

Савіцька С. І., кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, оподаткування та технологій електронного бізнесу, Подільський державний аграрно-технічний університет, м. Кам'янець-Подільський, Україна

ORCID: 0000-0003-1739-3536

e-mail: ovcharss15@gmail.com

Податкові пільги як інструмент податкового регулювання в Україні

Анотація. Розглянуто теоретичні основи функціонування податкових пільг. Узагальнено підходи до трактування поняття «податкова пільга» та розкрито його економічну сутність. Визначено переваги та недоліки податкових пільг. Досліджено та систематизовано види податкових пільг в розрізі прямих податків. Проведено аналіз витрат державного та місцевих бюджетів від надання податкових пільг. Визначено та проаналізовано основні галузі економіки, в які найбільше спрямовуються податкові пільги. Встановлено, що система надання податкових пільг в Україні є неефективною. Обґрунтовано, що існує потреба скорочення обсягів податкових пільг, які надаються суб'єктам підприємницької діяльності в основному на непрозорих засадах і призводять до масштабних витрат бюджету. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення системи надання податкових пільг та посилення контролю за їх освоєнням.

Ключові слова: податки; податкова пільга; податкове регулювання; доходи бюджету; витрати бюджету.

Savitska Svitlana, PhD in Economics, Assistant of the Department of Accounting, Taxation and E-Business Technologies, State Agrarian and Engineering University in Podilya, Kamyanets-Podilsky, Ukraine

Tax Incentives as an Instrument of Tax Regulation of Ukraine

Abstract. Introduction. In modern economic theory, theoretical discussions constantly arise about the feasibility and effectiveness of tax incentives. Tax incentives, under certain conditions, are an effective tool for supporting national competitiveness and creating a new technological core of any economic system, especially a transformational one. At the same time, the conditions for the effectiveness of the benefits provided are their strict purpose, time constraints and constant comprehensive monitoring. In addition, benefits have a certain psychological effect on business entities and increase the investment activity of enterprises. On the other hand, the ineffective practice of preferential taxation contributes to the formation of significant losses of budgetary resources of the state, which leads to a violation of economic stability, a slowdown in economic development and a decrease in the level of financial security of the state. The above confirms the relevance of the study of the impact of tax incentives on the formation of budget revenues, as well as the search for ways to optimize preferential taxation in Ukraine.

Purpose. The purpose of the article is to summarize the theoretical aspects of the use of tax incentives as an instrument of tax regulation and to study the effect of preferential taxation on the formation of budget revenues in Ukraine.

Results. The theoretical foundations of the functioning of tax incentives are considered. Approaches to the interpretation of the concept of "tax incentive" are generalized and its economic essence is revealed. The advantages and disadvantages of tax incentives, the rights of taxpayers to use tax incentives have been identified. The types of tax benefits in terms of direct taxes have been investigated and systematized. The analysis of losses of the state and local budgets from the provision of tax incentives has been carried out. The main sectors of the economy have been identified and analyzed, where more tax benefits are directed.

Conclusions. It was found that the system of providing tax incentives in Ukraine is ineffective. Therefore, there is no doubt about the need to reduce the volume of tax benefits provided to business entities, mainly on non-transparent principles and lead to large-scale budget losses. Tax breaks are not directed to those industries that really need support, but to those that are lobbied in parliament. Therefore, it is necessary to introduce a clear mechanism for the provision of tax benefits, their monitoring, control of losses and benefits of each benefit. Proposals have been developed to improve the system of granting tax benefits and to strengthen control over their development.

Keywords: taxes; tax incentives; tax regulation; budget revenues; budget losses.

JEL Classification: H21, H25, H60, H71.

Постановка проблеми. У Конституції України [1] визначено, що наша держава є соціально правовою. Це означає, що податкова система повинна відповідати засадам соціальної держави, виконувати свої функції, фінансувати суспільні блага для гарантій громадян на гідний їх життєвий рівень.

В умовах нестабільності економічних систем виважена ефективна податкова політика є надзвичайно важливою. Одним із ефективних

інструментів здійснення вливу на економіку, підтримки пріоритетних напрямів господарювання, зниження рівня соціального напруження є система податкових пільг. З іншого боку, неефективна система пільгового оподаткування призводить до значних витрат бюджетних ресурсів, порушення економічної стабільності та зниження рівня фінансової безпеки держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі приділяється значна увага питанням пільгового оподаткування та податкових втрат в Україні. Ці проблеми знайшли відображення у наукових розробках наступних науковців: В. Аранчій [2], О. Дубовик [7], І. Єгоричева [12], С. Криницького [5], О. Луніної [6], А. Малько [4], А. Соколовської [6], О. Тимошенко [12], В. Чумак [2] та ін.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення теоретичних аспектів використання податкових пільг як інструмента податкового регулювання та дослідження впливу пільгового оподаткування на формування бюджетних доходів в Україні

Виклад основного матеріалу. Податкові пільги залишаються об'єктом особливої уваги та зацікавленості всіх платників податків, оскільки наявність комплексу податкових пільг означає повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від обов'язкових платежів [2, с.406]. Пільговий режим для одних платників податків неминуче означає додатковий податковий тягар для інших.

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 визначених підстав. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення витрат, які ними здійснюються [3].

Недоліком є те, що податкові пільги суперечать таким принципам оподаткування як загальність та рівність оподаткування, які закріплені в Податковому Кодексі України та статті 67 Конституції України, згідно з якою сплачувати податки зобов'язаний кожен.

На нашу думку, податкова пільга як економічна категорія є дискусійним явищем. Малько А. В. вважає,

що: «пільга – це правомірне полегшення становища суб'єкта права, що дозволяє йому повніше задовольняти свої інтереси та знаходить свій вираз як у додаткових, особливих правах (перевагах), так і у звільненні від обов'язків» [4, с.64].

Криницький І. Є. розуміє під податковою пільгою передбачене податковим законодавством адресне та цільове надання полегшень у сфері оподаткування, що транслюється на покладені податково-правові обов'язки, яке може проявлятися в усіх податково-процесуальних провадженнях та виражається у можливості використовувати особливі переваги (набуття специфічного права, повне звільнення від обов'язку або виконання його у меншому обсязі). При формуванні правового визначення податкової пільги І. Криницький наголошує на її місці у правовому механізмі податкового платежу та пропонує в п. 30.1 ст. 30 Податкового кодексу України уточнити визначення податкової пільги як «універсального необов'язкового елементу правового механізму податкового платежу» [5, с.19].

Соколовська А. та Луніна О. під податковими пільгами розуміють «передбачене та регламентоване нормами податкового законодавства (за наявності об'єкта оподаткування) відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податку від його сплати з метою полегшення податкового тягара» [6, с.22]. Варто не погодитися з авторами, оскільки під категорію платників податку підпадають не усі платники податків. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення витрат, які ними здійснюються.

Використання податкових пільг – це не обов'язок платника, а його право.



Рисунок 1 – Права платників податків стосовно використання податкових пільг

Джерело: сформовано автором на основі [3]

Платник має право: скористатись податковою пільгою; відмовитись від використання податкової

пільги; зупинити використання пільги на один або кілька податкових періодів (рис. 1).

Податкові пільги, як і будь-яке економічне явище чи процес, мають подвійний характер. А суперечливість їх

надання зумовлює необхідність з'ясування переваг та недоліків (рис. 2).



Рисунок 2 – Переваги та недоліки податкових пільг

Джерело: сформовано автором на основі [2, с.411]

Застосування податкових пільг має свої специфічні особливості. Платнику податків необхідно враховувати, що пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, який має три складові: податковий облік, податкову звітність та сплату податку. Якщо платника може бути звільнено від сплати податку, то обов'язок з обліку і звітності в нього залишиться [7, с. 64].

Ще одним негативним фактором застосування податкових пільг виступає значне ускладнення подальшого адміністрування цього процесу. Податкові пільги й звільнення сплати зазвичай значно ускладнюють застосування податкового законодавства та виконання його вимог. На думку науковців, використання цього податкового механізму формує стимули для зловживань, адже від платників податків, що претендують на застосування пільг і звільнень, потрібне відповідне документальне підтвердження. У зв'язку з необхідністю у перевірці поданих до податкових органів даних зростають витрати на адміністрування. Проте можливість

зловживань не виключається, що призводить до додаткових негативних наслідків і підвищення рівня витрачених соціальних витрат у цьому процесі [8, с.26].

За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом:

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

Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. В умовах ринкових відносин податкові пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва, спрямовуючи їх у необхідне русло [8, с.15].

Починаючи з 1997 р., податкові органи щоквартально формують та затверджують довідник пільг, що передбачені чинним податковим законодавством. В Україні налічується значна кількість

податкових пільг, які поділяються на ті, що є втратами доходів бюджету, та ті, що втратами не вважаються.

У табл. 1 відображено кількість законодавчо встановлених в Україні податкових пільг у розрізі прямих податків.

Таблиця 1 Кількість податкових пільг у розрізі видів прямих податків згідно з довідниками пільг

Види податків	Роки							
	2006	2010	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Прямі податки, у т.ч.	102	128	53	33	32	38	37	42
податок на прибуток підприємств	56	72	28	14	13	17	18	21
плата за землю	32	42	21	16	16	18	16	18
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	x	x	1	1	1	1	1	1
– місцеві податки і збори	7	7	2	2	2	2	2	2
– інші прямі податки	7	7	x	x	x	x	x	x

Джерело: побудовано автором на основі [9]

Можемо спостерігати, що після введення у дію Податкового Кодексу України кількість пільг за прямими податками зменшилася в рази: у 2016 р. порівняно з 2010 р. на 59 %, у 2019 р. на 70%. У 2021 р. спостерігаємо незначне зростання податкових пільг. Ці зміни відбулися за рахунок збільшення кількості пільг за податком на прибуток підприємств та платою за землю, у той час як зменшення кількості пільг за місцевими податками і зборами стало результатом суттєвих змін в системі місцевого оподаткування.

В Україні застосовується найпоширеніший у світі порядок оподаткування, за яким функції нарахування і сплати податку покладаються на платника податку, тому конкретні суми належних і отриманих податкових пільг розраховуються безпосередньо платниками в розрізі видів податків і пільг. Однак застосування системи пільг для стимулювання економічного

розвитку можливе лише в разі дотримання принципів оподаткування та створення оптимальної податкової системи.

Однією з основних проблем системи пільгового оподаткування в Україні є відсутність державної системи оцінки та моніторингу пільг. Через надання безпідставних та необґрунтованих пільг держава втрачає мільярди гривень оскільки не в змозі об'єктивно оцінити їх ефективність і доцільність для певних галузей і економіки в цілому.

За останні три роки обсяг втрат державного та місцевих бюджетів через надання податкових пільг постійно зростає. Згідно з даними ДПС, втрати держбюджету від надання податкових пільг збільшились з 19,9 млрд грн у 2017 році до 33,5 млрд грн у 2019. Втрати місцевих бюджетів збільшились, відповідно, з 6,2 млрд грн до 9,2 млрд грн (рис.3) [11].

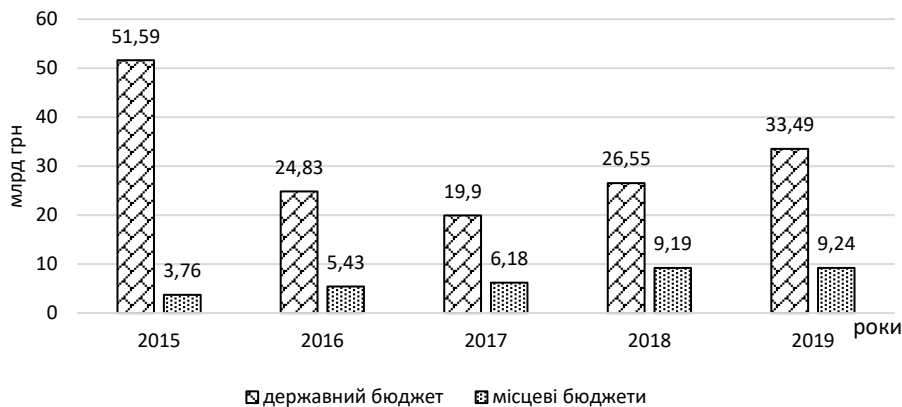


Рисунок 3 – Втрати бюджетів від податкових пільг, млрд грн

Джерело: сформовано автором на основі [10]

Найбільший обсяг коштів, який залишається у суб'єктів господарювання через надання податкових пільг, виділяється на податок на додану вартість (ПДВ).

У 2019 році з бюджету країни виділено на пільги з ПДВ 30,9 млрд грн або майже 2% всіх доходів зведеного бюджету. Частка ПДВ в загальних втратах бюджету від

пільг зменшується, проте в абсолютному значенні обсяг цих втрат з 2018 року зростає. Так, у 2015 році на ПДВ припадало 91,2% втрат зведеного бюджету від пільг, у 2019 році – лише 72,4%. Проте в абсолютному значенні обсяг наданих пільг з ПДВ за 2019 рік є вищим, ніж у попередні три роки.

За 2015-2019 рр. 52% всіх пільг, які отримали суб'єкти господарювання, припадає лише на три галузі: сільське, лісове та рибне господарство, переробну промисловість, торгівлю та ремонт автотранспортних засобів. За п'ять років вони, завдяки податковим пільгам, не сплатили до бюджету 98,3 млрд грн. У 2015 році на ці три галузі було виділено 84% всього доходу, який залишався у суб'єктів господарювання внаслідок пільг. 72% обсягу коштів, які внаслідок пільг залишались у платників податків (тобто 40 млрд грн з 55,4 млрд грн), направлено на сільське господарство. Ще 7% (3,8 млрд грн) – на переробну промисловість, 5% – на оптову та роздрібну торгівлю. Ці три галузі мають найвищу частку у ВВП – 44,4% у 2015 році, 38,4% – у 2019. [11]. Таким чином, режим пільгового оподаткування в Україні не характеризується прозорістю, виступає конкурентною перевагою для окремих суб'єктів, порушуючи тим самим основні принципи оподаткування: нейтральності, справедливості, ефективності.

Висновки. Отже, можемо сказати, що в нашій державі відсутня цілісна та ефективна державна політика з надання податкових пільг, відсутня

методика, правила та принципи надання пільг. Податкові пільги направляються не в ті галузі, які дійсно потребують підтримки, а в ті, які лобіюються в парламенті.

Міжнародні організації радять скорочувати податкові пільги, проте вони залишаються досить популярним інструментом в руках урядів. Розуміючи, що повна ліквідація пільг в Україні поки є неможливою, необхідно запровадити чіткий механізм щодо надання податкових пільг, їх моніторингу, контролю втрат і переваг кожної пільги. Тому вважаємо за доцільне: зафіксувати на законодавчому рівні державну політику з надання пільг; підвищити ефективність пільгового оподаткування шляхом скорочення тих пільг, які призводять до значних втрат бюджету; передбачити обов'язкове подання супроводжуючих документів, які повинні містити всю необхідну інформацію, яка підтверджувала б правомірність застосування тієї чи іншої пільги: аргументацію та розрахунки доцільності їх надання, втрати від пільг та очікуваний соціально-економічний ефект від їх запровадження; внести зміни до чинного податкового законодавства щодо встановлення відповідальності платників податків за подання звітності про суми податкових пільг з недостовірними даними або з помилками; відкритість та прозорість інформації про компанії, які використовують пільги, розміри податкових пільг та вплив податкових пільг на розвиток галузей, які дані пільги використовують.

Література:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 30.01.2021).
2. Податкові відносини суб'єктів підприємництва: управління та адміністрування: навч. посіб. / В. І. Аранчій та ін. Полтава : ПДАА, 2017. 473 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.02.2021).
4. Малько А. В. Льготная и поощрительная правовая политика. СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. 233 с.
5. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 16-19.
6. Соколовська А.М., Луніна О.І. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення. *Економіка України*. 2005. № 9. С. 21–30.
7. Дубовик О.Ю. Пільги як інструмент державного податкового регулювання. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. № 3 (43). С. 61–66.
8. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь : НДІ фінансового права. 2013. 60 с.
9. Довідники податкових пільг. Державна податкова служба України: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html> (дата звернення: 20.02.2021).
10. Обсяги втрат держбюджету через надання податкових пільг постійно зростають. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/25/660917/> (дата звернення: 24.02.2021).
11. Марчак Д. Маркуц Ю. Невидимі субсидії. Хто і скільки втрачає, а хто – отримує в Україні від податкових пільг? URL: <https://www.promoteukraine.org/uk/nevidimi-subsidii-hto-i-skilki-vtrachae-a-hto-otrimue-v-ukraini-vid-podatkovih-pilg/> (дата звернення: 24.02.2021).
12. Єгоричева С.Б., Тимошенко О.В., Сергєєв Д.А. Вплив пільг за прямими податками на формування бюджетних доходів в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. №9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137> (дата звернення: 22.02.2021).

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1996). Constitution of Ukraine (No 254k/96-BP, June 28). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
2. Aranchiy, V. (2017). Podatkovi vidnosyny subiektiv pidpriemnytstva: upravlinnia ta administruvannia. Poltava: PGAA. 473 p. [in Ukrainian]
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Tax Code of Ukraine (№ 2755-IV, December 12). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>[in Ukrainian].

4. Malko, A. (2004). Lhotnaia y pooshchrytelnaia pravovaia polytyka. St. Petersburg: Legal Center Press. [in Russ.].
5. Krinitskiy, I. (2012). Tax privilege as an element of the legal mechanism of tax payment. *Finansove pravo*, 3, 16-19 [in Ukrainian].
6. Sokolovskaya, A.V & Lunina, A.S. (2005). Definition of the category "tax benefit" and its practical significance. *Ekonomika Ukrayiny*, 9, 21-30 [in Ukrainian].
7. Dubovik, O. (2011) Benefits as an instrument of state tax regulation. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, 3 (43), 61-66 [in Ukrainian].
8. Theoretical and applied aspects of the inventory of tax benefits provided by Ukrainian legislation (2013). Irpen: Research Institute of Financial Law.
9. State Tax Service of Ukraine (2021). *Official web-site*. Retrieved from <https://tax.gov.ua> [in Ukr.]
10. The volume of losses to the state budget through the provision of tax incentives is constantly growing (2020). Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/news/2020/05/25/660917/>
11. Marchak, D. & Markuts, Y. (2020). Invisible subsidies. Who loses and how much, and who gets in Ukraine from tax benefits? Retrieved from <https://www.promoteukraine.org/uk/nevidimi-subsidii-hto-i-skilki-vtrachae-a-hto-otrimue-v-ukraini-vid-podatkovih-pilg/>
12. Egoricheva, S., & Timoshenko, O., & Sergeev, D. (2016). Injection of pilg for direct tribute to the form of budget revenues in Ukraine. *Efektyvna ekonomika*, 9. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137>. [in Ukrainian]



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License