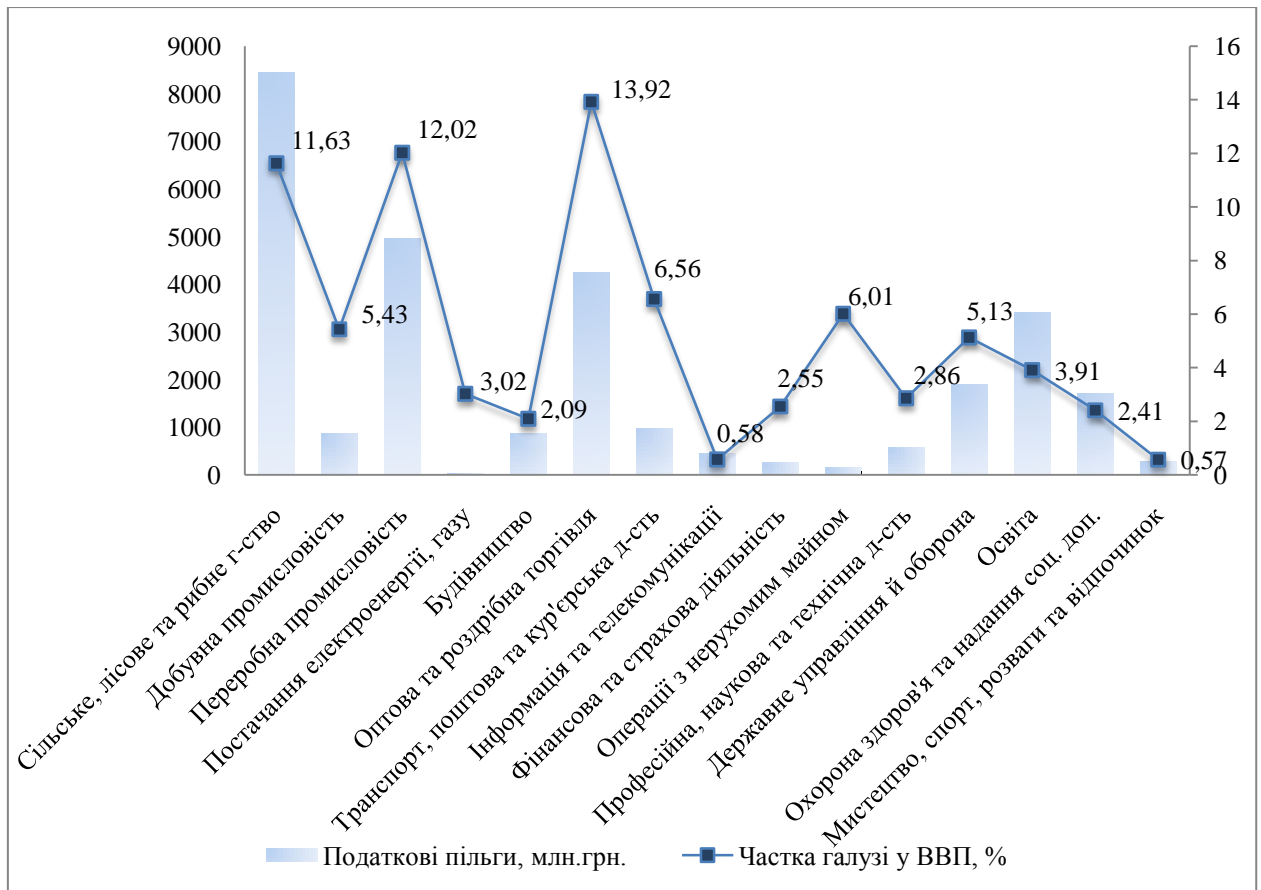
Показник	2012	2013	2014	2015	2016
Надходження податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету, млн. грн.	55793,02	54993,85	40201,48	39053,17	60223,23
Частка підприємств, що одержали прибуток, %	63,0	65,0	65,5	73,3	73,0
Фінансові результати до оподаткування підприємств, що отримали прибуток, млн. грн.	277938,5	234513,7	334517,3	475321,2	523759,4
Чистий прибуток підприємств, які його одержали, млн. грн.	210607,6	179259,6	202704,5	352980,4	396745,4
Номінальна ставка податку, %	21	19	18	18	18
Ефективна (імпліцитна) ставка податку, %	20,07	23,24	12,00	8,20	11,5

Джерело: розраховано автором на основі [11; 66; 68]

Загалом, щодо показників діяльності прибуткових підприємств впродовж аналізованого періоду відсутня єдина тенденція. Так, у 2013 р. чистий прибуток підприємств суттєво скоротився (-31348 млн. грн.) та становив за підсумками року 179259,6 млн. грн. З 2014 по 2016 рік спостерігається позитивна динаміка показників фінансових результатів підприємств та чистого прибутку, в той час, як імпліцитна ставка є досить низькою і коливалася в межах 8,2-12,0% при номінальному значенні 18%.

Податковим законодавством України передбачені податкові преференції, спрямовані на створення сприятливих умов функціонування окремих галузей економіки та додаткового залучення інвестиційних ресурсів у певні види діяльності. Представимо на рис. 2.4 сектори економіки, котрі протягом 2016 року отримали найбільшу кількість пільг з оподаткування.

На основі аналізу даних видно, що основна питома вага пільг у 2016 р. припадає на такі галузі, як сільське та лісове господарство, переробну промисловість, оптову та роздрібну торгівлю (58,4% обсягу наданих пільг). У той час, як створена додана вартість у даних галузях складає 37,6%.



**Рис. 2.4. Структура наданих податкових пільг, що є втратами доходів бюджетів та частки галузей у доданий вартості за 2016 р.**

Джерело: розраховано автором на основі [41; 66]

Як бачимо, питома вага наданих пільг на дослідження та науково-технічну діяльність складає всього 1,9% загальної суми, низькою також є частка у структурі ВВП країни – 2,86%. Кращою спостерігається ситуація у сфері освіти, де обсяг податкових пільг складає 11,3% усіх податкових втрат, внаслідок пільгового оподаткування. Зауважимо, що перехід до інтелектуальної економіки пов'язаний зі збільшенням інвестицій в розвиток людини та інтелектуальний сектор. Однак, в Україні інвестиції у дану сферу є недостатніми.

Також, є ще декілька галузевих пільг з ПДВ, які надані літакобудівним підприємствам та виробникам біопалива. Для цих секторів економіки податкові пільги є більш виправданими, оскільки вони стимулюють розвиток в Україні високотехнологічних виробництв.

Таким чином, можна стверджувати, що значна частка податкових преференцій є безпідставними та в певній мірі необґрунтованими, вони спрямовані на задоволення інтересів окремих суб'єктів господарювання чи групи осіб. Дані фактори призводять до виникнення податкових втрат, неефективного перерозподілу податкових надходжень та порушення фіскальної стабільності. Це обумовлює необхідність дослідження фінансових можливостей держави щодо забезпечення функціонування механізму преференційного оподаткування.

## **2.2. Моніторинг впливу податкових преференцій на формування доходів бюджету**

Складність трансформації податкової політики у напрямі переходу від суто фіскальної до стимулюючої системи оподаткування ускладнюється насамперед тим, що вона відбувається в умовах дефіциту фінансових ресурсів. Зрозуміло, що при використанні інструментів преференційного оподаткування мають прогнозуватися наслідки їх використання як для економіки та соціальної сфери, так і для бюджетної системи держави.

Важливою характеристикою системи оподаткування в цілому є структура податкових надходжень. Частка податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України у 2012-2016 рр. наведена у табл. 2.4.

Як бачимо, податкові надходження становлять базу для формування дохідної частини Зведеного бюджету України. Частка податків у структурі загальних надходжень Зведеного бюджету коливалася протягом 2012-2016 рр. в межах 77,85-83,13%. У 2016 р. надходження від мобілізованих податків становили 83,13% від усіх доходів держави. Найбільший вплив на формування дохідної частини бюджету у 2016 р. мали непрямі податки, що забезпечують близько 40% всіх надходжень, податок з доходів фізичних осіб – 17,73% та податок на прибуток підприємств – 7,69%.

Таблиця 2.4

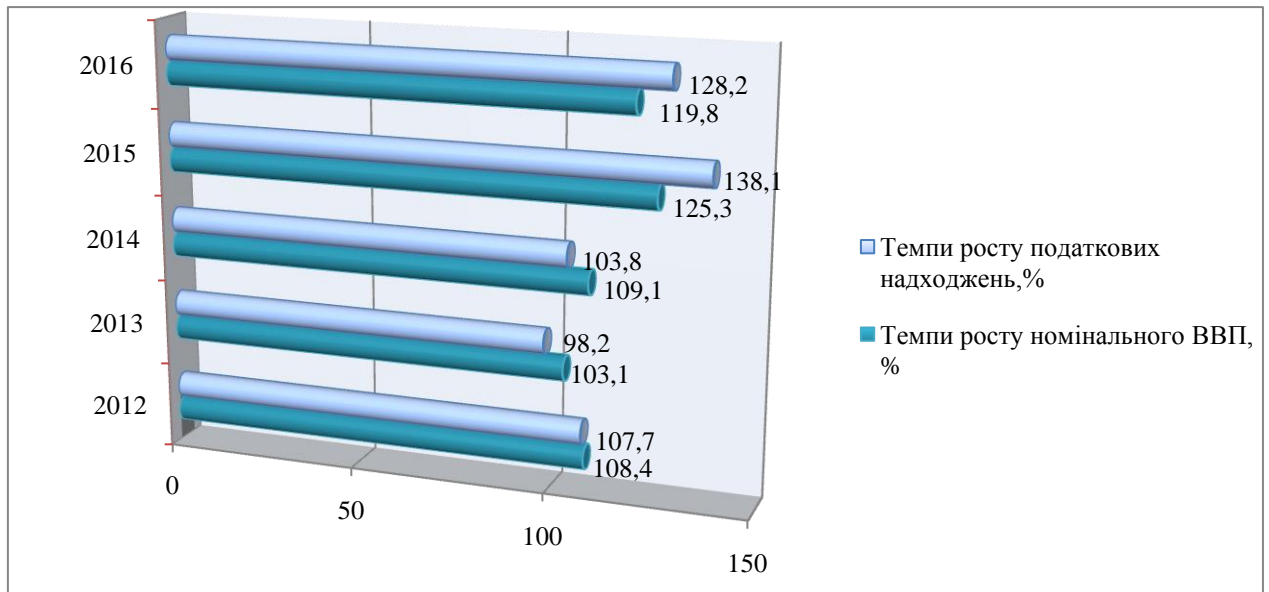
**Частка податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету  
України у 2012-2016 рр., %**

<b>Доходи</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Податкові надходження, у т.ч</b>	80,93	79,94	80,58	77,85	83,13
– Податок та збір на доходи фізичних осіб	15,28	16,29	16,49	15,33	17,73
– Податок на прибуток підприємств	12,52	12,42	8,81	5,99	7,69
– Податки на власність	0,15	0,13	0,09	0,0003	0,0002
– Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	3,94	6,52	7,37	6,43	5,95
– Внутрішні податки на товари та послуги	39,78	37,25	40,37	38,23	43,08
– Місцеві податки	1,19	1,65	1,76	4,15	5,39
– Інші податкові надходження	27,14	25,74	25,11	29,87	20,15
<b>Неподаткові надходження</b>	18,16	19,19	17,68	21,49	16,03
<b>Доходи від операцій з капіталом</b>	0,67	0,37	0,44	0,28	0,20
<b>Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій</b>	0,05	0,35	1,18	0,29	0,54
<b>Цільові фонди</b>	0,19	0,15	1,12	0,09	0,10
<b>Усього доходів</b>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Джерело: розраховано автором за даними Державної казначейської служби України

Показовим у контексті забезпечення соціально-економічного розвитку держави є аналіз темпів росту податкових надходжень та номінального ВВП (див. рис. 2.5).

Так, динаміка доходів, мобілізованих до всіх бюджетів держави за досліджувані роки в основному є позитивною, виключенням став 2013 рік. Якщо у 2012-2014 рр. номінальний ВВП зростав порівняно швидшими темпами, переважаючи ріст податкових надходжень, то у 2015-2016 рр. податкові надходження Зведеного бюджету зросли випереджальними темпами, відповідно на 12,8 % та 8,4 % швидше порівняно з ВВП. Тобто, податкова політики продовжує набирати ще більш фіскального характеру, збільшуючи вагу податків у доходах бюджету.



**Рис. 2.5. Динаміка темпів росту податкових надходжень Зведеного бюджету України та номінального ВВП за 2012-2016 рр.**

Джерело: розраховано автором на основі [11; 66]

Розглянемо податкові пільги, як основний інструмент преференційного оподаткування, адже, використання пільгових режимів суттєво впливає на показники фіскальної ефективності національної податкової системи.

Починаючи з 1997 р., Державна податкова служба щоквартально формувала та затверджувала Довідник пільг, які передбачені чинним законодавством зі сплати податків і зборів. Розглянемо зміну кількості податкових пільг за 2012-2016 рр., що представлено в табл. 2.5.

У період 2012-2016 років спостерігалися значні зміни як у загальній кількості податкових пільг, так і у розрізі платежів. Якщо у 2012 році існувало 286 податкових пільг, в 2014 році кількість зросла до 322, то в 2016 р. – скоротилась у 1,4 раза і становила 206. Так, основну питому вагу пільг складають наступні податки: ПДВ, податок на прибуток підприємств, плата за землю та акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів. У 2016 р. питома вага наданих пільг з податку на прибуток підприємств зменшилася на 72,9% порівняно з базовим роком.

Таблиця 2.5

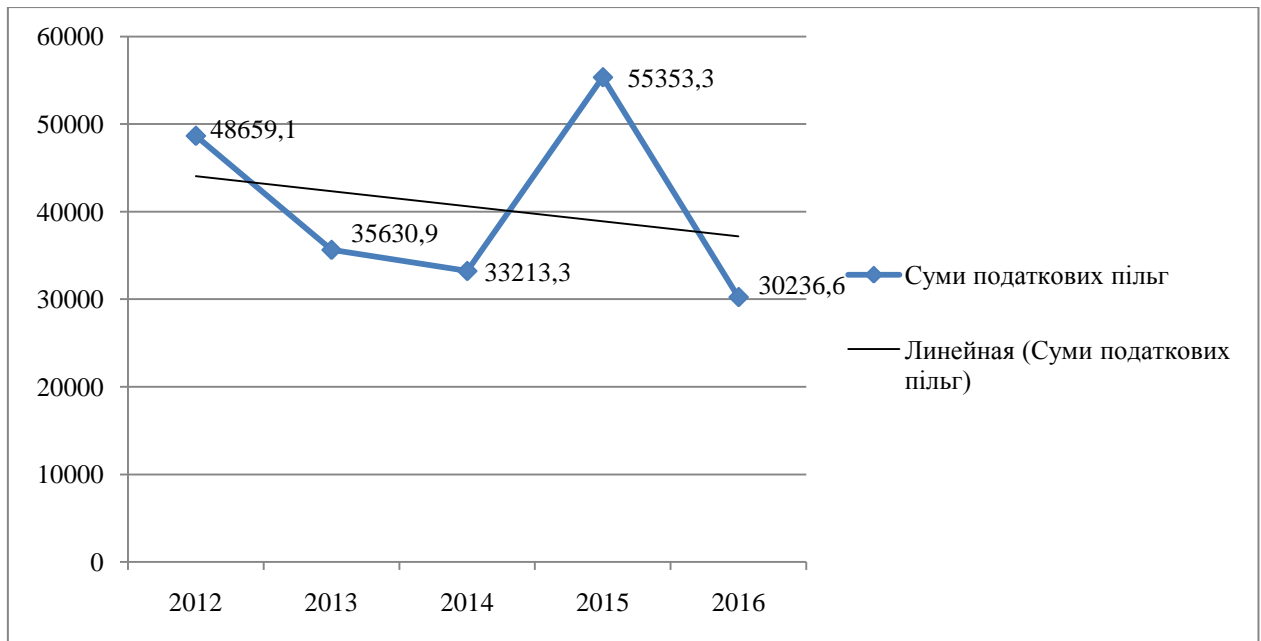
**Динаміка кількості податкових пільг у розрізі податкових платежів  
за період 2012-2016 рр.**

<b>Рік</b>	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Вид платежу</b>					
<b>Податок на прибуток підприємств</b>	96	89	95	28	26
<b>Плата за землю</b>	50	51	51	21	21
<b>Податок на додану вартість</b>	106	125	128	127	116
<b>Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів</b>	14	22	29	23	25
<b>Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів</b>	13	18	17	17	16
<b>Місцеві податки і збори</b>	7	2	2	2	2
<b>Усього</b>	286	307	322	218	206

Джерело: розраховано автором на основі [18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 26; 27; 28; 29]

Загалом динаміка кількості пільг з податку на додану вартість у всі роки була однаковою та становила в середньому 120, проте на фоні зменшення загальної кількості пільг їх питома вага зросла з 35,3% у 2012 р. до 53,5% у 2016р. Слід відзначити негативну тенденцію у 2015-2016 рр. щодо значного зменшення пільг з податку на прибуток і переорієнтацію структури наданих пільг на сферу непрямого оподаткування.

Проаналізувавши динаміку загальної кількості податкових пільг та поділу їх між окремими видами податків та зборів, проведемо аналіз динаміки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування (див. рис. 2.6).



**Рис. 2.6. Динаміка податкових пільг, що є втратами доходів бюджету за період 2012-2016 рр., млн. грн.**

Джерело: розраховано автором на основі [41]

Як видно з рисунка, у період 2012-2016 рр. втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг зменшились з 48,6 млрд. грн. у 2012 р. до 30,2 млрд. грн. у 2016 р. або на 37,9%. Однак у 2015 році обсяг податкових пільг досягнув максимального значення – 55,3 млрд. грн., тобто, на 40% більше попереднього року, що пов'язано, в першу чергу, із зростанням податкових пільг з ПДВ у 1,8 рази (див. табл. 2. 6).

Так, найбільше податкових пільг надано з ПДВ, величина яких зросла з 88321,5 млн. грн. у 2008 р. до 104986,7 млн. грн. у 2016 р. Друге місце за величиною втрат від надання податкових пільг займає податок на прибуток підприємств – вони зросли з 47669,7 млн. грн. до 75461,1 млн. грн. або на 41,7% за аналізований період. Необхідно відзначити значне збільшення пільг з акцизного податку із вироблених в Україні товарів і послуг, які у 2013 р. сягнули рекордного значення, збільшившись на 59,2% відносно 2012 р., але в 2014 р. дещо знизилися.

Таблиця 2.6

**Динаміка податкових пільг, що є втратами доходів бюджету в розрізі  
податкових платежів за 2012-2016 рр.**

Назва платежу	2012		2013		2014		2015		2016	
	Факт, млн. грн.	%	Факт, млн. грн.	%	Факт, млн. грн.	%	Факт, млн. грн.	%	Факт, млн. грн.	%
Податок на прибуток підприємств	47669,7	30,6	18723,2	13,0	22135,2	15,1	27707,0	13,5	75461,1	32,4
Плата за землю	3675,0	2,4	3952,7	2,8	8745,3	5,9	-	-	-	-
Податок на додану вартість	88321,5	56,6	78074,2	54,3	77946,7	53,0	141328,5	68,9	104986,7	45,0
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	15520,9	9,9	38019,8	26,4	30135,2	20,5	21646,1	10,6	30091,4	12,9
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	720,4	0,5	5022,9	3,5	8044,3	5,5	10006,5	4,9	16446,8	7,0
Податок на майно	-	-	-	-	0,001	0,0	4305,6	2,1	6170,0	2,6
Збір за місця для паркування транспортних засобів	0,11	0,0	-	-	-	-	0,002	0,0	56,3	0,0
Туристичний збір	-	-	0,01	0,0	0,03	0,0	0,02	0,0	0,05	0,0

Джерело: розраховано автором на основі [40]

Як зазначає Я. 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 [30, с.175].

У регіональному розрізі ситуація щодо втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування представлена у табл. 2.7.



Таблиця 2.7

## Розподіл податкових пільг за регіонами України

Регіони	2013		2014		2015		2016	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
АРК	788,7	2,21	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00
Вінницька	1159,0	3,25	1360,6	4,09	2543,9	4,59	1046,7	3,46
Донецька	286,8	0,80	254,5	0,77	372,8	0,67	269,2	0,89
Волинська	1353,2	3,79	1956,8	5,89	3323,0	6,00	1346,3	4,45
Дніпропетровська	1395,0	3,92	968,4	2,92	1329,0	2,40	662,1	2,19
Донецька	510,0	1,43	411,7	1,24	994,7	1,79	725,7	2,39
Закарпатська	187,6	0,53	106,5	0,32	104,7	0,19	109,1	0,36
Запорізька	860,3	2,41	977,2	2,94	1540,0	2,78	717,3	2,37
Івано-Франківська	350,4	0,98	511,5	1,54	717,4	1,29	312,4	1,03
Київська	4028,5	11,31	2066,9	6,22	3612,8	6,53	947,7	3,13
Кіровоградська	814,7	2,29	1028,2	3,09	2224,5	4,02	449,1	1,48
Луганська	593,4	1,67	359,0	1,08	664,9	1,20	239,3	0,79
Львівська	811,5	2,28	1190,3	3,58	1205,7	2,18	1240,9	4,10
Миколаївська	641,9	1,80	877,6	2,64	1525,6	2,76	400,1	1,32
Одеська	1265,2	3,55	1259,4	3,79	2135,4	3,86	1322,0	4,37
Полтавська	1644,8	4,62	2001,2	6,03	6152,5	11,11	1334,3	4,41
Рівненська	473,6	1,33	594,6	1,79	875,4	1,58	244,2	0,81
Сумська	892,6	2,50	838,7	2,53	2156,1	3,89	476,2	1,57
Тернопільська	446,7	1,25	595,3	1,79	1509,6	2,73	1768,6	5,84
Харківська	2166,1	6,08	2144,3	6,46	3489,7	6,30	1412,5	4,67
Херсонська	597,6	1,68	838,0	2,52	1382,7	2,49	556,4	1,84
Хмельницька	738,0	2,07	947,1	2,85	1869,5	3,38	697,2	2,30
Черкаська	1849,3	5,19	1931,0	5,81	2688,3	4,86	884,1	2,92
Чернівецька	249,7	0,70	225,1	0,68	381,8	0,69	211,8	0,69
Чернігівська	612,3	1,72	706,1	2,13	2253,3	4,07	373,4	1,23
м. Київ	4206,6	11,80	2832,7	8,53	5515,2	9,96	4424,1	14,62
м. Севастополь	115,8	0,34	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,00
Центральний офіс	6600,8	18,52	6230,5	18,76	4784,7	8,64	7992,8	26,41
<b>Усього</b>	<b>35630,9</b>	<b>100</b>	<b>33213,3</b>	<b>100</b>	<b>55353,3</b>	<b>100</b>	<b>30263,6</b>	<b>100</b>

Джерело: розраховано автором на основі [42]

Протягом досліджуваного періоду фаворитами по пільговому оподаткуванню були Центральний офіс, м. Київ та Полтавська область (у 2015 році). Вінницька, Волинська, Київська, Одеська, Сумська, Харківська, Черкаська мають частку втрат від загальних меншу за 10 %. Втрати бюджету у 2016 р. становили 30263,6 млн грн, що на 467,3 млн. грн. менше, порівняно із базовим роком. Як бачимо, максимального значення втрати бюджету від надання податкових пільг досягли у 2015 році і становили 55353,3 млн. грн.

Таким чином, функціонування системи преференційного оподаткування пов'язано із втратою надходжень бюджету, внаслідок чого

виникає необхідність враховувати фінансові можливості держави щодо надання преференцій. Тому в умовах бюджетного дефіциту при виборі інструментів преференційного оподаткування потрібно виходити із найменших податкових втрат. А запровадження нових інструментів податкового регулювання повинно бути виваженим та обґрунтованим з позиції їх як фіскальної, так і економічної ефективності.

### **2.3. Соціально-економічні ефекти використання податкових преференцій**

В умовах фінансової кризи домінуючими є проблеми розвитку промислового та аграрного виробництва, активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, подолання безробіття та інфляційних процесів, реалізації належного соціального захисту та забезпечення населення. Вищезазначене характеризує рівень соціально-економічного розвитку держави, який визначає рівень добробуту громадян. Саме тому дослідження та аналіз обсягів доходів населення, купівельної здатності громадян і можливості заощаджувати є важливими завданнями на сьогоднішньому етапі розвитку країни [78, с. 246]. Досягнення високого рівня розвитку суспільства та добробуту громадян беззаперечно залежить від ефективності інструментів преференційного оподаткування.

Слід зазначити, що оцінка рівня соціально-економічного розвитку країни є необхідним етапом під час обрання конкретного набору преференційних технологій оподаткування з множини альтернативних та є необхідною складовою процесу державного регулювання соціальної сфери, адже надає уявлення про результативність відповідних заходів за певний проміжок часу, ступінь їх успішності та, відповідно, можливість подальшого їх застосування у незмінному стані або необхідності коригування відповідно до соціально-економічних умов [38, с. 27].

На нашу думку, одним із найважливіших показників добробуту населення є рівень його матеріального забезпечення (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

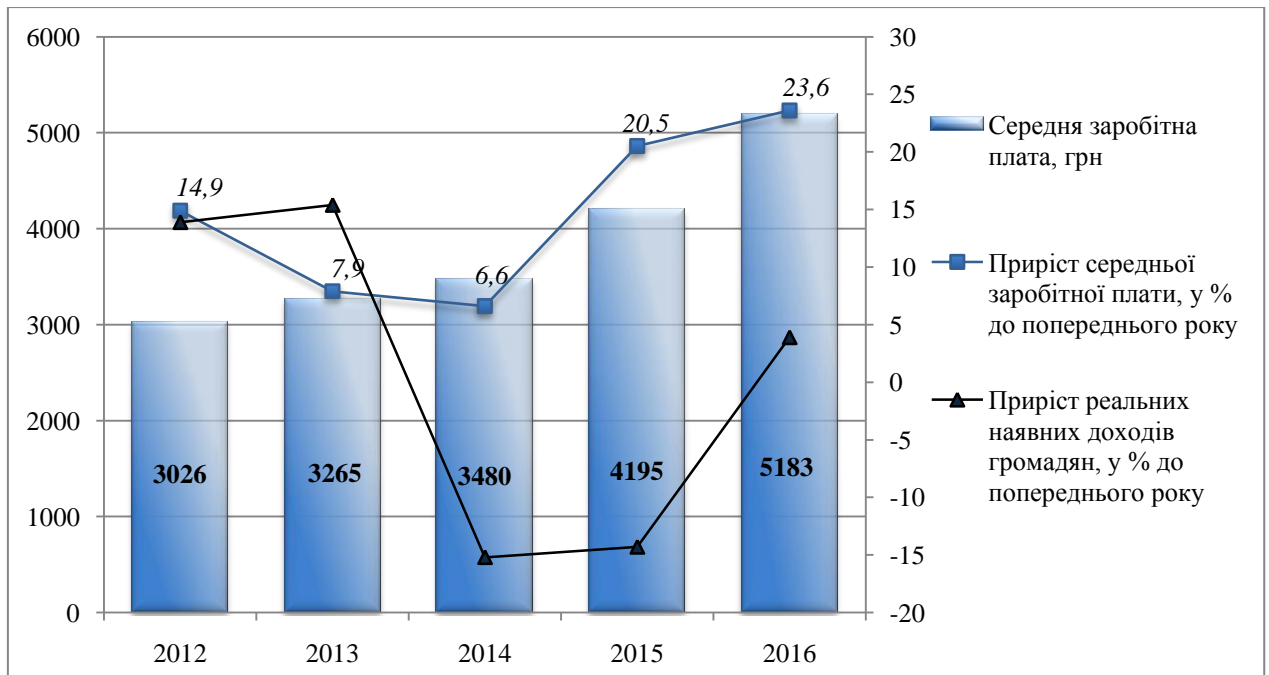
### Структура сукупних доходів домогосподарств в Україні

Показник \ Рік	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Усього сукупних ресурсів за місяць у розрахунку на одне господарство, грн.</b>	<b>4 144,5</b>	<b>4 470,5</b>	<b>4 563,3</b>	<b>5 231,7</b>	<b>6 238,8</b>
Грошові доходи, %	91,0	90,8	91,2	89,4	86,0
- оплата праці, %	50,8	50,6	48,8	47,2	46,7
- доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості, %	4,1	4,1	5,2	5,5	5,2
- доходи від продажу сільськогосподарської продукції, %	2,8	2,8	3,2	3,4	2,9
- пенсії, стипендії, соціальні допомоги, надані готівкою, %	27,1	27,1	27,0	25,2	23,1
- грошова допомога від родичів, інших осіб та інші грошові доходи, %	6,2	6,2	7,0	8,1	8,1
Інші надходження, %	9,0	9,2	8,8	10,6	14,0

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України

Як бачимо, спостерігається поступове підвищення сукупних ресурсів у 2016 р. порівняно із 2015 р. та 2012 р. на 16,1% та 33,6% відповідно. При цьому у структурі доходів українських домогосподарств вагому частку складають оплата праці (46,7%), пенсії, стипендії та соціальні допомоги (23,1%), грошова допомога від родичів та інших осіб (8,1%).

Отже, вагомим чинником, що впливає на сукупний дохід домогосподарств, є рівень заробітної плати. На рис. 2.7 показано як змінювалась реальна середньомісячна заробітна плата в Україні за останні п'ять років.



**Рис. 2.7. Динаміка середньомісячної заробітної плати та приросту реальних доходів громадян в Україні за 2012–2016 рр.**

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

Як бачимо, середньомісячна заробітна плата в Україні за 2012-2016 рр. мала тенденцію до зростання. У 2012 р. такий показник становив 3026 грн., тоді як у 2016 р. – 5183 грн. Протягом аналізованого періоду щорічний приріст середньої заробітної плати по Україні становив в середньому 14,7%. Проте, на фоні зростання абсолютного показника темп приросту реального наявного доходу громадян щорічно скорочується (за винятком 2013 та 2016 рр.). Звичайно, соціальний добробут в країні та купівельна спроможність населення не будуть покращуватись, коли падає розмір реальної заробітної плати. Тому хотілось би відзначити саме інструментарій преференційного оподаткування як чинники впливу на розмір доходів громадян, що здійснюється через застосування податкової знижки та податкової соціальної пільги (ПСП).

В таблиці 2.9 представлена динаміка надання податкової знижки за період 2011-2015рр.

Таблиця 2.9

**Динаміка надання податкової знижки з ПДФО**

	2011	2012	2013	2014	2015
Загальна кількість одержувачів, осіб	188 259	165 758	198 256	179 631	87 000
Загальна сума податкової знижки, тис. грн.	138 363,9	169 507	214 334	204 721	71 900
Середня сума податкової знижки в розрахунку на 1 особу, грн.	735	1023	1081	1140	826
Відношення загальної суми податкової знижки до суми надходжень від ПДФО до зведеного бюджету, %	0,23	0,25	0,29	0,27	0,07

Джерело: складено автором за даними Державної фіскальної служби України.

Аналіз даних свідчить про позитивну тенденцію загальної суми податкової знижки та орієнтованої чистої вигоди платника податку від застосування податкової знижки з 2011 року до 2014. Про низьку регулятивну ефективність преференції свідчить кількість її одержувачів серед зайнятого населення у віці 15-70 років, що не перевищує 1% (0,90% у 2011 році, 0,79 % у 2012, 0,95 % у 2013, 0,90% у 2014 та 0,48% у 2015).

Механізм оподаткування доходів громадян включає преференційний інструментарій захисту соціально незахищених верств населення, що здійснюється через застосування податкової соціальної пільги. Відповідно до законодавства, на податкову соціальну пільгу має право платник податку, який отримує доходи у вигляді заробітної плати, якщо її розмір за звітний місяць не перевищує місячного прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного податкового року, збільшеного на 140% та округленого до найближчих десяти гривень.

На основі аналізу даних табл. 2.10 робимо висновок про поступове скорочення кількості осіб, які отримували сподаткову соціальну пільгу у 2012-2016 роках.

Таблиця 2.10

**Структура надання податкової соціальної пільги в Україні у  
2012-2016 рр.**

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Загальна кількість осіб, яким надано податкову соціальну пільгу на підставі п. 169.1.1 ст. 169 Податкового кодексу України, тис. осіб	6286,2	5939,0	5371,5	4421,2	4022,2
Загальна кількість осіб, яким надано податкову соціальну пільгу на підставі п. 169.1.2 ст. 169 Податкового кодексу України, тис. осіб	391,8	416,1	405,6	396,4	393,5
Загальна кількість осіб, яким надано податкову соціальну пільгу на підставі п. 169.1.3 ст. 169 Податкового кодексу України, тис. осіб	258,2	233,3	205,8	166,4	146,0
Загальна кількість осіб, яким надано податкову соціальну пільгу на підставі п. 169.1.4 ст. 169 Податкового кодексу України, тис. осіб	38,2	27,7	20,8	17,2	14,6
Загальна кількість громадян, що отримали податкові соціальні пільги, тис. осіб	6974,4	6616,1	6003,7	5001,2	4576,3

Джерело: складено автором на основі [39]

Так, загальна кількість осіб, що отримали пільгу, зменшилася на 2398,1 тис. осіб і становила 4576,3 тис. осіб у 2016 році. При цьому 87,9% платників податку отримували її на підставі п. 169.1.1 Податкового кодексу України. Три наступні види пільг сумарно за кількістю отримувачів становили 8,6%, 3,2% та 0,3% відповідно. Зокрема, найменше отримувачів ПСП визначено на підставі п. 169.1.4 ПКУ, що встановлені для платників податків, які є Героями України, Героями Радянського Союзу, учасниками бойових дій під час Другої світової війни, колишніми в'язнями концтаборів та ін. Це можна пояснити тим, що вік таких платників податків найчастіше перевищує 70-80 років і трудову діяльність більшість осіб припиняють вести з об'єктивних причин.

На основі методики визначення податкової соціальної пільги розрахуємо на скільки зменшиться дохід після оподаткування у осіб, яким

така пільга надається, у розмірі 100%, 150% і 200% та прослідкуємо її вплив на платоспроможність фізичних осіб (див. табл. 2.11).

Таблиця 2. 11

**Розрахункові дані щодо фактичних вигод платника податків від застосування податкової соціальної пільги**

Рік	Граничний розмір доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.	Сума податкової соціальної пільги					
		100%*		150%		200%	
		Сума пільги, грн.	Чиста вигода, грн.	Сума пільги, грн.	Чиста вигода, грн.	Сума пільги, грн.	Чиста вигода, грн.
2012	1500,00	536,50	80,48	804,75	120,71	1073,00	160,95
2013	1610,00	573,50	86,03	860,25	129,04	1147,00	172,05
2014	1710,00	609,00	91,35	913,50	137,03	1218,00	182,70
2015	1710,00	609,00	91,35	913,50	137,03	1218,00	182,70
2016	1930,00	689,00	124,02	1033,50	186,03	1378,00	248,04

\*у розрахунку на одну дитину

Джерело: розроблено автором

За нашими підрахунками, фізичні особи, що мають право на отримання соціальної пільги, збільшували свій дохід за її рахунок при умові: 100 % пільга — з 80,48 грн (7,9 % прожиткового мінімуму) у 2012 р. до 124,02 грн у 2016 р. (9,3 % ПМ); 150 % пільга — з 120,71 грн (11,9 % ПМ) у 2012 р. до 186,03 грн у 2016 р. (13,9 % ПМ); 200 % пільга — з 160,95 грн (15,8 % ПМ) у 2012 р. до 248,04 грн у 2016 р. (18,6 % ПМ). У громадян, які отримують мінімальну заробітну плату, навіть з урахуванням 200 % пільги, залишається дохід, менший за прожитковий мінімум (15,48 ПМ у 2012 р., 15,5 ПМ у 2013 р., 15,5 ПМ у 2014 р., 15,5 ПМ у 2015 р., 18,6 ПМ у 2016 р.)

Погоджуємось з висновками А. Крисоватого та А. Луцика про те, правило податкової соціальної пільги фактично нівелює можливість її застосування [54, с. 14]. Науковці обґрунтовують це тим, що, за даними Державної служби статистики України, частка осіб з доходом менше 2000 грн. у червні 2016 року складала 19,7% від усіх працюючих, а це лише

п'ята частина працюючого населення, решта 80,3% – не користувалися пільгою. Це свідчить про присутність у законодавстві з оподаткування доходів фізичних осіб «віддалених від реальності» інструментів оподаткування.

Звичайно, функціонування податкової соціальної пільги дещо послаблює податковий тиск на малозабезпечені категорії громадян. Проте, на нашу думку, нині вона не забезпечує виконання одного з визначальних у світовій практиці податкових відносин принципів соціальної та фіскальної політики, згідно з яким рівень доходу, що покриває базові потреби громадянина, звільняється від оподаткування. Крім того, в результаті поширення практики приховування доходів від оподаткування значна частина податкових соціальних пільг надається тим платникам, що насправді їй не потребують, оскільки вони отримують порівняно високі доходи, які ними приховуються від оподаткування.

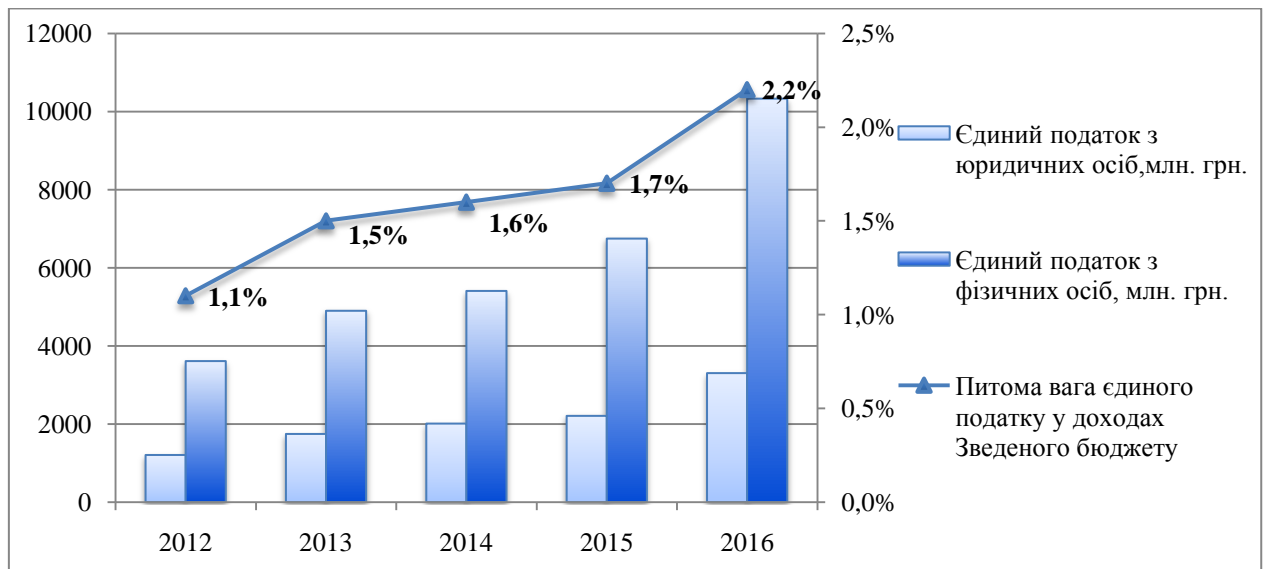
На наше переконання, ефективним інструментом в контексті підвищення добробуту населення є застосування щодо оподаткування доходів громадян неоподаткованого мінімуму. Відповідно до податкового законодавства, розмір неоподаткованого мінімуму в Україні становить 17 грн. та використовується лише для визначення розміру штрафних санкцій.

У розвинутих країнах неоподатковуваний мінімум у механізмі особистого прибуткового оподаткування — максимально наближений до прожиткового мінімуму індивідуума. Для оцінки величини прожиткового мінімуму використовується поняття мінімального споживчого бюджету, при обчисленні якого враховується широкий спектр життєво важливих і соціально значимих витрат, включаючи затрати на утримання сім'ї та дітей, освіту, лікування тощо. Ситуація, яка склалася в Україні, свідчить про те, що неоподатковуваний мінімум втратив своє буквальне значення, його функціонування ніяк не впливає на визначення податкового зобов'язання, а отже, позбавлений будь-яких ознак преференції [9, с. 116].



На нашу думку, стандарт неоподаткованого мінімуму варто встановити на рівні, що не перевищує розмір мінімальної заробітної плати, але й водночас не меншому за прожитковий мінімум.

Найбільш дискусійним аспектом функціонування податкових преференцій серед вітчизняних науковців є існування поряд із загальною системою оподаткування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. На рис. 2.8 визначено фіскальний ефект єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва.

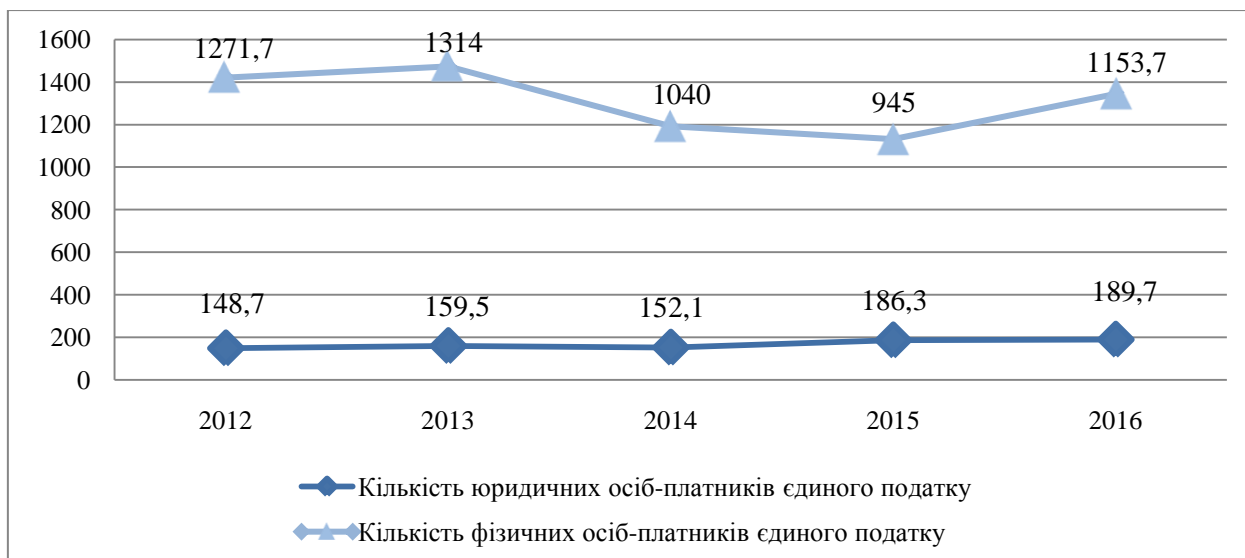


**Рис. 2.8. Динаміка обсягів надходжень єдиного податку до Зведеного бюджету України**

Джерело: розраховано автором за даними Державної казначейської служби України

Як бачимо, питома вага платежу у зведеному бюджеті є незначною, проте спостерігається тенденція до збільшення. Якщо у 2012 сума надходжень єдиного податку становила 1204,9 млн.грн., то у 2016 зросла на 92,9% і склала 17167,1 млн. грн. Надходження єдиного податку формувалися, головним чином, за рахунок надходжень від фізичних осіб, що становить в середньому 75% загальної суми.

Відзначимо позитивну динаміку кількості платників єдиного податку, що свідчить про підвищення рівня зайнятості населення (див. рис. 2.9).



**Рис. 2.9. Динаміка кількості платників єдиного податку, тис. осіб**

Джерело: складено автором на основі [43]

На нашу думку, ключовим призначенням даної преференції є не її фінансовий ефект, а можливість впливати на зайнятість населення. Це зумовлено також тим, що в даному секторі вбачають джерело ефективної зайнятості, оскільки малий підприємець може дозволити собі прийняти на роботу працівників з обмеженими знаннями та досвідом та навчити їх у процесі праці. Така ефективна зайнятість сприяє в Україні послабленню майнової диференціації та підвищенню рівня життя та добробуту населення, пом'якшенню соціальної напруги тощо.

## Висновки до розділу 2

Багатовекторний аналіз діючого механізму преференційного оподаткування суб'єктів господарювання в Україні дозволяє зробити наступні узагальнення:

1. На сьогодні, рівень інвестування вітчизняної економіки недостатній у зв'язку з впливом внутрішніх і зовнішніх чинників, до яких зараховано рецесію економіки та загрозу дефолту, військові дії на сході

держави, недосконалість законодавства та зниження інвестиційної привабливості України на фоні макроекономічної нестабільності тощо.

2. Податкові надходження становлять базу для формування дохідної частини Зведеного бюджету України. Так, у 2019 р. за рахунок податкових надходжень сформовано 83,13% доходів Зведеного бюджету України. Частка податків у структурі загальних надходжень Зведеного бюджету коливалася протягом 2015-2019 рр. в межах 77,85-83,13%.

3. Аналіз політики щодо надання податкових пільг засвідчив про їх неефективну структуру та невідповідність механізму надання стратегічним цілям трансформації національної економіки. У 2019 р. в Україні діяло 217 податкових пільг, основну питому вагу яких складають наступні податки: податок на додану вартість (53,5%), податок на прибуток підприємств (12%), плата за землю (9,7%) та акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (7,4). За досліджуваний період втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг зменшились з 48,6 млрд. грн., або 3,4% ВВП у 2012 р. до 30,2 млрд. грн., або 1,3% у 2016 р.

4. Як видно з проведеного дослідження, позитивними зрушеннями впродовж 2015-2019 рр. при реалізації податкових реформ можна вважати щорічне збільшення (у середньому на 14,7%,) показника середньої заробітної плати. При цьому основні елементи (податкова соціальна пільга та податкова знижка) застосовуються лише до трудових доходів та поширюються вони на незначну частку населення.

5. Зазначимо, що податкове регулювання є тільки одним із множини факторів, що обумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання. Негативний вплив інших факторів може звести нанівець доцільність тих чи інших податкових нововведень. Виходячи з цього, будь-який регулятивний вплив у сфері оподаткування попередньо має оцінюватися не тільки з позиції пов'язаних з ним витрат та очікуваного результату, але й з погляду ймовірності отримання останнього.

### РОЗДІЛ 3.

## ВЕКТОРИ РЕФОРМУВАННЯ ПРАКТИКИ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УКРАЇНІ

### 3.1. Зарубіжний досвід податкового стимулювання та можливості його адаптації в Україні

Україна обрала курс європейського економічного співробітництва, що окреслив пріоритети трансформування її суспільно-економічної організації загалом та розбудови ефективної системи оподаткування зокрема. Важливим сегментом здійснення податкових реформ в контексті євроінтеграції є вдосконалення преференційного оподаткування в Україні. Адже, оцінка діючої в країні технології пільгового оподаткування суб'єктів господарювання та населення на предмет її фіскальної віддачі та стимулюючого впливу показала, що, незважаючи на неперервний процес модернізації та вдосконалення, стверджувати про її ефективність не доводиться.

Податкові преференції виявились одними із найрезультативніших інструментів регулювання соціально-економічних процесів у економічно розвинутих країнах. Як свідчить міжнародний досвід, значного поширення вони набули у сфері інноваційного регулювання. З метою визначення способів підвищення ефективності інноваційної діяльності в Україні проаналізуємо досвід стимулювання інноваційних процесів у країнах-орієнтирах щодо формування національної інноваційної системи України.

До основних інструментів податкового механізму стимулювання досліджень та розробок у країнах ОЕСР науковець Л. Амбрик відносить наступні [1, с. 133]:

- «об'ємний» дослідницький податковий кредит (Австралія, Канада, Франція, Норвегія, Бразилія, Китай, Індія);

- «прирістний» дослідницький податковий кредит (США);
- комбінована система (Японія, Корея, Іспанія, Австралія);
- податкова знижка (Данія, Чехія, Австрія, Угорщина, Велика Британія);
- податковий кредит із заробітку працівника, зайнятого у сфері досліджень та розробок (Бельгія, Угорщина, Нідерланди, Іспанія);
- обмеження щодо обсягів (Італія, Японія, США, Австрія, Нідерланди).

Однією із «найщедріших» у світі систем преференційного оподаткування підприємств, що займаються науковими дослідженнями та розробками, вважається французька. Уряд Франції постійно вдосконалює принципи та дизайн податкових стимулів з метою визначення такого набору параметрів, який спровокує процес самоорганізації усіх елементів (наука, університети, бізнес ) в якісно нову інноваційну екосистему [88, с. 166].

На сьогодні, поряд із банківським кредитуванням та державними субсидіями, основним інструментом стимулювання інвестицій в Франції являється дослідницький податковий кредит, котрий покриває 30% річних витрат компанії на дослідження та розробки, що не перевищує 100 млн. євро, плюс 5% від суми перевищення. Компанії, котрі звертаються за податковими пільгами вперше, можуть отримати знижку на 50 % витрат на НДДКР у перший рік роботи та 40 % – на другий рік. Ставки однакові для підприємств будь-якого розміру та форми власності. Сума дослідницького податкового кредиту може бути збільшена за умови залучення до проведення дослідження університетів.

Слід зазначити, що «об'ємні» пільги характерні для країн, державна інноваційна політика яких спрямовується на зростання кількості інноваційно активних підприємств, за рахунок залучення малого бізнесу. Лідером у запровадженні «прирістних» пільг є США. У національній інноваційній системі цієї країни порівняно із іншими значною є частка великих

корпорацій, для яких характерний певний рівень інноваційних витрат. Відповідно, і державна інноваційна політика спрямована на податкове стимулювання розвитку інноваційної діяльності з допомогою застосування «прирістних» пільг [63, с. 83].

Також, у США функціонують податкові преференції щодо підприємств, які ініціюють та здійснюють інноваційні зміни, через [4 с. 127]:

- через пільгове оподаткування фірм, що здійснюють НДДКР, у розмірі до 20% приросту витрат на НДДКР порівняно із середньорічним рівнем витрат за попередні роки;
- пільгове оподаткування до 20% витрат компаній на програми фундаментальних наукових досліджень, виконуваних університетами за контрактами з ними;
- вирахуванням з доходу, що оподатковується, вартості наукової апаратури та обладнання, яке безкоштовно передається компаніями університетам та науково-дослідним організаціям;
- установа пільгового режиму амортизаційних відрахувань;
- надання інвестиційного податкового кредиту, а саме: зменшення податку на прибуток у розмірі від 6% до 10% загальної вартості інвестицій в устаткуванні.

В Австралії фірми мають право вираховувати з оподаткованого доходу 125 % витрат на НДДКР, а якщо фірма збільшує ці витрати в поточному році понад середній рівень за три попередні роки, вона може зменшити оподаткований прибуток уже на 175 % витрат на НДДКР. Тобто схема передбачає поєднання «об'ємного» та «прирістного» методу нарахування пільги. Малі компанії також мають право на відшкодування податку на прибуток готівкою, але щодо НДДКР, виконаних в Австралії, і не більше ніж 1 млн дол. США на рік [79, с. 57].

Уряд Канади з метою підвищення ефективності реалізації проектів промислових досліджень надає субсидії науково-дослідному персоналу у розмірі до 50% витрат на їх заробітну плату. При зростанні власних витрат

фірми на НДДКР для неї зменшується розмір корпоративного податку на суму, еквівалентну частині приросту цих витрат стосовно попереднього рівня. Залежно від розміру корпорації та її територіального розміщення вона може розраховувати на податковий кредит у сумі до 10–25% її капітальних і поточних витрат на НДДКР [35, с. 4].

Досвід індустріально розвинених країн яскраво демонструє, що одним із найбільш дієвих інструментів формування інноваційної інфраструктури країни є технологічні парки. Адже технопарки прискорюють процес комерціалізації досягнень інноваційної сфери, сприяють більшій ефективності функціонування підприємств малого та середнього бізнесу та посилюють конкурентоспроможність країни на світовому рівні.

Досвід Китаю свідчить про позитивні наслідки від такого стимулювання інноваційної діяльності. Перший в країні національний технопарк «Чжунгуаньцунь» (Zhongguangcun Science Park) або, як його іноді називають, «Кремнієва долина Китаю» був створений в 1988 р. Держава створила сприятливий клімат для інновацій за рахунок пільгового податкового режиму, субсидій, масштабного фінансування, стимулювання інвестицій, пільгового законодавства в сфері бізнесу та інших ініціатив. Основними пільгами для резидентів китайських промислових технологічних парків є (на прикладі пекінського парку «Чжунгуаньцунь») [6]:

- нульова ставка податку з обороту для підприємств-резидентів, які отримали офіційний статус «високотехнологічного підприємства», протягом перших 3-х років виробничої діяльності, знижена ставка в розмірі 7,5% в наступні 3 роки і 15% після шести років роботи;
- знижений корпоративний податок в розмірі до 10% для підприємств, які експортують більш ніж 40% продукції, що випускається;
- зниження ставки корпоративного податку на 50% для високотехнологічних підприємств, що збільшили в звітному році витрати на технічну модернізацію на 10% в порівнянні з попереднім роком;

- звільнення компаній-резидентів і фізичних осіб від сплати податку з прибутку при продажі технологій і прав на програмне забезпечення, а також по операціях в галузі технічних консультацій і послуг;
- нульова ставка податку на прибуток для співробітників високотехнологічних підприємств;
- відшкодування співробітникам високотехнологічних підприємств витрат по купівлі першої нерухомості і автомобіля.

Головним фактором, що стримує інноваційну діяльність підприємств, є відсутність належного фінансування, адже сьогодні переважна більшість інновацій здійснюється за рахунок власних коштів підприємств. Тому існує необхідність удосконалення функціонування податкових преференцій з метою створення сприятливого інвестиційного клімату довіри та прозорості відносин в інвестиційно-інноваційній сфері, створенням умов для нарощування внутрішніх інвестиційних ресурсів, стимулюванням припливу іноземних інвестицій та розвитку науки й освіти.

Так, у Чехії інвестори, які впроваджують нову продукцію та розширюють виробництво у переробній галузі промисловості, отримують податкову преференцію у вигляді звільнення від сплати податку на доходи юридичних (фізичних) осіб терміном на п'ять років повністю (новостворені підприємства) та частково (у разі розширення виробництва).

Право на отримання такої переваги в оподаткуванні мають інвестори, що здійснюють інвестиції в переробній промисловості в розмірі 100, 60 або 50 млн чеських крон (приблизно 3,5, 2,1 або 1,7 млн євро) у довгострокові активи і відповідають критеріям, визначених законодавством (60 % обсягу інвестицій повинні бути спрямовані на придбання устаткування, машини повинні бути новими, принаймні 50 % мінімального розміру інвестицій має бути покрито за рахунок капіталу інвестора) [16].

Особливістю стимулювання інвестицій в Угорщині є надання преференції у формі зменшення сплати податку за умови інвестування принаймні 400 млн. форинтів (100 000 євро) в науку та технології, охорону



довкілля та мережі електронного мовлення. Угорське бюро з розвитку інвестицій та зовнішньої торгівлі заохочує інвесторів створювати регіональні науково-технічні центри за умови, якщо обсяг початкових інвестицій перевищує 10 млн. євро. З цією метою уряд пропонує наступні інструменти преференційного оподаткування для інвесторів: зменшення податкового навантаження, субсидії на підвищення кваліфікації персоналу та створення нових робочих місць.

До основних заходів в сфері оподаткування, спрямованих на розвиток науки та технологій в Угорщині належать:

- 100 % звільнення від сплати корпоративного податку;
- 300 % звільнення від сплати корпоративного податку за умови розташування лабораторії компанії на території університету або науково-дослідного інституту;
- зменшення податкового навантаження на підприємства малого та середнього сектору економіки, які працюють в галузі створення інтелектуальної продукції;
- податкові інвестиційні кредити;
- податкові кредити з податку на доходи фізичних осіб у разі створення працівниками об'єктів інтелектуальної власності.

Відповідно до польського інвестиційного законодавства, на території країни діють рівні умови як для вітчизняних, так і для іноземних інвесторів. Іноземним інвесторам надається вільний доступ на внутрішні польські ринки, дозволено брати участь у процесі приватизації та велике значення надається захисту інвестицій і прав власності. Завдяки членству в Європейському Союзі Польща є учасницею таких трьох угод, пов'язаних з інвестуванням: Угоди про пов'язані з торгівлею інвестиційні заходи, Генеральної угоди по торгівлі послугами, Угоди про торговельні аспекти прав інтелектуальної власності [89].

У табл. 3.1 наведено види преференцій, які використовуються у Польщі для стимулювання інвестиційної діяльності [10].

Таблиця 3.1

**Система преференційного оподаткування інвестиційної діяльності  
Польщі**

<b>Вид преференції</b>	<b>Максимальний обсяг</b>	<b>Відповідальний орган влади</b>
Податок з доходу юридичних (фізичних) осіб для здійснення діяльності у спеціальній економічній зоні	- 50 % видатків на інвестиції або - 50 % дворічних видатків на оплату праці нововлаштованих працівників; - 40 % у шести воєводствах; - 30 % для Варшави і воєводства Мазовше	Адміністрація спеціальної економічної зони
Податок з нерухомості	Можливість зменшення ставки податку або звільнення від сплати	Рада гміни (міста, села)
Податок з транспорту	Можливість зменшення ставки податку аж до повного звільнення від його сплати	Рада гміни (міста, села)

Джерело: складено на основі [89]

Підвищення рівня соціально-економічного розвитку країни визначається не лише економічними параметрами, а й якісними характеристиками, до яких включають рівень освіченості населення та підготовку кадрового потенціалу країни. Як свідчить досвід зарубіжних країн, саме податкові преференції є ефективним інструментом впровадження практики «навчання впродовж життя».

Існують два основні напрями, за якими податкова політика може вплинути на інвестиції в освіту та професійну підготовку: або через оподаткування доходів від продажу освітніх послуг, або через податкові пільги по видатках на освіту і професійну підготовку.

Так, в Австралії роботодавці, незалежно від організаційно-правової форми компанії, можуть зменшувати оподатковуваний прибуток не лише за рахунок вирахування з доходу, що оподатковується, фактичних витрат на навчання, але й додаткових «віртуальних» витрат, що становлять 20% від фактичних [12, с. 103].

В Іспанії податковим законодавством визначено, що витрати підприємства, понесені на навчання персоналу, можуть бути компенсовані в

межах 10-15% від загальних витрат підприємства протягом фінансового року на основі податкового кредиту [89].

У Німеччині Федеральне агентство зайнятості бере участь у фінансуванні витрат на професійне навчання і відшкодовує 50% внесків на соціальне страхування, за умови участі компанії у заходах з удосконалення навичок за короткостроковими контрактами. З 2006 року діє програма WeGebAU для забезпечення професійного навчання, що може призвести до нової професійної кваліфікації для низькокваліфікованих і літніх працівників. Працівникам, що беруть участь у програмі, надається ваучер на навчання, який потім може бути використаний для отримання освітніх пропозицій [90].

У Чеській Республіці податкова знижка компенсує витрати підприємства на освіту та професійну підготовку, що ведуть до поглиблення кваліфікації працівника (а не її оновлення), при цьому максимальна сума покриття становить 100% витрат на навчання.

В Угорщині функціонують податкові пільги для підприємств, що на контрактній основі здійснюють практичну підготовку студентів. Так, вартість матеріалів, що використовуються у навчанні студентів компенсується у розмірі 20% від мінімальної заробітної плати на одного учня в рік та 40% – у разі здійснення навчання за дефіцитними професіями [12, с. 104].

Система податкового стимулювання розвитку малих підприємств у ЄС не передбачає застосування аналогів вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, натомість поширені інші форми державної підтримки, які функціонують у межах загальної системи оподаткування. Однією з найбільш поширених податкових преференцій для суб'єктів малого підприємництва є прогресивне оподаткування прибутку підприємств (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Пільгові ставки корпоративного податку та умови їх застосування  
в окремих країнах світу в 2017 р.**

<b>Країна</b>	<b>Пільгова ставка корпоративного податку, %</b>	<b>Особливості застосування пільгової ставки</b>	<b>Базова ставка корпоративного податку, %</b>
<b>Канада</b>	26	Податок справляється за пропорційними диференційованими по провінціях ставками	31
<b>Франція</b>	28,0	Застосовується щодо перших 75 тис. євро оподаткованого прибутку малих та середніх компаній з оборотом менше 50 млн. євро	33,33
<b>Іспанія</b>	15,0	Застосовується щодо новостворених компаній з позитивним фінансовим результатом у поточному податковому періоді та у наступному податковому році	25,0
<b>Польща</b>	15,0	Застосовується для новоутворених та малих підприємств. До малих підприємств належать суб'єкти господарювання, дохід від продажу (включаючи ПДВ) яких не перевищував 1,2 млн. євро у попередньому році	19,0
<b>Люксембург</b>	19,0	Застосовується для компаній, в яких оподатковуваний дохід перевищує 30 тис. євро	27,08
		Для компаній з оподатковуваним доходом від 25 тис. євро до 30 тис. євро ставка складає 3 750 євро плюс 39% від суми, що перевищує 25 тис. євро	
<b>Нідерланди</b>	20,0	Застосовується щодо перших 200 тис. євро оподаткованого прибутку	25,0
<b>США</b>	15,0	Застосовується щодо перших 50 тис. дол. США	35,0
	25,0	50 000-75 000	
	34,0	75 000-10 000 000	
	35,0	10 000 000 та більше	

Джерело: складено автором на основі [91; 97]

Позитивний досвід застосування регулюючого потенціалу податку на прибуток має Канада. Податкова система країни в значній мірі базується на паралельному використанні податкових баз. І федерація, і провінції мають право вводити однотипні податки на одну і ту ж податкову базу. Наприклад, ставка податку на прибуток у провінції Онтаріо становить 26,5% (15% встановлюється федерацією, 11,5% – провінційна податкова ставка) [91].

Система податкового стимулювання розвитку малих і середніх підприємств в економічно розвинутих країнах охоплює також амортизаційні пільги – важливий засіб державного регулювання науково-технічного прогресу, впровадження нововведень та оновлення основного капіталу. Наприклад, пільговий режим амортизаційних списань дає змогу малим підприємствам Німеччини провадити інноваційний процес, модернізацію виробництва. На частку амортизаційних списань тут припадає близько 66 % усіх капіталовкладень, на реінвестицію доходів – 27 %, а на зовнішні джерела фінансування – лише 7 %. З метою стимулювання малого бізнесу в Німеччині діє особлива амортизаційна ставка в розмірі 20 % витрат на придбання рухомого майна [8, с. 93].

Важливим напрямком підвищення ефективності податкових преференцій є функціонування прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб. Як бачимо з табл. 3.3, оподаткування особистих доходів за прогресивною системою обирають більшість розвинутих країни світу.

Як свідчать дані, у 2019 р. серед проаналізованих країн найбільший відсоток податку на доходи фізичних осіб спостерігався у Австрії, гранична межа якого становила 55,0%, Нідерландах (52,0%), Великій Британії, Німеччині та Франції (45,0%). Так, у Австрії ставки особистого прибуткового податку в коливаються у межах від 25% до 55%, у Великій Британії від 20% до 45%, у Нідерландах від 8,4% до 52% та у Японії від 5% до 45%. Безперечно це країни з високим рівнем життя та доходів на душу населення. Вивчення зарубіжного досвіду оподаткування заробітної праці на прикладі високорозвинених країн світу показало існування прогресивності, вищих ставок та більшого розміру мінімального неоподаткованого доходу (податкової пільги) при справлянні податку на доходи фізичних осіб порівняно з Україною.

Таблиця 3.3.

**Умови оподаткування фонду оплати праці у високорозвинених країнах  
ОЕСР у 2019 р.**

<b>Країна</b>	<b>Найнижча та найвища прогресивна ставки</b>	<b>Пропорційна ставка</b>	<b>Розмір неоподаткованого мінімуму та/або пільги з ПДФО</b>
Австрія	25,0 – 55,0		13291,67 дол. США
Велика Британія	20,0 – 45,0		14513,89 дол. США
Данія	9,08 – 24,08		618,70 дол. США
Іспанія	9,5 – 22,5		4827,53 дол. США
Італія	23,0 – 43,0		2271,67 дол. США
Канада	15,0 – 33,0		1338,63 дол. США
Люксембург	8,0 – 40,0		1232,50 дол. США; 362,5 дол. США
Нідерланди	8,4 – 52,0		2704,39 дол. США
Німеччина	42,0 – 45,0		64732,82 дол. США
Польща	18,0 – 32,0		1610,33 дол. США; 670,69 дол. США
США	10,0 – 39,6		6 300,00 дол. США; 505,67 дол. США
Фінляндія	6,50 – 31,75		20144,19 дол. США
Франція	14,0 – 45,0		-
Швеція	20,0 – 25,0		1464,47 дол. США
Японія	5,0 – 45,0		3029,46 дол. США
Естонія		20,0	2460,73 дол. США
Латвія		23,0	1085,62 дол. США
Угорщина		15,0	-
Чехія		15,0	1145,14 дол. США

Джерело: складено та розраховано основі [93; 95]

Вибірково проаналізуємо податкові преференції, які застосовуються при оподаткуванні доходів громадян у Великій Британії. Як бачимо з табл. 3.4 розмір доступної персональної знижки залежить від віку платника та рівня його загального оподаткованого доходу. Розміри персональних знижок у фунтах стерлінгів, установлені для резидентів Великої Британії в 2014-2016 рр., наведено в табл. 1. (див. табл. 3.4).

Пільга для подружжя у Великій Британії – це сума, на яку щорічно дозволяється зменшити належну до сплати суму податку на доходи фізичних осіб для тих, хто перебуває в зареєстрованому шлюбі або у цивільних відносинах. При цьому право надану пільгу виникає для подружжя, в якому

мінімум один з партнерів народився до 06.04.1938, а її розмір обмежено до 10% від заявленої законодавцем суми. Цікаво, що пільга є мобільною: на початку чи в кінці фінансового року один з партнерів може передати право на її використання іншому партнеру, якщо його податкові зобов'язання є меншими, ніж розмір пільги. Розрахунок пільги є елементарним – за допомогою анкети-калькулятора на сайті Королівської служби [51, с. 342].

Таблиця 3.4

**Перелік податкових преференцій з податку на доходи фізичних осіб у  
Великій Британії, фунтів на рік**

Види преференцій	Фінансові роки		Різниця
	2014/2015	2015/2016	
<b>Персональна знижка:</b>			
для осіб, народжених після 05.04.1948	10000	10600	600
для осіб, народжених між 06.04.1938 та 05.04.1948	10500	10600	100
для осіб, народжених до 06.04.1938	10660	10660	-
Ліміт доходу для персональної знижки	100000	100000	-
Ліміт доходу для персональної знижки для народжених до 06.04.1948	27000	27700	700
<b>Пільга для подружжя і цивільних партнерів, народжених до 06.04.1938:</b>			
максимальний розмір	8165	8355	190
мінімальний розмір	3140	3220	80
Пільга для подружжя і цивільних партнерів, народжених після 05.04.1935	-	1060	-

Джерело: складено на основі [96]

У процесі розробки вітчизняної системи інструментів преференційного оподаткування необхідним є вивчення та застосування іноземного досвіду податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів. У зарубіжних країнах в основному застосовуються такі податкові інструменти, як: податковий кредит (tax credit), прискорена амортизація (accelerate depreciation), податкова знижка (tax reduction) (див. табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

**Преференційне оподаткування раціонального споживання енергоресурсів у деяких країнах**

Країна	Особливості застосування
<b>Прискорена амортизація</b>	
<b>Австралія</b>	Прискорена амортизація доступна для капітальних витрат на розвідку геотермальних джерел енергії. Такі витрати мають право на негайне 100-відсоткове списання
<b>Ліхтенштейн</b>	Енергозберігальне обладнання та установки з використанням сонячної енергії амортизуються за ставкою 50 %
<b>Сингапур</b>	Амортизаційні відрахування в розмірі 100 % доступні для капітальних витрат на енергозберігальне обладнання
<b>ПАР</b>	Прискорена амортизація (50 % у перший рік використання, 30% у другий і 20% у третій рік) поширюється на машини і вироби, що використовуються у виробництві біодизеля або біоетанолу та у виробництві енергії з деяких відновлюваних джерел
<b>Податковий кредит</b>	
<b>КНР</b>	Підприємства, що купують і використовують обладнання, визначене державою як спрямоване на заощадження енергії, мають право на податковий кредит у розмірі 10 % інвестицій в таке обладнання.
<b>Іспанія</b>	Компанії мають право на 30-відсотковий податковий кредит з інвестицій в устаткування для збереження і поліпшення навколишнього середовища та збереження енергії. Обладнання, яке має право на податковий кредит, перераховане в Basque List of Environmental Technologies
<b>Угорщина</b>	Податковий кредит надається в розмірі до 80 % від податку, що підлягає сплаті. Заявки на податкові пільги мають бути подані в Міністерство національної економіки
<b>Мадагаскар</b>	Компанії, що інвестують у відновлювані джерела енергії, мають право на зниження податків на 50 % від суми інвестицій, здійснених протягом відповідного податкового року. Податковий кредит, який може бути використаний у певному податковому році, не може перевищувати 50 % фактичних податкових зобов'язань. Невикористана сума переноситься з тим же обмеженням на наступні роки до повного списання. Перелік інвестицій публікується у встановленому порядку
<b>Податкова знижка</b>	
<b>Австралія</b>	Компанії, які провели енергоаудит, модернізували будівлю або встановили систему для забезпечення електроенергією з джерел, відмінних від викопного палива, мають право на додаткові 50 % вирахування, заявленого в податковому році. Тобто надається податкова знижка в розмірі 150 % від фактичних витрат на енергоаудит, що не перевищують 25 000 BBD (12 500 доларів США), за кожен рік протягом п'яти років, а також можливість додатково списати 50 % вартості переобладнання приміщень або установки систем для виробництва електроенергії з відновлюваних джерел.
<b>Нідерланди</b>	Для інвестицій в енергоефективні активи передбачена податкова знижка в розмірі 41,5 % від загальної річної суми інвестицій, що перевищують 2 300 євро, аж до 118 мільйонів євро



Таким чином, зарубіжний досвід використання інструментів преференційного оподаткування досить великий і обов'язково повинен враховуватися в процесі розробки та вдосконалення національних інструментів податкового регулювання соціально-економічного розвитку України. При цьому формування і реалізація податкової політики не повинна ґрунтуватись на «сліпому» копіюванні досвіду певних країн, накладанні системи преференційного оподаткування на нашу дійсність. Усі новації податкового законодавства повинні ґрунтуватись на основі проведеного аналізу доцільності окремих елементів системи оподаткування розвинених країн та можливості їх застосування в українському податковому законодавстві.

### **3.2. Шляхи вдосконалення функціонування податкових преференцій в Україні**

Ефективність діяльності держави у сфері податкового регулювання залежить від вибору доктрини її соціально-економічного розвитку, поточного стану економіки, перспективних напрямків макроекономічного регулювання, а також від формування збалансованої системи прийняття рішень. Адже реалізація різновекторних та нечітко сформованих завдань вимагатиме застосування різних економічних інструментів, що в умовах обмеженості фінансових ресурсів може загрожувати недосягненню жодного з пріоритетів економічної політики.

Тому правильний набір податкових інструментів, рівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами оподаткування та податковими базами (доходами, витратами, капіталом і ресурсами) є запорукою ефективного розвитку країни. Водночас раціональне використання податкових преференцій дає змогу забезпечити розвиток пріоритетних регіонів та галузей, активізувати інноваційно-інвестиційну діяльність

суб'єктів господарювання, стимулювати інвестиції в людський капітал та підвищити добробут населення загалом. Найважливіше, що податкова політика має бути збалансована і відповідати принципам доктрини сталого розвитку як пріоритетної ідеї майбутнього існування Землі.

Концепція сталого розвитку виступає альтернативою парадигмі економічного зростання, що ігнорує екологічну складову. Ідея теорії ґрунтується на спростування фундаментальної основи традиційної економіки – можливості необмеженого економічного зростання. Натомість, сучасна концепція сталого розвитку передбачає досягнення балансу між державою, суспільством та природою.

Визнання невідповідності податкової політики України основоположним принципам оподаткування та недосконалості державного управління в податковій сфері спонукає до вироблення рекомендацій щодо подальшого реформування податкових відносин. Причому такий науковий пошук здійснимо через визначення пріоритетів преференційного оподаткування в контексті окремих складових концепції сталого розвитку: економічної, екологічної та соціальної.

### *1. Економічна складова.*

Стимулювання економічної активності через підтримку фінансового стану платників за рахунок застосування податкових преференцій здатне вирішити стратегічні завдання підвищення конкурентоспроможності національної економіки, зміцнити матеріально-технічну базу підприємств, відкрити доступ до дешевих довгострокових інвестиційних ресурсів, сприяти нагромадженню капіталу в його різних формах.

З огляду на те, що механізм преференційного оподаткування інноваційної діяльності в Україні є малодієвим, а в структурі реалізації вітчизняної продукції переважає енергоємна та низькотехнологічна продукція, актуальним для України є питання стимулювання інновацій з метою підвищення конкурентоспроможності вітчизняного виробника шляхом перекваліфікації у виробництво вищих технологічних укладів. З

цією метою, варто звільнити від оподаткування податком на прибуток вітчизняних суб'єктів господарювання, які зайняті в таких сферах або ж здійснюють НДДКР. Для тих, що інвестують кошти в НДДКР – зменшити базу оподаткування податком на прибуток на суму таких інвестицій в подвійному розмірі.

Перспективи використання податкового кредиту в Україні мають дуже вагоме значення в напрямку стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку економіки та підвищення соціально-економічного поступу держави, а також характеризуються своєрідними перевагами для підприємницьких бізнес-структур, державних установ і суспільства загалом (див. рис. 3.1) [с. 408].



**Рис. 3.1. Ефекти від застосування податкового кредиту для інноваційної діяльності**

Джерело: складено автором на основі [83]

Слід зазначити, що впровадження інвестиційного податкового кредиту не потребує додаткових кредитних ресурсів, оскільки в ньому використовується ресурсний потенціал самого підприємства у вигляді прибутку. Тому введення інвестиційного податкового кредиту має на меті заохочення підприємства до підвищення ефективності своєї роботи та одержання прибутку.

Також вважаємо за доцільне введення зниженої ставки податку на доходи фізичних осіб для наукових співробітників науково-дослідних установ, фізичних осіб – підприємців, які отримують патенти на винаходи, чи будь яких інших працівників, які беруть участь у наукових дослідженнях, розробляють наукові проекти, що ведуть до створення інноваційного продукту.

Економічним наслідком функціонування податкових преференцій є вплив на конкурентний механізм ринку. Як зазначила професор Г. Филюк, податкове середовище, в якому функціонує підприємство, належить до факторів, що визначають його конкурентоспроможність поряд із якістю продукції та послуг, ефективною стратегією маркетингу і збуту, рівнем кваліфікації персоналу й менеджменту, технологічним рівнем виробництва, доступністю джерел фінансування тощо [82, с. 57]. Так, діюча податкова система преференційного оподаткування є важливим чинником впливу на суб'єктів підприємницької діяльності шляхом підвищення їх конкурентоспроможності.

Для оцінки конкурентоспроможності країн Всесвітній економічний форум розраховує Глобальний індекс конкурентоспроможності. Даний індекс має 12 складників конкурентоспроможності країн, які, у свою чергу, поділяють на 3 групи: загальні вимоги (якість інститутів, інфраструктура, макроекономічна стабільність, здоров'я і початкова освіта); підсилювачі ефективності (вища освіта і професійна підготовка, ефективність ринків товарів та ринку праці, розвиненість фінансового ринку, технологічна готовність, розмір ринку); інновації і розвиненість (конкурентоспроможність

бізнесу та інноваційний потенціал).

У 2018-2019 році розрахунок індексу глобальної конкурентоспроможності проводився за даними 140 країн світу. Україна посіла 79 місце з показником у 4,0 бала. Для порівняння за даними 2010-2011 та 2014-2015 років Україна займала 89 (3,9 бала) та 84 (4,05 бала) позиції, відповідно. Отже, спостерігається тенденція до підвищення її позицій [98; 98; 100]. Аналіз індексу у 2017-2018 рр. доводить, що найбільш проблемними факторами для ведення бізнесу в країні є корупція, політична нестабільність та інфляція (див. табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Найбільш проблемні фактори для ведення бізнесу в Україні у  
2017-2018 рр. за рейтингом конкурентоспроможності**

№ п/п	Проблемний чинник	Частка (ступінь впливу),%
1	Корупція	14,0
2	Політична нестабільність	13,2
3	Інфляція	11,9
4	Державна бюрократія	11,4
5	Обмежений доступ до фінансів	11,2
6	Політична нестабільність	8,9
7	Розмір податків	7,3
8	Податкове регулювання	6,8
9	Валютне регулювання	4,5
10	Нерозвинена інфраструктура	2,7
11	Обмежувальні регуляторні норми у сфері трудових відносин	2,5
12	Незначні обсяги інновацій	1,6
13	Злочинність і крадіжки	1,6
14	Низька професійна етика	1,5
15	Низький рівень охорони здоров'я	1,3
16	Недостатня освіченість працівників	0,5

Джерело: складено автором на основі [100]

Зростання відбувається за наступними складовими індексу: охорона здоров'я та початкова освіта, вища освіта та професійна підготовка, ефективність ринків товарів, підвищення технологічної готовності та інноваційний потенціал. Всі інші складові або коливаються, або зменшуються [93].

За деякими позиціями країна «очолює» списки з кінця, зокрема, за правом власності (131), судовою незалежністю (129), нестабільністю державних витрат (129), якістю доріг (134), річними темпами інфляції (136), ефективністю антимонопольної політики (136), надійністю банківської системи (138).

Тому, вважаємо, що формування сприятливого інноваційно-інвестиційного середовища повинне відбуватись одночасно із зниження рівня корупції, дотриманням права власності, формуванням ефективною судовою системи, послабленням адміністративного тиску, підвищення стабільності податкового законодавства та забезпечення прогнозованої підприємницької діяльності.

Також особливої уваги в умовах інтегрованого ринку потребує зосередження на податковому стимулювання та підтримці підприємницької діяльності студентів. Адже саме молоде покоління є основним генератором ідей та інновацій. Вони впевнені у собі, цілеспрямовані, азартні та не бояться нововведень. Тому важливим є створення для них сприятливого податкового клімату: звільнення від податків на початку діяльності, надання студентських кредитів на ведення бізнесу, створення умов для поєднання підприємництва і навчання.

На нашу думку, найбільш адекватним стратегії зростання є функціональний підхід до податкового регулювання. Йдеться про надання податкових преференцій не за галузевим принципом, як це, переважно, відбувається за існуючої системи, а як «винагороди» за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань державної економічної стратегії.

Слід зазначити, що потенціал підтримки малого підприємництва, що закладався через спрощену систему оподаткування, фактично вичерпано, оскільки в останні роки кількість малих підприємств та підприємців майже не збільшується. Сьогодні спрощена система оподаткування фактично стала джерелом «майже законного» ухилення від сплати загальнодержавних

податків та здійснює викривлення мотивації підприємницької діяльності. Великі підприємства мають змогу перевести свої структурні підрозділи на спрощений режим оподаткування шляхом утворення відповідних юридичних осіб і таким чином значно мінімізувати податкові платежі. Однак, зазначе уповільнює їх розвиток і зростання обсягів їх діяльності. Крім того, підприємства можуть взагалі не сплачувати податки, які нараховуються на фонд оплати праці, якщо «переведуть» найманих працівників у статус підприємців.

Така ситуація зумовлює необхідність реформування єдиного податку та інтегрування його у загальну систему оподаткування. З точки зору перспектив імплементації досвіду розвинутих країн у сфері преференційного оподаткування малого бізнесу у вітчизняну практику, найбільший інтерес становить елементи прогресивного оподаткування прибутку й цільові інвестиційні преференції для малого бізнесу.

При цьому вирішальне значення мають механізми державної підтримки малого підприємництва, які повинні зводитися не до захисту бізнесу від конкуренції або створення для нього особливих, «тепличних» умов, а до забезпечення таких умов, які б постійно стимулювали процеси генерації технологічного вдосконалення підприємств. У цьому контексті, на нашу думку, позитивним є досвід державної політики у сфері малого бізнесу саме Польщі, де розвитку підприємництва сприяли реформи, спрямовані на удосконалення правового поля, розвиток інфраструктури, сприяння легкого доступу до кредитних ресурсів, лібералізацію податкового законодавства [8].

Слід зазначити, що головною преференцією спеціального режиму для малого бізнесу в Україні є спрощення обліку та звітності. В той час, як частина представників бізнесу, що знаходяться поза межами дії спрощеної системи, оподатковуються за загальними правилами та не мають преференцій. Тому, з метою активізації економічної діяльності підприємств та стимулювання інновацій, пропонуємо реформування системи нарахування

та сплати податкових зобов'язань, адже адміністративні перешкоди створюють додатковий тягар для платників податків.

Основним завданням реформування є переведення сервісів та адміністративних послуг в онлайн. У світі існує тренд поступового переведення контрольної роботи податкових органів в електронну форму. Мова йде про забезпечення ланцюга: ведення бухгалтерського обліку в електронній формі, подання звітності в електронній формі, отримання додаткової інформації від платників в електронній формі, проведення електронного аудиту. Якщо з поданням звітності в електронній формі в Україні спостерігається певний прогрес, то проведення електронного аудиту залишається нереалізованим.

Ще одна перевага автоматизованої перевірки декларацій — можливість побачити результати перевірки онлайн в електронному кабінеті платника. Ці переваги стануть можливими за автоматизації камеральних перевірок в усіх регіонах [85].

## *2. Екологічна складова.*

Створення ефективної системи охорони навколишнього середовища є одним із пріоритетних завдань сучасного суспільства. Світовий досвід економічного регулювання екологічної діяльності свідчить що стимулюючий ефект податкових преференцій досягається за рахунок повного або часткового звільнення від оподаткування окремих платників. Такий інструмент може бути орієнтований як на виробників, так і на споживачів відповідних товарів і послуг.

Оцінку екологічної складової сталого розвитку країни ми пропонуємо здійснювати за допомогою індексу екологічної ефективності. Згідно з методологією кожна країна оцінюється на основі показників, що об'єднані у 9 категорій, які відображають різні аспекти стану навколишнього природного середовища та життєздатності екологічних систем, збереження біологічного різноманіття, протидію зміні клімату, стан здоров'я населення, практику



економічної діяльності і ступінь її навантаження на навколишнє середовище, а також ефективність державної політики в області екології.

Так, в 2019 році у рейтингу брали участь 180 країн, Україна зайняла 44 позицію із значенням у 79,69 бала, покращивши свої результати на 25,38% порівняно із 2006 роком (51 позиція) (див. табл. 3.7).

Як бачимо, серед країн Європейського союзу найбільш ефективну політику в галузі навколишнього середовища згідно з результатами дослідження проводить Фінляндія, Ісландія та Швеція. Значних змін у показниках екологічної ефективності досягнули Румунія (28,93%), Греція (27,92%) та Україна (25,38%), а також Венгрія, Болгарія, Бельгія, Чорногорія, Австрія, Мальта, Іспанія, Португалія, та Словенія [92].

Таблиця 3.7

**Індекс екологічної ефективності країн Європейського союзу та України у 2019 р.**

№	Країна	Бали	Зміна за 10 років, у %	№	Країна	Бали	Зміна за 10 років, у %
1	Фінляндія	90,68	3,19	17	Греція	85,81	27,92
2	Ісландія	90,51	6,1	18	Латвія	85,71	8,02
3	Швеція	90,43	5,58	19	Литва	85,49	9,25
4	Данія	89,21	4,98	20	Словаччина	85,42	10,4
5	Словенія	88,98	12,15	21	Чехія	84,67	7,85
6	Іспанія	88,91	10,01	22	Венгрія	84,5	11,54
7	Португалія	88,63	10,88	23	Італія	84,48	8,43
8	Естонія	88,59	5,91	24	Німеччина	84,26	8,43
9	Мальта	88,48	11,62	25	Болгарія	83,4	12,01
10	Франція	88,2	8,7	26	Румунія	83,24	28,93
11	Велика Британія	87,38	7,02	27	Нідерланди	82,03	8,09
12	Швейцарія	86,93	4,1	28	Польща	81,26	8,12
13	Норвегія	86,9	5,73	29	Кіпр	80,24	8,51
14	Австрія	86,64	10,44	30	Бельгія	80,15	10,43
15	Ірландія	86,6	3,48	31	Україна	79,69	25,38
16	Люксембург	86,58	5,15	32	Чорногорія	78,89	21,07

Джерело: складено автором на основі [92]

Незважаючи на покращення значень багатьох показників, серед яких вплив довкілля на здоров'я населення, вода та санітарія, зміна лісового покриву, клімат та енергетика, за деякими показниками відбулося зниження, зокрема, біорізноманіття та середовище існування і якість повітря.

Науковці Ю. Іванов та О. Віннікова сформували систему найбільш доцільних інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, що зображена на рис. 3.1.

Особливо актуальним для України є досвід стимулювання ефективного споживання енергоресурсів у побуті, адже побутовий сектор споживає майже стільки ж енергоресурсів, як і промисловість, при цьому наразі відсутні податкові інструменти, які б сприяли раціональному споживанню енергоресурсів населенням.

Для стимулювання фізичних осіб до раціонального використання енергоресурсів найкращими інструментами, на нашу думку, є податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності та податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів у розмірі 100 % таких витрат.

Для стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів найкращим інструментом є звільнення прибутку підприємств від податку на прибуток за умови спрямування такого прибутку на витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням НДДКР у сфері енергорациональності.

### *3. Соціальна складова.*

Національна економіка є, передусім, соціальною системою, в якій людський фактор відіграє велике значення. Держава є головним фактором, що впливає на зміну суспільного добробуту й стану економіки в країні. Від ефективності її функціонування залежить добробут населення і прибутки суб'єктів підприємництва.

Характерною рисою вітчизняної податкової системи, притаманною моделі оподаткування в постсоціалістичних країнах та, як правило, не властивою податковим системам розвинутих країн, є пропорційний податок на доходи фізичних осіб. Україна сформувала систему прибуткового

оподаткування зі значним податковим навантаженням на малозабезпечених громадян, що не є справедливим, адже всі без виключення громадяни, незалежно від розмірів їх доходів, сплачують податок за ставкою 18%, в результаті чого в нашій країні відбувається перерозподіл ВВП на користь фізичних осіб, що мають вищі статки.

Основним інструментом зниження податкового навантаження з податку на доходи фізичних осіб є використання платниками права на отримання податкової соціальної пільги. Базуючись на вищенаведених розрахунках і доводах, можна констатувати, що застосування соціальної пільги не виправдовує себе на практиці, не вирішує питання підвищення платоспроможності фізичних осіб, що призводить до скорочення індивідуального споживання та заощадження, а також частково не відповідає принципу соціальної справедливості, так як проблема диференціації населення за рівнем отриманих доходів у цьому контексті залишається не вирішеною. Також у нашій країні спостерігається негативний процес перекладання частки зобов'язань підприємств у вигляді податкового навантаження, на фізичних осіб, що через низький рівень заробітної плати і невідповідний рівень життя населення є фатальним. Навіть намічені незначні позитивні зрушення ускладнюються існуванням зростаючого рівня інфляції, що суттєво погіршує якість життя малозабезпечених верств населення і вимушує існувати на примітивному рівні, не маючи змоги задовольнити першочергові життєві потреби, що безпосередньо впливає на професійні здібності індивідуума, його фізичний і моральний стан

Таким чином, одним із найважливіших напрямків реформування оподаткування доходів фізичних осіб є відмова від податкової соціальної пільги в сучасному вигляді і заміна її неоподатковуваним доходом.

Неоподатковуваний мінімум неодмінно повинен посісти належне місце в механізмі оподаткування доходів фізичних осіб. Звичайно, оптимальною і бажаною є ситуація рівності між неоподатковуваним мінімумом доходів громадян, мінімальною заробітною платою та прожитковим мінімумом. Це

сприятиме виведенню з-під оподаткування доходів незабезпечених верств населення. Адже держава не повинна формувати бюджет за рахунок громадян, рівень доходів яких не задовільняє їхні мінімальні потреби.

Ще одним елементом преференційного оподаткування доходів фізичних осіб є податкова знижка, яка включає фактично здійснені витрати платником податку на певні призначення, на суму яких зменшується річний оподатковуваний дохід платника. До зазначених витрат відносять: частину процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом; пожертвування та благодійні внески неприбутковим організаціям; витрати на освіту, охорону здоров'я і сплату страхових платежів; оплату допоміжних репродуктивних технологій; витрати на будівництво та придбання достуаного житла; витрати на переобладнання власного транспортного засобу паливною системою, що альтернативна системі, яка функціонує на бензиновому паливі [68].

Пільгове оподаткування доходів фізичних осіб з використанням податкової знижки є надзвичайно важливим з огляду на ймовірність досягнення інвестиційно-стимулюючого ефекту. Адже звільнення від оподаткування частини вищеперерахованих витрат, які здійснюються за рахунок отриманих доходів, дозволяє їх власнику інвестувати кошти на необхідні життєві потреби домогосподарства (здоров'я, освіта, житло та інше). Такий преференційний підхід в оподаткуванні доходів домогосподарств дозволяє стимулювати здійснення витрат, що, в свою чергу, сприяє зростанню попиту на зазначені послуги.

Так, виникає необхідність суттєвого удосконалення механізму оподаткування доходів фізичних осіб шляхом запровадження прогресивної шкали оподаткування та пільг зі сплати цього платежу що дасть змогу державі регулювати рівень добробуту громадян.

Наступним варіантом модернізації механізму справляння податку на доходи фізичних осіб може стати диференціація ставок податку залежно від джерел отриманого доходу, зокрема пропонуємо запровадити менш

прогресивну шкалу оподаткування для трудових доходів населення. Для нетрудових доходів громадян, отриманих у вигляді відсотків на вкладений капітал, здачу майна в оренду, нараховані депозити та інше, запровадити диференційовані ставки, адже це доходи, отримані без вкладання фізичної праці та не пов'язані із погіршенням здоров'я та стану людини і не потребують достатньо вагомих зусиль.

Продуктивною, на нашу думку, є ідея поступового переходу в прибутковому податку до оподаткування домогосподарства замість особи. Це дає змогу враховувати за оподаткування особистого доходу наявність споживачів – непрацездатних, дітей, пенсіонерів, які перебувають на утриманні працюючого.

При оподаткуванні доходів від найманої праці потрібно дати можливість платнику податку вибирати один із двох варіантів оподаткування доходу: спільне (об'єднане) оподаткування доходів подружжя або роздільне (окреме) оподаткування доходу кожного із членів подружжя. При об'єднаному оподаткуванні подружжя матиме право на зменшення величини доходу, що підлягає оподаткуванню, на величину неоподаткованого доходу, помножену на кількість членів сім'ї, що знаходяться на їх утриманні.

Таким чином, соціальними пріоритетами преференційного оподаткування мають бути наступні:

- подолання бідності та соціального виключення населення;
- підвищення якості життя населення;
- зниження рівня майнового розшарування у населення та становлення середнього класу;
- зниження безробіття шляхом сприяння створенню робочих місць;
- підвищення загального рівня та якості життя населення;
- розвиток сектору доступних та якісних суспільних послуг.

### Висновки до розділу 3

Проведене дослідження векторів реформування практики використання податкових преференцій в Україні дає змогу зробити такі висновки:

1. У зарубіжній практиці використовують цілу низку інструментів преференційного оподаткування в залежності від мети його реалізації, фази економічного циклу, специфіки умов господарювання та інших зовнішніх і внутрішніх чинників. Поширеними є: інвестиційні знижки з податку на прибуток підприємств щодо витрат на НДДКР, які встановлюються у фіксованих розмірах або загалом звільнення від оподаткування витрат на інновації; інвестиційні податкові кредити стосовно цих же витрат; податкові канікули як спосіб залучення іноземних інвестицій; прискорена амортизація та ін.

2. Світовий досвід преференційного оподаткування інноваційно-інвестиційної діяльності свідчить про те, що за рівнем інноваційної активності, обсягами інвестування науки, розвитком інфраструктури інноваційного підприємництва Україна значно відстає від провідних країн світу.

3. Аналіз податкових інструментів регулювання раціонального енергоспоживання, дозволив виділити найпоширеніші з них у розвинених країнах світу: податковий кредит, прискорена амортизація та податкова знижка.

4. Формування оптимальної системи податкових преференцій має передувати методико-прогнозна оцінка ступеня їхнього впливу на результати фінансово-господарської діяльності у країні, виконання державного та місцевих бюджетів, а також визначення кількісних критеріїв їхньої соціально-економічної результативності.

## ВИСНОВКИ

У роботі представлено теоретичне узагальнення та зроблено спробу вирішення наукового завдання, що проявляється у формуванні й науковому обґрунтуванні теоретико-методичних підходів і практичних рекомендацій щодо забезпечення ефективності функціонування системи преференційного оподаткування.

За результатами дослідження зроблені такі науково-теоретичні та прикладні висновки і пропозиції:

1. Дослідження наукових підходів щодо визначення сутності податкових преференцій свідчить про необхідність податкового регулювання економічних процесів із метою їх коригування та досягнення бажаних соціально-економічних результатів за допомогою податкових преференцій.

2. З метою надання більш точного та однозначного характеру поняттєвому апарату, що застосовується для визначення податкових преференцій, розмежовано поняття «податкові пільги» та «податкові преференції», виходячи із сутності даних дефініцій. З'ясування впливу податкових преференцій на соціально-економічний розвиток країни свідчить про те, що його слід розуміти як процес безпосереднього стимулюючого впливу на доходи, споживання, використання природних ресурсів, інвестиційну та інноваційну діяльність платників податків за допомогою комплексу інструментів преференційного оподаткування.

3. Удосконалено класифікацію податкових преференцій, яка передбачає їх поділ за наступними ознаками: призначенням, терміном дії, сферою впливу, характером, способом реалізації, відношенням до елементів податку. Запропонована типологізація є корисною при виборі та обґрунтуванні соціально-економічної доцільності наданих податкових преференцій, а також дає змогу пов'язати призначення податкових преференцій та доцільність їх застосування на практиці.

4. Оцінка впливу податкових преференцій на економічну активність бізнесу дозволяє зробити висновок, що національна інноваційна система позбавлена ефективних відтворювальних механізмів інвестування, що з одного боку, уповільнює її розвиток, а з іншого – обумовлює неможливість розгортання суб'єктами господарювання результативної науково-технічної та інноваційної діяльності. Результати аналізу економічної діяльності підприємств в Україні, засвідчили що лише незначна частка здійснює продуктивні науково-технічні розробки та впроваджує інновації у свою діяльність, що, в першу чергу, пов'язано із відсутністю фінансових ресурсів.

5. За результатами моніторингу втрат бюджету від надання податкових пільг в Україні визначено, що процес забезпечення формування доходів бюджету залежить не від кількості наданих пільг, а від їх змістовного складу. Зміни бюджетно-податкового законодавства України 2016 року хоча і підвищили ефективність пільгового оподаткування за прямими податками та сприяли зменшенню втрат бюджетних доходів, проте ще не забезпечили досягнення стратегічних цілей.

6. Оцінка функціонування податкових преференцій в контексті стимулювання соціально-економічного розвитку країни свідчить про необхідність удосконалення практики їх надання. Так, доведено неефективність податкових норм щодо застосування податкової соціальної пільги та необхідність застосування щодо оподаткування доходів громадян неоподаткованого мінімуму.

7. У результаті моніторингу зарубіжного досвіду використання інструментів преференційного оподаткування доведено, що в сучасних умовах віддається перевага заходам податкового стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності. Визначено, що основними податковими преференціями у розвинутих країнах є податковий кредит та спеціальні вирахування. Вивчення досвіду оподаткування фонду оплати праці показало існування прогресивності, вищих ставок та функціонування мінімального



неоподатковуваного доходу при справлянні податку на доходи фізичних осіб порівняно з Україною.

8. Аргументовано, що функціонування механізму преференційного оподаткування доцільно спрямовувати на досягнення певних ефектів, зокрема соціального, економічного, екологічного ефектів. Для активізації інвестиційно-інноваційний процесів запропоновано звільнити від оподаткування податком на прибуток вітчизняних суб'єктів господарювання, які здійснюють науково-дослідні роботи, або ж зайняті у цій сфері, впровадження у вітчизняну практику зменшення бази оподаткування податком на прибуток інвесторів на суму інвестицій, здійснених в НДДКР у подвійному розмірі, а також відхід від надання податкових преференцій за галузевим принципом. Для стимулювання раціонального використання енергоресурсів рекомендовано запровадити податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності та податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів у розмірі 100% таких витрат.

Аргументовано, що результативним може бути досвід європейських країн щодо запровадження прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб та відмови від податкової соціальної пільги в сучасному вигляді і заміна її неоподатковуваним доходом, встановленим на рівні мінімальної заробітної плати.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Амбрик Л. П. Розбудова фіскального інструментарію забезпечення економічного зростання в Україні [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит / Л. П. Амбрик. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 232 с.
2. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование [Текст] / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М.: Экономистъ. – 2006. – 591 с.
3. Балаєв С. А. Налоговые льготы как стимулы для реализации функции налогообложения [Електронний ресурс] / С. А. Балаєв. – Режим доступу: [http://humanities.asu.edu.ru/files/1\(41\)/257-262.pdf](http://humanities.asu.edu.ru/files/1(41)/257-262.pdf).
4. Баландина А. С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и преференций [Текст] / А. С. Баландина // Вестник Томского государственного университета. – 2011. – №4(16). – С. 105-110.
5. Баязитова Д. В. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций [Електронний ресурс] / Д. В. Баязитова. – Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/soderzhanie-i-klassifikatsiya-nalogovyh-lgot-i-preferentsiy>.
6. Безрукова Н. В. Особливості побудови інноваційної економіки: аналіз досвіду Китаю та реалії України [Електронний ресурс] / Безрукова Н.В., Лекунович А. Ю. – Режим доступу: [http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/1619/1/114\\_Bezrukova\\_lekunovich\\_article.pdf](http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/1619/1/114_Bezrukova_lekunovich_article.pdf)
7. Біла І. С. Податкові пільги : стан та шляхи вирішення проблем їх використання в Україні [Текст] / І. С. Біла, Н. В. Петришина, Н. М. Салатюк // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. — 2012. — № 19/2. — С. 172-178.
8. Букресва Д. С. Удосконалення механізму розвитку малого бізнесу в Україні: податково-інтеграційний ефект [Текст] / Д. С. Букресва // Економічний простір. – 2011. – № 109. – С. 85-97.

9. Василевська Г. В. Преференційне оподаткування : соціально-економічна доцільність та фіскальні наслідки: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит [Текст] / Г. В. Василевська. – Тернопіль: ТНЕУ. – 2012. – 251с.
10. Василевська Г. В. Стратегічні пріоритети розвитку преференційного оподаткування в Україні [Текст] / Г. В. Василевська // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 170-178.
11. Виконання державного бюджету [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
12. Войналович І. А. Міжнародний досвід використання податкових ініціатив у механізмі стимулювання інвестицій роботодавців в освіту працівників [Текст] / І. А. Войналович. // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 74. – С. 100-105. [file:///C:/Users/Ukraine/Downloads/Vzhdtu\\_econ\\_2015\\_4\\_14.pdf](file:///C:/Users/Ukraine/Downloads/Vzhdtu_econ_2015_4_14.pdf)
13. Годованець О. В. Податкове регулювання інвестиційної діяльності як фактор економічного зростання [Текст] / О. В. Годованець, Л. П. Амбрик // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 135-143.
14. Горин В. П. Концептуалізація соціальних гарантій в теорії державних фінансів [Текст] / В. П. Горин // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2011. – № 4. – С. 13-19.
15. Горский И. В. Сколько функций у налога? [Текст] / Налоговый вестник. – 2002. – №3. – С. 161-163.
16. Динаміка інвестиційного клімату країн Східної Європи – досвід для України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/monitor/june2009/01.htm>
17. Дмитрів В. І. Фінансове регулювання інвестиційно-інноваційних процесів в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит [Текст] / В. І. Дмитрів. – Тернопіль: ТНЕУ. – 2015. – 198 с.

18. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №84/2 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
19. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №84/1 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
20. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №80/2 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
21. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №80/1 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
22. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №76/2 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
23. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №76/1 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
24. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №72/2 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
25. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №72/1 [Електронний ресурс] /

- Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
26. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №68/2 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
27. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №68/1 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
28. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №64 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
29. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів №60 [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
30. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : монографія [Текст] / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.
31. Желізняк Р. Й. Податкове стимулювання інноваційної діяльності підприємств : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит [Текст] / Р. Й. Желізняк. – Львів. – 2015. – 225 с.
32. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. №1560-12 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

33. Закон України «Про наукові парки» від 25.06.2009 р. №1563-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1563-17>.
34. Закон України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» від 16.07.1999 р. №991-14 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/991-14>.
35. Зянько В. В. Податки як засіб підвищення активності інноваційного підприємництва [Текст] / Зянько В. В. // Наук. вісник Національного університету ДПС України. – 2008. – № 2. – С. 107-112. [http://fk.vntu.edu.ua/images/documents/irpin\\_08.pdf](http://fk.vntu.edu.ua/images/documents/irpin_08.pdf)
36. Іванов Ю. Б. Податки і раціональне споживання енергоресурсів: реалії та перспективи : монографія [Текст] / Ю. Б. Іванов, О. С. Віннікова. – Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця. – 2014. – 256 с.
37. Іванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: монографія [Текст] / Ю. Б. Іванов, О. Л. Єськов. – Х.: Інжек. – 2007. – 328 с.
38. Іванов Ю. Б. Фактори соціально-економічної ефективності податкового регулювання ринку життя населення [Текст] / Іванов Ю. Б., Назаренко Г. В. // Проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 22-28.
39. Інформація про кількість фізичних осіб, які скористалися правом на отримання податкової соціальної пільги за 2010-2016 рр. [Електронний ресурс] : відповідь від 04.12. 2017 р. № 16093/P/99-99-13-01-01-14 на запит від фізичної особи / П. Т. Дроняк ; Державна фіскальна служба України. — Електрон. текстові дані (1 файл). — К., 2017. — Мова: укр. — Відповідь на запит дано електрон. поштою.
40. Інформація про суми податкових пільг, в розрізі податків та зборів за 2011-2016 роки [Електронний ресурс] : відповідь від 01.12. 2017 р. № 16049/P/99-99-07-02-02-14 на запит від фізичної особи / О. М. Чмерук ; Державна фіскальна служба України. — Електрон. текстові дані (1 файл). — К., 2017. — Мова: укр. — Відповідь на запит дано електрон. поштою.

41. Інформація про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету в розрізі кодів видів економічної діяльності за 2012-2016 роки [Електронний ресурс] : відповідь від 09.11. 2017 р. № 14854/P/99-99-07-01-01-14 на запит від фізичної особи / О. М. Чмерук ; Державна фіскальна служба України. — Електрон. текстові дані (1 файл). — К., 2017. — Мова: укр. — Відповідь на запит дано електрон. поштою.
42. Інформація про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету в розрізі регіонів за 2010-2016 роки [Електронний ресурс] : відповідь від 09.11. 2017 р. № 14854/P/99-99-07-01-01-14 на запит від фізичної особи / О. М. Чмерук ; Державна фіскальна служба України. — Електрон. текстові дані (1 файл). — К., 2017. — Мова: укр. — Відповідь на запит дано електрон. поштою.
43. Інформація щодо кількості платників єдиного податку за 2006-2016 роки [Електронний ресурс] : відповідь від 05.12. 2017 р. № 16218/P/99-99-13-01-02-14 на запит від фізичної особи / П. Т. Дроняк ; Державна фіскальна служба України. — Електрон. текстові дані (1 файл). — К., 2017. — Мова: укр. — Відповідь на запит дано електрон. поштою.
44. Калаков Р. Н. О налоговых льготах и преференциях [Текст] / Р. Н. Калаков // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №26(176). – С. 52-62.
45. Капітальні інвестиції в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс] : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – Режим доступу :[http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Arch\\_ki\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Arch_ki_bl.htm).
46. Капітальні інвестиції в Україні за 2013 рік [Електронний ресурс] : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – Режим доступу :  
:  
[http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Arch\\_ki\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Arch_ki_bl.htm).
47. Капітальні інвестиції в Україні за 2014 рік [Електронний ресурс] : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – Режим

- доступу :  
[http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Arch\\_ki\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Arch_ki_bl.htm).
48. Капітальні інвестиції в Україні за 2015 рік [Електронний ресурс] : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – Режим доступу :  
[http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Arch\\_ki\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Arch_ki_bl.htm).
49. Капітальні інвестиції в Україні за 2016 рік [Електронний ресурс] : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – Режим доступу :  
[http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv\\_u/06/Arch\\_ki\\_bl.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/Arhiv_u/06/Arch_ki_bl.htm).
50. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег [Текст] / Дж. М. Кейнс. — М. : Гелиос, 2002. — 352 с.
51. Коробкіна Н. Г. Пільгове оподаткування доходів фізичних осіб у Великій Британії [Текст]./ Н. Г. Коробкіна // Актуальні проблеми економіки. - 2015. - № 11. - С. 337-344.
52. Коротун В. І. Практика використання податкових пільг в Україні [Текст] / В. І. Коротун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1(59). – С. 267-270.
53. Крисоватий А. І. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія [Текст] / А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська. – К.: Центр учбової літератури. – 2013. – 260 с.
54. Крисоватий А. І. Податкова філософія преференцій [Текст] / А. І. Крисоватий // Вісник економічної науки України. – 2013. – № 1. – С. 73-77.
55. Крисоватий А. І. Податкові аспекти соціального добробуту в Україні [Текст] / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик // Світ фінансів. – 2016. – Вип. 2 (47). – С. 7-17.
56. Крушельницька Т. А. Розвиток теорії державного управління податковою системою в умовах економічної кризи [Текст] / Т. А. Крушельницька // Вісник Академії митної служби України. – 2010. – №1. – С. 14-17.



57. Лебедзевич Я. В. Теорії походження податків [Текст] / Я. В. Лебедзевич // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2006. — № 3(6). — С. 88—99.
58. Магопець О. А. Розвиток процесів управління оподаткуванням в системі державного управління [Електронний ресурс] / О. А. Магопець, А. В. Босенко. — Режим доступу: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/4056/1/13.pdf>.
59. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Електронний ресурс] / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — Режим доступу: [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Econom/Maib/30.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Maib/30.php).
60. Ман Т. Богатство Англии во внешней торговле или баланс нашей внешней торговли как регулятор нашего богатства [Електронний ресурс] / Т. Ман. — Режим доступу: [http://gallery.economicus.ru/cgi-bin/frame\\_rightn.pl?type=school&links=./school/mercantilism/works/mun\\_w1.txt&img=brief.gif&name=mercantilism](http://gallery.economicus.ru/cgi-bin/frame_rightn.pl?type=school&links=./school/mercantilism/works/mun_w1.txt&img=brief.gif&name=mercantilism).
61. Мельник В. М. Генеза теорій податків [Текст] / В. М. Мельник // Фінанси України. — 2004. — № 8. — С.42-53.
62. Милль Дж. С. Основы политической экономии [Текст] / Дж. С. Милль. — М. : Прогресс, 1981. — Т. 3. — 447 с.
63. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение [Текст] / Н. В. Миляков — М.: Инфра. — 2007. — С. 112-114.
64. Наукова та інноваційна діяльність в Україні [Електронний ресурс] : стат. зб. / відп. за випуск О. О. Кармазіна. — Київ, 2017. — Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publnauka\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publnauka_u.htm).
65. Никифоров А. Є Податкове стимулювання інноваційної діяльності [Текст] / А. Є. Никифоров, В. М. Диба, В. О. Парнюк // Фінанси України. — 2009. — № 5. — С. 78-86.  
file:///C:/Users/Ukraine/Downloads/Fu\_2009\_5\_8.pdf

66. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
67. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / під редакцією д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. – Х. : ВД «ІНЖЕК». – 2010. – 492 с.
68. Податковий кодекс України №2755-17 від 02.12.2010 р. (із змінами та доп. від 03.12.2017. р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
69. Податковий менеджмент : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К. : Знання. – 2008. – 525 с.
70. Римар О. Г. Роль податків в реалізації заходів антикризового регулювання в сучасних соціально-економічних умовах : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит [Текст] / О. Г. Римар. – Київ, 2012. – 192 с.
71. Романець І. В. Податкові преференції як інструмент стимулювання економічного розвитку [Текст] / І. В. Романець // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : зб. тез доп. X Ювіл. всеукр. наук.-практ. студ. конф / редкол. : А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, А. І. Луцик [та ін.] ; відп. ред. А. І. Луцик. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 99-101.
72. Романець І. В. Преференційне оподаткування малого бізнесу: уроки для України [Текст] / І. В. Романець // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : зб. тез доп. XI Всеукр. наук.-практ. студ. конф / редкол. : А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, А. І. Луцик [та ін.] ; відп. ред. А. І. Луцик. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017.
73. Сарай М. Становлення класичної політичної економії в Англії [Текст] / М. Сарай // Вісник ТНЕУ. – 2011. – №3. – С. 98-106.
74. Словопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua/38/53407/383214.html>.

75. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс] / А. Смит. — Режим доступу : <https://www.e-reading.club/book.php?book=100806>
76. Соколовська А. М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А. М. Соколовська // Фінанси України. - 2013. - № 9. - С. 28-44.
77. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду [Текст] / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ. – 2006. – 320 с.
78. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку [Текст] : монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, М. П. Бадида [та ін.] ; за наук. ред. А. І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2015. - 460 с.
79. Точитіла І. В. Досвід податкового стимулювання інноваційного розвитку економіки [Текст] / І. В. Точитіла // Наукові праці НДФІ. – 2016. – № 3. – С. 54-68 [file:///C:/Users/Ukraine/Downloads/Npndfi\\_2016\\_3\\_5%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Ukraine/Downloads/Npndfi_2016_3_5%20(1).pdf)
80. Турянський Ю. І. Соціально-економічна суть та функції податків [Текст] / Ю. І. Турянський // Ефективність державного управління. – 2014. – №39. – С. 467-473.
81. Тютюрюков Н. Н. Налоговые льготы и преференции: цель - одна, а механизм - разный [Текст] / Н. Н. Тютюрюков , Г. Б. Тернопольская, В. Н. Тютюрюков // Налоговая политика и практика. – 2009. – №10. – С.18-23.
82. Филлюк Г. М. Вплив бюджетно-податкової політики на трансформацію ринкових структур в Україні [Текст] / Г. М. Филлюк // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 56–65.
83. Фінансова політика інвестиційно-інноваційного розвитку України в умовах глобальних структурних зрушень [Текст]: монограф. / За ред. В.Г. Дем'янишина. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. . – 2014. – 464 с.

84. Ціх Г. В. Системна трансформація економіки в контексті сучасного неоконсерватизму [Електронний ресурс] / Г. В. Ціх, Н. Ю. Мариненко. – Режим доступу: [http://tpre.econom.univ.kiev.ua/data/2009\\_20/Zb20\\_27.pdf](http://tpre.econom.univ.kiev.ua/data/2009_20/Zb20_27.pdf).
85. Чому не можна відкладати реформу ДФС [Електронний ресурс] / Економічна правда. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/12/26/632531/>
86. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение [Текст] / Т. Ф. Юткина – М. : ИНФРА – 1999. – 429 с.
87. Юхименко П. І. Історія економічних учень: підручник [Текст] / П. І. Юхименко, П. М. Леоненко – К.: Знання-Прес, 2005. – 514с.
88. Яник А. А. Новые тренды в государственном управлении развитием науки во Франции [Текст] / А. А. Яник, С.М. Попова // Государственное управление. – 2015. – № 51. - С. 152-184.
89. Cedefop. Learning while working. Success stories on workplace learning in Europe [Електронний ресурс] / Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – Режим доступу : <http://www.cedefop.europa.eu/en/publications-and-resources/publications/3060>.
90. Cedefop. Using tax incentives to promote education and training [Електронний ресурс] / Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009. – Режим доступу : <http://www.cedefop.europa.eu/en/publications-and-resources/publications/5180>.
91. Corporate Tax Rates Table [Електронний ресурс] / KPMG. – Режим доступу: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
92. Global metrics for the environment: 2016 Report [Електронний ресурс] / Environmental Performance Index. – Режим доступу : [http://epi.yale.edu/sites/default/files/2016EPI\\_Full\\_Report\\_opt.pdf](http://epi.yale.edu/sites/default/files/2016EPI_Full_Report_opt.pdf).

93. Individual income tax rates table [Электронный ресурс] / KPMG. – Режим доступа: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>
94. Polish Investment and Trade Agency [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.paih.gov.pl/en>
95. Sub-central personal income tax rates-progressive systems [Электронный ресурс] / OECD. Stat. – Режим доступа: [http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I3#](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I3#)
96. Tax and tax credit rates and thresholds for 2015–16 / Policy paper // [www.gov.uk](http://www.gov.uk).
97. Taxation of Corporate and Capital Income [Электронный ресурс] / OECD Tax Database. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/corporate-and-capital-income-tax-explanatory-annex.pdf>
98. The Global Competitiveness Report 2010-2011 [Электронный ресурс] / World Economic Forum. – Режим доступа : [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2010-11.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf).
99. The Global Competitiveness Report 2013-2014 [Электронный ресурс] / World Economic Forum. – Режим доступа : [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf).
100. The Global Competitiveness Report 2016-2017 [Электронный ресурс] / World Economic Forum. – Режим доступа : [http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017\\_FINAL.pdf](http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf).