

ОЦІНКА ВТРАТ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ ВІД НАДАННЯ ПІЛЬГ ЗА ПРЯМИМИ ПОДАТКАМИ

О. В. Тимошенко, кандидат економічних наук, доцент;

Є. О. Шкарупа

(Вищий навчальний заклад Укоопспілки

«Полтавський університет економіки і торгівлі»)

Анотація. Метою статті є дослідження теоретичного змісту та практичних аспектів функціонування податкових пільг як інструменту податкового механізму та складової частини системи прямого оподаткування з акцентуванням на проблематиці їх доцільності й ефективності, значенні у формуванні податкових надходжень бюджету та пошуку шляхів удосконалення системи пільгового оподаткування за прямими податками. **Методика дослідження.** Досягнення поставленої мети базується на таких методах дослідження: діалектичному підході, аналізі та синтезі, індукції та дедукції, логічному підході, комплексному підході, вертикальному й горизонтальному аналізі, аналізі тенденцій, графічному методі. **Результати.** Проведено дослідження використання податкових пільг загалом у системі оподаткування, у тому числі за прямими податками. Розкрито економічну сутність податкової пільги. Систематизовано види податкових пільг у розрізі видів прямих податків та оцінено тенденції зміни їх кількісного та якісного складу порівняно з непрямими податками. Виявлено залежність між політико-економічними процесами в Україні та прийняттям змін до законодавчих актів щодо пільгового оподаткування за прямими податками. Оцінено вплив пільгового оподаткування за прямими податками на формування доходів бюджету. Визначено обсяги недоотриманих бюджетами коштів від надання податкових пільг за прямими податками. Обґрунтовано відсутність стимулів до розширення діяльності одержувачами пільг за прямими податками. Визначено проблемні аспекти пільгового прямого оподаткування в Україні. **Практична значущість результатів дослідження.** Виявлено, що, незважаючи на зміни в податковому законодавстві, система надання пільг за прямими податками концептуальних змін не зазнала, значна кількість пільг залишилась незмінною або була трансформована шляхом укрупнення. Обґрунтовано необхідність перегляду кількісного та якісного складу пільг за прямими податками для перетворення їх на ефективний інструмент фіскальної політики держави. Запропоновано запровадження методики визначення ефективності функціонування пільг за прямими податками, що посилить прозорість надання пільг за прямими податками та сприятиме підвищенню ефективності їх використання.

Ключові слова: прямі податки, пільга, пільгове оподаткування, механізм прямого оподаткування, бюджетні доходи, втрати бюджетних ресурсів.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Необхідність модернізації вітчизняної податкової системи, переорієнтації її на соціально-економічний розвиток держави та соціальну підтримку суб'єктів економіки вимагає впровадження ефективних засобів податкової політики. Одним із значимих і суперечливих інструментів впливу податкової політики на структурні диспропорції надходжень від прямих податків у бюджеті України є податкові пільги, оскільки

економічно необґрунтоване їх надання сприяє значним втратам доходів бюджету. Отже, питання необхідності, доцільності та ефективності застосування пільг за прямими податками завжди буде актуальним для України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних і практичних засад впливу податкових пільг на формування доходної частини бюджету зробили у своїх роботах такі вітчизняні науковці: Л. В. Барабаш [1], П. К. Бечко [1], В. В. Гришко [4], С. Б. Єгоричева [3], О. Р. Зельдіна [4],

Т. О. Кир'язова [5], Н. В. Лиса [1], О. К. Любчик [6] тощо. Проте залишається ще чимало невирішених проблем, що потребують детального дослідження, зокрема щодо вдосконалення законодавчого й адміністративного регулювання процесу пільгового оподаткування в системі прямого оподаткування в контексті його ефективності та економічної обґрунтованості.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження теоретичних і практичних аспектів податкових пільг та їх місця в системі прямого оподаткування й формування податкових надходжень бюджету.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. За економічною сутністю надання пільг за прямими податками є формою державного регулювання соціально-економічного розвитку держави, системного внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів між окремими суб'єктами господарювання.

Згідно з Податковим кодексом України, податковою пільгою є передбачене податковим

та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Податкові пільги надаються шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) установлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

В Україні перелік пільг за податками та їхній поділ на такі, що призводять та не призводять до втрат бюджетних надходжень, установлюється Довідником податкових пільг, який щоквартально складає та оприлюднює Державна податкова служба України [2]. Кількість законодавчо встановлених в Україні податкових пільг, у тому числі за прямими податками, відображено в табл. 1.

Таблиця 1

Динаміка кількості податкових пільг у розрізі податків і зборів згідно з довідниками пільг за 2010–2019 рр. [складено на основі [2, 7]

Види податків	Роки									
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Прямі податки, разом	122	138	134	146	49	51	50	68	75	69
у тому числі:										
- з податку на прибуток підприємств	72	87	90	95	23	29	28	41	46	42
- з плати за землю	50	51	44	51	25	21	21	26	28	26
- з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	×	×	×	×	1	1	1	1	1	1
2. Непрямі податки, разом	178	143	165	176	158	169	172	171	177	185
у тому числі:										
- з податку на додану вартість	151	106	125	130	119	125	129	127	131	134
- з акцизного податку (збору)	27	37	40	46	39	44	43	44	46	51
3. Місцеві податки та збори	7	2	2	2	2	2	2	2	2	2
4. Плата за користування надрами	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Цікавим є той факт, що найбільша кількість пільг відповідно до чинного Податкового кодексу України надається платникам ПДВ. При цьому попри зменшення кількості пільг із ПДВ за період аналізу, їх частка в загальній кількості пільг перевищує в середньому 53 % (див. табл. 1).

Щодо пільг за прямими податками, варто відмітити суттєве збільшення їх кількості з податку на прибуток підприємств у 2011 р. після введення в дію Податкового кодексу України. Фактично Податковим кодексом України було скасовано чимало діючих пільг, але запроваджено ще більше нових. Проте заслуговує на увагу зміна їх кількості.

кісного складу із 2014 року, зокрема зменшення кількості пільг за прямими податками втричі, у зв'язку з початком відновлення та реформування економіки країни, удосконаленням бюджетно-податкового законодавства. Однак, в останні звітні періоди кількість пільг за прямими податками зростала переважаючими темпами порівняно з непрямими податками. Так, якщо кількість пільг за непрямими податками у 2019 році порівняно із 2014 роком зросла на 17,1 %, або в 1,2 раза, то по прямим податкам – на 40,8 %, або в 1,4 раза.

Також цікавим є той факт, що кількість та частка пільг за прямими податками, що призводять до втрат доходів бюджету, за відповідний період аналізу зазнали суттєвого збільшення (табл. 2). Це пояснюється тісною залежністю політико-економічних процесів в Україні та їх впливом на прийняття змін до законодавчих актів. Фактично під гаслом підтримки бізнесу народні депутати почали активно надавати окремим галузям економіки нові податкові пільги.

Таблиця 2

Динаміка кількості податкових пільг у розрізі прямих податків згідно з довідниками пільг за 2014–2019 рр. [складено на основі [7]]

Роки	Податок на прибуток підприємств		Плата за землю		Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	
	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг	кількість пільг, що призводить до втрат бюджету	кількість інших пільг
2014	5	18	7	18	1	-
2015	8	21	13	8	1	-
2016	5	23	13	8	1	-
2017	13	28	16	10	1	-
2018	18	28	18	10	1	-
2019	14	28	16	10	1	-

Відповідно до рис. 1 частка пільг, що є втратами доходів бюджету, у загальній кількості пільг доволі значна, хоча за розглянутий період має тенденцію до скорочення. При цьому варто зазначити, що частка відповідних пільг

за прямими податками зросла за період аналізу вдвічі – із 6,2 % у 2014 році до 12,1 % у 2019 році за умови зменшення частки пільг, що є втратами доходів бюджету, за непрямими податками із 27,4 % до 18,7 %.

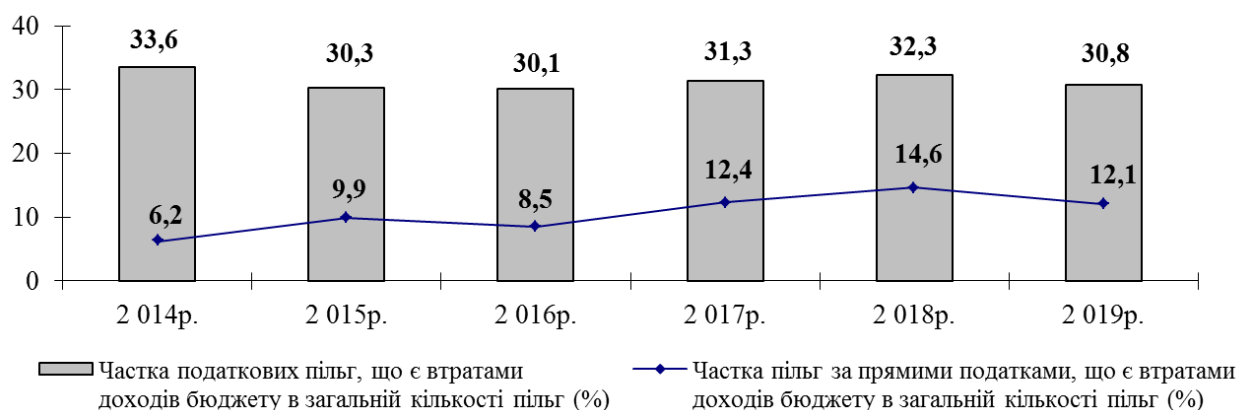


Рис. 1. Питома вага податкових пільг, що є втратами доходів бюджету за 2014–2019 рр. [складено на основі [2, 7]]

Необхідно відмітити, що на сьогодні питома вага пільг, що є втратами доходів бюджету, серед загальної кількості пільг за

прямими податками становить 45 % проти 26,5 % у 2014 році (рис. 2). І ця тенденція насторожує.

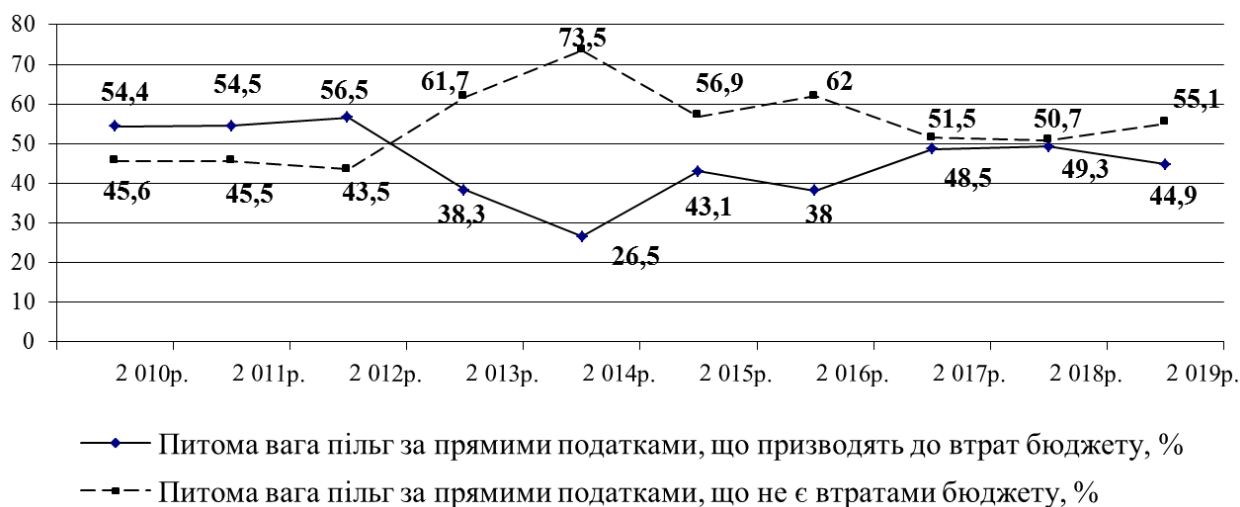


Рис. 2. Динаміка структури пільг за прямими податками за 2010–2019 рр. (станом на початок року) [складено на основі [2, 7]]

Вищезазначені зміни щодо кількісного складу податкових пільг, у тому числі за прямими податками, негативно вплинули на формування бюджетних ресурсів. За результатом надання податкових пільг, наприклад у 2010 році, бю-

джет недоотримав 37,1 млрд грн, що становить 15,4 % його доходів, за результатами 2015 року (періоду кардинальних змін бюджетно-податкового законодавства України) – 55,3 млрд грн, або 9,7 % відповідно (рис. 3, табл. 3).

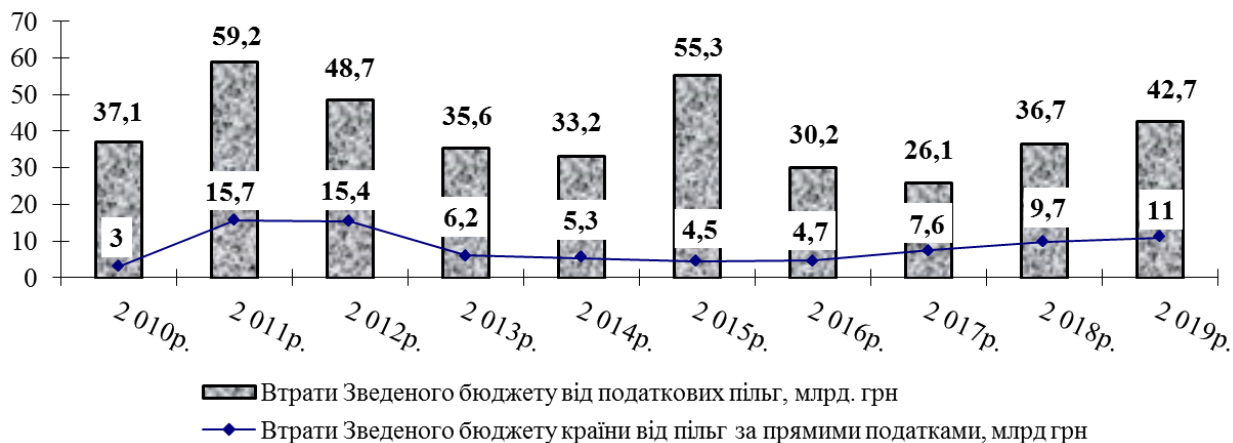


Рис. 3. Динаміка втрат Зведеного бюджету України від надання податкових пільг у 2010–2019 рр. [складено на основі [2, 7]]

Варто звернути увагу, що якщо втрати бюджетних ресурсів від надання податкових пільг за період аналізу зросли в 1,1 раза, то від пільг за прямими податками маємо суттєве зростання – у 3,7 раза. А це доходи, якими держава могла б фінансувати додаткові послуги медичної, освітньої, соціальної сфер чи розвиток інфраструктури.

Найбільший обсяг коштів, який втрачає бюджет через надання податкових пільг за

прямими податками, припадає на податок на майно, що відмінне від земельної ділянки, який сплачується до місцевих бюджетів. Обсяг бюджетних втрат за шість років із моменту його заснування зріс у тридцять разів – із 0,3 млрд грн до 9,2 млрд грн [7, 8]. Суттєві недонадходження до бюджету також маємо з податку на прибуток, сума наданих пільг за яким лише у 2019 році становила 1,7 млрд грн. При

цьому обсяг недоотриманих бюджетом коштів від плати за землю не перевищує на сьогодні 1 %. Отже, забезпечення формування доходів

бюджету за рахунок податкових надходжень залежить не від кількості наданих податкових пільг, а від їх змістовного складу.

Таблиця 3

Динаміка втрат зведеного бюджету України внаслідок надання пільг за прямими податками у 2010–2019 роках (млрд грн) [складено на основі даних [2, 7]

Роки	Втрати зведеного бюджету України	у тому числі за рахунок пільг:		
		з податку на прибуток підприємств	з плати за землю	з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
2010	3,1	2,1	0,9	-
2011	15,7	15,4	0,2	-
2012	15,4	15,1	0,3	-
2013	6,2	5,5	0,7	-
2014	5,3	4,6	0,4	0,3
2015	4,5	0,5	0,2	3,8
2016	4,7	0,3	0,2	4,2
2017	7,6	1,4	0,1	6,1
2018	9,7	1,6	0,1	8,0
2019	11,0	1,7	0,1	9,2

Виявлені тенденції впливу пільгового оподаткування за прямими податками на форму-

вання бюджетних доходів підтверджують значення показників, що представлені на рис. 4.

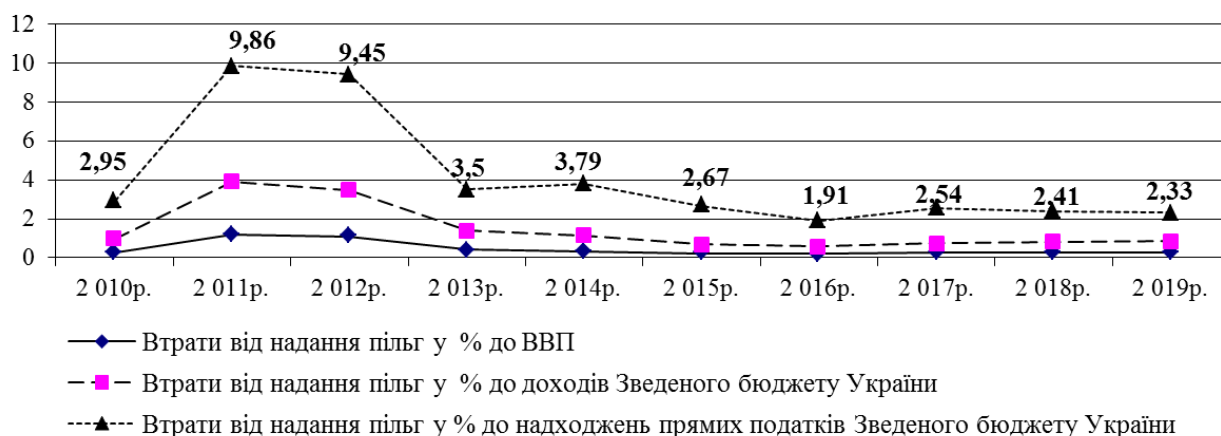


Рис. 4. Співвідношення втрат від надання пільг за прямими податками й обсягу ВВП, доходів Зведеного бюджету України та надходження прямих податків упродовж 2010–2019 рр. [складено на основі [2, 7, 8]

Отже, результати проведеного аналізу свідчать про необхідність виявлення проблемних питань системи пільгового прямого оподаткування й перегляду їх кількісного та якісного складу для перетворення на ефективний інструмент фіскальної політики держави. Доречно відмітити, що певні податкові пільги в Україні неправомірно застосовуються для легальної мінімізації податкового навантаження. Наприклад, значна кількість суб'єктів підприємництва фіктивно використовує працю ін-

валідів із метою зменшення суми податку на прибуток підприємств.

Варто зазначити, що на сьогодні в державі не створено цілісної та ефективної системи державного контролю за чинними податковими пільгами, відсутня методика оцінки державними органами, що ініціюють запровадження пільг, ефективності їх надання з метою контролю втрат і переваг кожної пільги. При цьому ні уряд, ні парламент не мають чіткої політики надання податкових пільг.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. Підсумовуючи, зауважимо, що наявність пільги з певного виду прямого податку не гарантує успішну діяльність та підвищення фінансової спроможності платників. Механізм пільгового оподаткування за прямими податками здебільшого виконує соціальну функцію, а їх кількість обтяжує бюджет і є економічно необґрунтованою, оскільки у практиці встановлення та запровадження податкових пільг ефект від їх застосування оцінюється виключно на стадії надання, без реальної подальшої оцінки її впливу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бечко П. К. Податкові пільги як інструмент реалізації концепції справедливості в оподаткуванні [Електронний ресурс] / П. К. Бечко, Л. В. Барабаш, Н. В. Лиса // Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics». – 2019. – № 13. – С. 18–24. – Режим доступу: <https://modecon.mnau.edu.ua/tax-benefins-as-a-tool/> (дата звернення: 19.08.2020). – Назва з екрана.
2. Єгоричева С. Б. Вплив пільг за прямими податками на формування бюджетних доходів в Україні [Електронний ресурс] / С. Б. Єгоричева, О. В. Тимошенко, Д. А. Сергєєв // Ефективна економіка. – 2016. – № 9. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137> (дата звернення: 15.08.2020). – Назва з екрана.
3. Зельдіна О. Р. Податкові пільги як складова інвестиційної привабливості України / О. Р. Зельдіна, В. В. Гришко // Юридична Україна. – 2018. – № 1–2. – С. 52–58.
4. Кир'язова Т. О. Податкові пільги: проблеми застосування та напрями їх вирішення / Т. О. Кир'язова, Н. І. Чулан // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – № 1. – С. 16–22.
5. Любчик О. К. Податкові пільги як інструмент стимулювання розвитку реального сектора економіки / О. К. Любчик // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 2-2 (08). – С. 90–94.
6. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tax.gov.ua/> (дата звернення: 15.08.2020). – Назва з екрана.
7. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 15.08.2020). – Назва з екрана.

REFERENCES

1. Bechko, P. K., Barabash, L. V. & Lysa, N. V. (2019). Podatkovi pilhy yak instrument realizatsii kontseptsii spravedlyvosti v opodatkuванні [Tax exemptions as instrument of realization of justice conception are in taxation]. *Elektronne naukove fakhove vydannia z ekonomichnykh nauk «Modern Economics» – Electronic scientific professional publication on economic sciences “Modern Economics”*, 13, 18–24. Retrieved from <https://modecon.mnau.edu.ua/tax-benefins-as-a-tool/> (accessed 19 August 2020) [in Ukrainian].
 2. Yehorycheva, S. B., Tymoshenko, O. V. & Serhieiev, D. A. (2016). Vplyv pilh za priamymy podatkamy na formuvannia biudzhethnykh dokhodiv v Ukraini [Influence of exemptions under direct taxes on budgetary revenues formation in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 9. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137> (accessed 15 August 2020) [in Ukrainian].
 3. Zeldina, O. R. & Hryshko, V. V. (2018). Podatkovi pilhy yak skladova investytsiinoi pryvablyvosti Ukrainy [Tax exemptions as constituent of Ukraine's investment attractiveness]. *Yurydychna Ukraina - Legal Ukraine*, 1–2, 52–58 [in Ukrainian].
 4. Kyriazova, T. O. & Chulan, N. I. (2018). Podatkovi pilhy: problemy zastosuvannia ta napriamy yikh vyrishennia [Tax exemptions: problems of application and directions for their solutions]. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Right*, 1, 16–22 [in Ukrainian].
-

5. Liubchik, O. K. (2017). Podatkovi pilhy yak instrument stymuliuвання rozvytku realnoho sektora ekonomiky [Tax exemptions as stimulation instrument for development of the real economy sector]. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii – Economic Bulletin of the Zaporozhye State Engineering Academy*, 2–2 (08), 90–94 [in Ukrainian].
6. Ofitsiyni veb-sait Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy [The official website of Ukraine Government tax service]. Retrieved from: <http://tax.gov.ua/> (accessed 15 August 2020) [in Ukrainian].
7. Ofitsiyni veb-sait Ministerstva finansiv Ukrainy [The official website of Ukraine Finance Ministry]. Retrieved from: [http:// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) (accessed 15 August 2020) [in Ukrainian].

О. В. Тимошенко, кандидат экономических наук, доцент; **Е. А. Шкарупа** (Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли»). **Оценка потерь бюджетных ресурсов от предоставления льгот по прямым налогам.**

Аннотация. Целью статьи является исследование теоретического содержания и практических аспектов функционирования налоговых льгот как инструмента налогового механизма и составной части системы прямого налогообложения с акцентом на проблематике их целесообразности и эффективности, значении в формировании налоговых поступлений бюджета и поиска путей совершенствования системы льготного налогообложения по прямым налогам. **Методика исследования.** Достижение поставленной цели базируется на таких методах исследования: диалектическом подходе, анализе и синтезе, индукции и дедукции, логическом подходе, комплексном подходе, вертикальном и горизонтальном анализе, анализе тенденций, графическом методе. **Результаты.** Проведено исследование использования налоговых льгот в целом в системе налогообложения, в том числе по прямым налогам. Раскрыта экономическая сущность налоговой льготы. Систематизированы виды налоговых льгот в разрезе видов прямых налогов и оценены тенденции изменения их количественного и качественного состава по сравнению с косвенными налогами. Выявлена зависимость между политико-экономическими процессами в Украине и принятием изменений в законодательные акты относительно льготного налогообложения по прямым налогам. Оценено влияние льготного налогообложения по прямым налогам на формирование доходов бюджета. Определены объемы недополученных бюджетами средств от предоставления налоговых льгот по прямым налогам. Обоснованно отсутствие стимулов к расширению деятельности получателями льгот по прямым налогам. Определены проблемные аспекты льготного прямого налогообложения в Украине. **Практическая значимость результатов исследования.** Выявлено, что, несмотря на изменения в налоговом законодательстве, система предоставления льгот по прямым налогам концептуальных изменений не претерпела, значительное количество льгот осталась неизменной или была трансформирована путем укрупнения. Обоснована необходимость пересмотра количественного и качественного состава льгот по прямым налогам для превращения их в эффективный инструмент фискальной политики государства. Предложено введение методики определения эффективности функционирования льгот по прямым налогам, которая усилит прозрачность предоставления льгот по прямым налогам и будет способствовать повышению эффективности их использования.

Ключевые слова: прямые налоги, льгота, льготное налогообложение, механизм прямого налогообложения, бюджетные расходы, потери бюджетных ресурсов.

O. Tymoshenko, Cand. Econ. Sci., Docent; **Y. Shkarupa** (Poltava University of Economics and Trade). **Estimation of losses of budgetary resources from granting direct taxes exemptions.**

Annotation. Purpose of the article is to study the theoretical content and practical aspects of the functioning of tax exemptions as a tool of the tax mechanism and part of the direct taxation system, focusing on their feasibility and efficiency, importance in the formation of tax revenues and finding ways to improve the system of direct taxation. **Methodology of research.** Achieving this goal is based on the following research methods: dialectical approach, analysis and synthesis, induction and deduction, logical approach, integrated approach, vertical and horizontal analysis, trend analysis, graphical method. **Findings.** A general study of the use of tax exemptions in the taxation system,

*including direct taxes, has been conducted. The economic essence of the tax benefit is revealed. The types of tax exemptions in the context of types of direct taxes are systematized and the tendencies of change of their quantitative and qualitative composition in comparison with indirect taxes have been estimated. There has been revealed the dependency of political and economic processes in Ukraine on the adoption of amendments to legislation on preferential taxation on direct taxes. The influence of preferential taxation on direct taxes on the formation of budget revenues has been estimated. The amounts of funds not received by the budgets from the provision of tax exemptions on direct taxes have been determined. The lack of incentives to expand the activities of direct tax exemptions recipients has been justified. Problematic aspects of preferential direct taxation in Ukraine have been identified. **Practical value.** It has been established that despite the changes in the tax legislation, the system of providing exemptions under direct taxes has not undergone conceptual changes, a significant number of exemptions has remained unchanged or has been transformed by consolidation. The necessity of revision of quantitative and qualitative structure of exemptions on direct taxes for their transformation into the effective tool of fiscal policy of the state has been substantiated. It has been proposed to introduce a methodology for determining the effectiveness of direct tax benefits which will strengthen the transparency of direct tax benefits and improve the efficiency of their use.*

Keywords: *direct taxes, exemptions, preferential taxation, direct taxation mechanism, budget expenditures, loss of budget resources.*
