65.261.4(4Укр)
Б98

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

БЮДЖЕТНА ПІДТРИМКА ТА ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

БЮДЖЕТНА ПІДТРИМКА ТА ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

За загальною редакцією
Л. Л. Тарангул

Ірпінь – 2012

STATE TAX SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE

BUDGET SUPPORT AND TAX INCENTIVES IN NATIONAL ECONOMY OF UKRAINE

Edited by
L. L. Tarangul

Irpin – 2012

УДК 338.2.027:336.1/.2
ББК 65.9(4Укр)-1-93
Б98

Рецензенти:

д.е.н., професор ***А.М. Соколовська*** (ДННУ «Академія фінансового управління»); д.е.н., професор ***Ю.Б. Іванов*** (Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України); д.е.н., п.н.с. ***В.В. Зимовець*** (ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України»)

Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету державної податкової служби України
(протокол № 7 від 2 березня 2012 р.)

Автори:

Тарангул Л. Л. (вступ, 1.1, 1.3, 3.1, 5.4); Вдовиченко А. М. (2.1, 2.3, 4.3, 4.4); Галюта А. А. (1.4, 3.3); Єфименко Т. І. (1.1, 2.3); Жовнер В. В. (4.3, 4.4); Зубрицький А. І. (3.2, 4.2); Лекарь С. І. (3.2, 4.3); Мельник П. В. (1.2, 2.1, 5.1); Мельничук Г. С. (1.1, 1.2); Новицька Н. В. (1.3, 3.1, 4.1); Онишко С. В. (5.2); Поляков М. Й. (4.1); Серебрянський Д. М. (1.3, 2.2, 3.3, 4.1, 4.2); Чеховська І. В. (5.3.); Чмерук М. О. (2.2, 4.1).

Б 98 Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. - 532 с.

ISBN 978-966-651-987-3

Досліджено основні інструменти бюджетної підтримки та податкового стимулювання національної економіки, описано механізм їх реалізації, наслідки для розвитку економіки та збалансованості системи державних фінансів. Систематизовано та класифіковано чинні податкові пільги та бюджетні видатки, які спрямовуються на підтримку (стимулювання) національної економіки. Проаналізовані структурні диспропорції в розвитку національної економіки України та визначені шляхи їх балансування податково-бюджетними важелями. Проведена комплексна оцінка ефективності бюджетної підтримки та податкового стимулювання в розрізі видів економічної діяльності та зроблені висновки про пріоритетні ВЕД для бюджетно-податкової підтримки. Акцентується увага на зарубіжному досвіді впровадження фіскальних інструментів в цілях забезпечення макроекономічної фінансової стабільності. Здійснено аналіз особливостей застосування податково-бюджетного регулювання економіки в контексті членства України в СОТ, визначено принципи, яким повинен слідувати центральний уряд у наданні бюджетної підтримки вітчизняним товаровиробникам та їх податковому стимулюванні.

Видання розраховане на науковців, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які цікавляться проблемою державної підтримки національної економіки.

УДК 338.2.027:336.1/.2
ББК 65.9(4Укр)-1-93

ISBN 978-966-651-987-3

© Національний університет державної податкової служби України, 2012

– запровадження ефективних фіскальних стимулів, зокрема тих, що містять якомога меншу кількість ланок перерозподілу й розв'язують проблеми підприємств із грошовими потоками (про що свідчить практика розвинених країн). Ефективним рішенням було б застосування прискореної амортизації для нових основних фондів малих і середніх підприємств, а також перегляд функціонування податкових кредитів для їх переорієнтації на технічне оновлення пріоритетних галузей економіки, навіть за рахунок імпортного обладнання і проведення прикладних досліджень та розробок на самих підприємствах;

– здійснення урядових замовлень і закупівель у вітчизняних підприємств (особливо малих і середніх) для запровадження масштабних інфраструктурних проектів. Наприклад, такими проектами в Україні є чемпіонат Європи з футболу 2012 року, модернізація газотранспортної системи, розбудова сільськогосподарської інфраструктури.

Запропоновані заходи державної фіскальної політики будуть ефективним інструментом не лише в підвищенні інноваційного рівня підприємств, а й у розвитку національної економіки в цілому.

Успішність фінансової політики розвинених країн залежить від багатьох факторів, серед яких є якісне, всеохоплююче та максимально точне бюджетне прогнозування та планування. З цією метою більшість країн намагається максимально охопити всі показники публічних фінансів, які прямо чи опосередковано впливають на їх розмір, динаміку, кількісні та якісні характеристики. Як було визначено вище, в період криз та в докризовому періоді, центральні уряди вдаються до бюджетних та податкових форм державної підтримки. Бюджетна підтримка чітко обліковується в системі показників публічних фінансів, а от податкова – не завжди і не в повному обсязі. Для врахування такого упущення окремі країни поступово інтегрують концепцію податкових витрат у бюджетний процес, що, у свою чергу, тактично надає бюджетному прогнозуванню та плануванню більшої реалістичності та точності, а в стратегічному плані – сприяє зменшенню рівня державного втручання в економіку через скорочення неефективних заходів податкового стимулювання.

2.2. Реалізація концепції податкових витрат у системі публічних фінансів зарубіжних країн: теоретичні основи та практичні можливості

Розвиток національних економік у XX та на початку XXI століття ознаменувався використанням різноманітних важелів та інструментів фінансової політики. Вибір конкретного інструментарію залежав від рівня розвитку національної економіки та динаміки світової економіки. До світової фінансово-економічної кризи 2008 року центральні уряди більшості країн світу (з розвиненою економікою та тих країн, економіки яких перебувають на стадії розвитку) здійснювали бюджетні

видатки та надавали податкові пільги переважно в соціальну сферу (пенсійне забезпечення, освіта, охорона здоров'я, житлове будівництво, підтримка груп населення з низькими доходами тощо). Світова криза 2008 року загострила проблему бюджетних видатків та податкового стимулювання, оскільки, крім фінансування соціального розвитку, нагальними виявилися статті зі стимулювання національних економік, тобто проведення широкомасштабної контрциклічної фінансової політики.

Зниження фінансування бюджетних програм, пов'язаних з соціальним захистом, практично одразу призводить до соціальних збурень та невдоволень у суспільстві незалежно від рівня розвитку країни. Такі збурення трансформуються в суттєві політичні шоки, які, у свою чергу, негативно впливають на динаміку розвитку економіки та її інвестиційну привабливість (прикладом є Греція, Єгипет, Лівія, Сирія, Україна). Тому центральним урядам країн не залишається іншого варіанта, як пошук додаткових джерел бюджетного фінансування, виходячи з лімітів обсягу державного боргу (наприклад, США, Італія, Іспанія, Португалія). Звичайно, другий варіант є більш привабливим, оскільки ефективне та прозоре використання позикових коштів є поштовхом до позитивної економічної динаміки.

У країнах, що розвиваються (до яких належить, зокрема, Україна) є ще один варіант виходу з такої ситуації – це масштабна інвентаризація бюджетних видатків та податкових стимулів з метою максимального скорочення неефективних прямих бюджетних видатків та обмеження непрямих бюджетних податкових витрат.

Прямі бюджетні видатки[15] – це ті видатки, які безпосередньо передбачені у програмній чи функціональній класифікації бюджетних видатків. У свою чергу, надання податкових пільг безпосередньо не пов'язане з витрачанням бюджетних коштів і в бюджетній класифікації не передбачене. Обсяги наданих податкових пільг, як правило, ототожнюються не із збільшенням видаткової частини бюджету на суму таких пільг, а зі скороченням доходів бюджету, тобто проходить процес зменшення дохідних фінансових ресурсів, які через бюджетний перерозподіл трансформуються у фінансування поставлених перед державою функцій та завдань. Тобто з боку балансу сукупних фінансових ресурсів податкові пільги зменшують їхній обсяг у фінансовій системі держави і одночасно збільшують фінансові ресурси бізнесу, домогосподарств.

Оскільки податкові пільги в певному сенсі аналогічні витратам бюджету (у будь-якому випадку вони зменшують державні фінансові ресурси), їхнє запровадження повинне супроводжуватися детальним, виваженим та стратегічно обдуманим обґрунтуванням необхідності та ефективності. Для того, щоб досягти заданого обґрунтування, потрібно змінити концепцію обліку податкових пільг: враховувати не в зменшенні доходів бюджету, а обліковувати в збільшенні видатків

[15] *Детально дане питання розкрито в параграфі 1.2.*

бюджету. У світовій практиці така концепція має назву «концепція податкових витрат бюджету».

Згідно з рекомендаціями Міжнародного валютного фонду інформація, що надається разом з річним бюджетом, повинна охоплювати всі фіскальні операції, незалежно від інституційного механізму, у рамках якого вони здійснюються. Тільки в тому випадку, якщо до бюджету входять такі елементи, як позабюджетні фонди, квазіфіскальні операції та податкові витрати, можна повною мірою оцінити, наскільки розподіл державних ресурсів узгоджується з декларованими цілями політики та програмами[16]. Крім того, принципово важливим є те, щоб довгострокові бюджетні прогнози враховували весь спектр фіскальних операцій, включаючи податкові витрати, позабюджетні фонди та умовні бюджетні зобов'язання (мається на увазі державні гарантії на позики). За таких умов бюджетне прогнозування та планування буде більш реалістичним і продуктивним у системі державних фінансів, що, у свою чергу, сприятиме ефективному управлінню розподілом та перерозподілом ВВП у країні.

У цьому зв'язку є актуальним вивчення теоретичних основ, обґрунтування та демонстрація на практиці методичних підходів до аналізу й оцінки податкових витрат бюджету (далі – ПВ).

Історичні аспекти виникнення концепції ПВ. Історично концепція ПВ виникла на початку 1960-х років практично одночасно в Німеччині та США. Це були перші країни, що звітували про ПВ для покращання ефективності в публічній та прозорості в економічній діяльності, якій надавалися податкові пільги з метою стимулювання окремих її секторів, видів діяльності, регіонів чи агентів. Завдяки даній концепції користувачі пільг звітували про публічні витрати у ході бюджетного процесу, як за прямими бюджетними видатками. Пізніше, протягом 1980-х, ця практика була поширена на всі країни ОЕСР (див. табл. 2.4) та на декілька країн, що розвиваються[17].

Ідея поширення концепції ПВ ґрунтувалася на тому, що звітність за податковими витратами бюджету (або, як мінімум, загальний перелік діючих податкових пільг і звільнень) може бути корисним інструментом для аналізу бюджетної та податкової політики держави.

У кінці 1970-х рр. у національних економіках почав зростати бюджетний дефіцит. Така ситуація сприяла поширенню концепції ПВ як принципово нового й перспективного інструменту контролю за державними видатками.

---

[16] *Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) / Вашингтон, округ Колумбия. Международный валютный фонд. Управление по бюджетным вопросам, 2007. – С. 60.*

[17] *Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratt Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation IDB WORKING PAPER SERIES No. IDB-WP-131.*

Таблиця 2.4

Перші звіти за податковими витратами в окремих країнах світу*

Країна	Рік формування першого звіту з податкових витрат бюджету
Німеччина	1959
США	1967
Австрія	1978
Іспанія	1978
Великобританія	1979
Канада	1979
Швеція	1979
Австралія	1980
Франція	1980
Нідерланди	1987
Швейцарія	1997

**Джерело: Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений – зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – С. 63.*

Вважається, що термін «податкові витрати» (*tax expenditures*) ввів у практику оподаткування С. Сюррей (*Stanley S. Surrey*) який, обіймаючи посаду у відділі податкової політики міністерства фінансів США *(US Treasury)*, інструктував своїх підлеглих заповнювати лист пільг і звільнень з податку на доходи, що мали природу державних видаткових програм[18]. Головною мотивацією Сюррея було покращання бюджетного процесу. Крім того, він був зацікавлений у тому, щоб держава та платники податків звернули увагу на непряме субсидування економіки (податкові пільги) через норми податкового кодексу з метою створення платформи для податкової реформи через розширення бази оподаткування[19]. Іншими словами, ідея Сюррея полягала в тому, щоб повернути податкову систему до виконання її головної функції – фіскальної. Платники податків і держава повинні самостійно усвідомити, що надмірні податкові пільги можуть розбалансувати систему державних фінансів.

У листопаді 1967 року С. Сюррей, звертаючись з промовою до представників фінансової спільноти, закликав до «бюджету податкових витрат»[20].

С. Сюррей і П. Макденіел так визначили концепцію податкових витрат бюджету: «Концепція податкових видатків передбачає, що податок на доходи складається з двох різних елементів. Перший елемент містить структурні норми, необхідні для нормального функціонування податку на доходи. Це такі, як: визначення чистого доходу, правила фінансового обліку, визначення платників цього

[18] *Варто відзначити, що і до сьогодні в США публікують звіти з податкових витрат в основному за податком на доходи фізичних осіб.*

[19] *Rosanne Altshuler, Robert D. Dietz reconsidering tax expenditure estimation : challenges and reforms [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ftp://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/2008-04.pdf.*

[20] *The U.S. Income Tax System – the Need for a Full Accounting. Speech before the Money Marketers. November 15, 1967.*

податку, шкали ставок і переліку звільнень від оподаткування, а також застосування податку при міжнародних угодах. Другий елемент містить спеціальні пільги, які є в кожному податку на доходи. Такі норми часто називаються податковими стимулами (tax incentives) або податковими субсидіями (tax subsidies) і є відхиленням від нормальної структури податків, які розроблені на користь конкретних галузей, видів діяльності або груп платників податків. Вони приймають таких форм, як, постійне виключення з оподатковуваного доходу, відрахування, перенесення термінів виконання податкових зобов'язань, податкові кредити чи спеціальні ставки податку. Якою б не була їхня форма, такі відхилення від нормативної структури податків є державними витратами від надання податкових пільг окремим видам діяльності або групам платників податків, що реалізується через податкову систему, а не через прямі бюджетні витрати, надання позик або інших форм державної допомоги»[21].

Таким чином, концепція ПВ (за С. Сюрреєм) передбачає два розрахунки: 1) розрахунок нормативних податкових зобов'язань (номінальний податок), який здійснюється на основі загального механізму нарахування податку (без податкових пільг); 2) розрахунок державного розподілу коштів платникам податків, що є бенефіціарами програм ПВ, тобто сума наданих податкових пільг. При цьому чисті податкові доходи бюджету (реальні податкові надходження) визначаються як різниця між цими двома розрахунками (нормативними (номінальними) податковими доходами за вирахуванням ПВ (податкових пільг)).

На думку С. Сюррея, метою концепції ПВ бюджету є покращання бюджетного процесу, а також проведення податкової реформи шляхом скорочення кількості податкових пільг та звільнень, які роблять податкову систему регресивною[22] і здебільшого мають індивідуальний характер (у зв'язку з політичним лобізмом).

Сутність та ідентифікація податкових витрат. Визначення сутності ПВ є досить дискусійною та різнобічною процедурою. Але всі автори в основі визначення ставлять рівність між ПВ та податковими пільгами. Для більш детального розуміння сутності ПВ проведемо аналіз існуючих визначень як в теорії, так і у практиці оподаткування.

Аналізовані визначення (див. табл. 2.5) поняття «податкові витрати», розкривають не тільки його зміст, а й спосіб оцінки, наприклад, через розрахунок відхилень від базової структури податкової системи. Також окремі визначення вказують на те, що ПВ є альтернативою прямим державним витратам (субсидіям). Варто відзначити, що фундаментальним є трактування С. Сюррея і П. Макденіела, з якого практично виходять і всі інші визначення.

---

[21] *Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985. – P. 3.*

[22] *Вважається, що від податкових пільг мають більше переваг, а відповідно і більший прибуток, платники податків з високими доходами. В оподаткуванні фізичних осіб це призводить до збільшення нерівності за доходами, а в оподаткуванні юридичних осіб це спонукає до монополізації сфер діяльності.*

Трактування ПВ у США, Канаді, Бельгії вказують на два основних підходи до оцінки ПВ: у першому випадку за *базову структуру* податкової системи береться теоретична структура, що базується на концепції повного доходу *(normal tax baseline)*, у другому – структура, що відображає чинне податкове законодавство *(reference tax law baseline)*, або *нормативна структура*.

Таблиця 2.5

Визначення сутності поняття „податкові витрати" в теорії та практиці оподаткування

Автор / джерело	Зміст визначення
1	2
С. Сюррей і П. Макденіел[23]	Податкові витрати – це відхилення від нормативної структури податку з державними витратами на надання податкових пільг окремим видам діяльності або групам платників податків, що реалізується через податкову систему, а не через прямі бюджетні витрати, надання позик або інших форм державної допомоги
Позиція ОЕСР[24]	Податкові витрати – це трансферти публічних ресурсів, надані через [illegible] зобов'язань зі сплати податків відносно певного базового рівня [illegible] (податковий орієнтир), а не через прямі бюджетні видатки
Позиція МВФ[25]	Податкові витрати – це пільги або відхилення щодо [illegible] які призводять до зниження величини сплачуваних державі податків [illegible] державної політики могли б бути досягнуті альтернативним [illegible] субсидій або здійснення інших прямих витрат, пільги зі сплати [illegible] бюджетних витрат. Тому для точного визначення [illegible] необхідно визначити нормальну базу оподаткування, а також встановити [illegible] адекватний спосіб оцінки витрат
Визначення уряду Канади[26]	Податкові витрати – це втрачені податкові доходи (порівняно [illegible] виключеннями, відрахуваннями, зниженими податковими ставками, податковими кредитами і відстроченими платежами, що зменшують суми податків, які в іншому випадку підлягали б сплаті до бюджету
Бюджетний акт 1974 року (США)[27]	Податкові витрати – це втрати доходів бюджету відповідно до положень [illegible] податкових законів, які дозволяють спеціальні виключення, звільнення від оподаткування, відрахування з валового доходу або які надають спеціальні кредити, преференційні ставки податків, відстрочення сплати податкових зобов'язань
Федеральна служба з фінансових стандартів бухгалтерського обліку США[28]	Податкові витрати – це оцінка втраченого доходу внаслідок пільг у структурі податків
Австралія[29]	Податкові витрати – це податкові пільги, які надають переваги певному виду діяльності або групі платників податку
Австрія[30]	Податкові витрати – це втрачені державні доходи внаслідок [illegible] окремих винятків із звичайних податкових норм на користь економічних агентів у частині їх приватної діяльності, що здійснюється в інтересах суспільства
Бельгія[31]	Податкові витрати – це положення законодавства, які знижують податкові доходи та вирізняються у відхиленнях від базової структури податкової системи та мають на меті сприяння певній поведінці в межах економічної, соціальної діяльності або діяльності в галузі культури і можуть бути замінені програмами прямих витрат

[23] *Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985. – P. 3*

[24] *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. – OECD, Paris. – 2004.*

[25] *Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) Вашингтон, округ Колумбия. Международный валютный фонд. Управление по бюджетным вопросам, 2007. – С. 173*

[26] *Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000*

[27] *Analytical Perspectives of Budget of the United States Government, Fiscal Year 2000. – Washington, DC : Government Printing Office, 1999.*

[28] *Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 7. Accounting for Revenue and Other Financing Sources. – FASAB, April 1996. – Par. 192.*

[29] *Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009. – P. 1.*

[30] *Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений : зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина – М.: Ин-т Гайдара, 2010. – С. 39.*

[31] *Там само. – С. 39.*

Продовження табл. 2.5

Німеччина[32]	Податкові витрати – це ті податкові пільги, які є спеціальними відступами від центральної концепції податкових норм, що призводить до скорочення податкових надходжень
Нідерланди[33]	Податкові витрати – це державні витрати у формі втрат або відстрочень надходження податкових доходів, які мають місце у зв'язку з положеннями, що не відповідають базовій структурі податкового законодавства
Іспанія[34]	Податкові витрати – це відхилення від нормальної структури податків, які виражаються в податкових пільгах або податкових субсидіях
Франція[35]	Будь-який законодавчий або адміністративний захід може становити статтю податкових витрат, якщо її застосування породжує втрати доходів держави, а, відповідно, і скорочення податкового навантаження на платників податків порівняно з тим, що було б при «нормальних умовах», які являють собою основи принципи французького податкового законодавства
Швеція[36]	Податкові витрати – це норми, які зменшують доходи бюджету порівняно з попередньо визначеною нормою або реалізують конкретну політику для полегшення ефективного функціонування податкової системи
Японія[37]	Спеціальні податкові заходи (аналог податкових витрат бюджету – це положення, що являють собою відступ від фундаментальних принципів оподаткування (справедливість, нейтральність і простота), що переслідують будь-які інші цілі політики
Малініна Т. А.[38]	Податкові витрати являють собою не просто втрачені доходи держави, а ті доходи, від яких держава відмовилася для досягнення певних цілей соціально-економічної політики. Іншими словами, це фінансова допомога уряду, що надається в межах податкової системи

**Джерело: складено на основі вказаних у таблиці джерел.*

Проведений аналіз використовуваних визначень дозволяє виділити характерні ознаки ПВ. Податкові витрати:

1) є відхиленням від базової та/або нормативної структури податків через запровадження податкових пільг;

2) визнаються державними витратами на надання податкових пільг окремим видам діяльності, секторам економіки, регіонам, групам платників податків або окремому платнику;

3) знижують зобов'язання зі сплати податків відносно певного рівня оподаткування;

4) є альтернативою або еквівалентом прямим бюджетним витратам;

5) визнаються фінансовою допомогою уряду, що надається в межах податкової системи;

6) служать для реалізації цілей державної соціально-економічної політики;

7) надаються обмеженій групі бенефіціарів.

Відповідно до звіту ОЕСР[39] можна виділити такі вимоги до податкових норм, які можна визначити як ПВ:

---

[32] *Tax expenditures in OECD countries. – Organisation for Economic Cooperation and Development. 2010. – P. 88.*

[33] *Там само. – P. 105.*

[34] *Там само. – P. 111.*

[35] *Там само. – P. 84.*

[36] *Там само. – P. 120.*

[37] *Там само. – P. 93.*

[38] *Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений : зарубежный опыт и российская практика / Малинина Т. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – С. 40.*

[39] *Tax Expenditures. Recent Experiences. – OECD, Paris. – 1996.*

– пільги щодо сплати податків до бюджету повинні давати вигоду певній галузі, діяльності або певному класу платників податків (обмежене коло бенефіціарів);

– ПВ повинні спрямовуватися на чітко визначені, легко ідентифіковані цілі, мета яких може бути досягнута через використання інших інструментів публічної політики, наприклад прямих державних субсидій;

– податок, механізм якого містить податкові пільги, повинен мати широку базу оподаткування для адекватної оцінки орієнтира (сплата номінального податку), відносно якого можна визначити вартість таких пільг;

– податкові пільги повинні мати гнучкий механізм їх трансформації або ліквідації відповідно до макроекономічних умов.

Згідно з рекомендаціями МВФ ПВ являють собою доходи, втрачені державою в результаті дії окремих положень податкового законодавства, та містять[40]:

– вилучення з бази оподаткування;

– встановлені вирахування з валового доходу;

– податкові кредити, що віднімаються з податкових зобов'язань;

– застосування знижених податкових ставок;

– відстрочки податкових платежів (наприклад, у випадку використання системи прискореної амортизації).

Принциповим моментом в ідентифікації ПВ є можливість їх ототожнення з прямими бюджетними витратами за державними програмами (субсидії). Даний аргумент закладений в основу підходу, згідно з яким надання тієї чи іншої податкової пільги не відноситься до ПВ, якщо не може бути замінено видатками бюджету на еквівалентних умовах. «Еквівалентні умови» при цьому означають, що при заміні податкової пільги на прямі витрати не підвищуються витрати на реалізацію відповідного заходу і його адміністрування. Якщо податкова пільга не може бути замінена на еквівалентних умовах прямими витратами, то вона не відноситься до ПВ, а класифікується як скорочення податкових платежів[41].

Отже, методологічною проблемою ідентифікації податкових витрат є відсутність чітких критеріїв визначення, які норми податкового законодавства є субститутами прямих бюджетних витрат, а які є невід'ємною складовою вибору податкової політики. Виходячи з цього, ПВ можна поділити на дві групи: 1) *чисті субститути прямих бюджетних витрат* (інвестиційні податкові кредити, знижки, податкові кредити на страхування життя, іпотечні, освітні податкові кредити тощо); 2) *складова нормативна частина механізму податку* (відшкодування ПДВ при експорті, звільнення від оподаткування неприбуткових організацій, прибутку, звільнення від оподаткування прибутку згідно із міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування, звільнення від оподаткування добровільних внесків тощо).

---

[40] *Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) / Вашингтон, округ Колумбия. Международный валютный фонд, Управление по бюджетным вопросам, 2007. – С. 102.*

[41] *Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений : зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – С. 40.*

Механізм реалізації концепції податкових витрат. Концепція ПВ базується на тому, що будь-який об'єкт оподаткування є власністю конкретного платника податку, який створив, придбав, згенерував такий об'єкт. Уряд через демократичний процес встановлює механізм оподаткування, який охоплює і норму (ставку) оподаткування. Вона є стандартною для всіх без винятку платників податків. Розрахована останнім (власником об'єкта оподаткування) сума податку переходить у власність держави. Уряд, який наділений суспільством відповідними повноваженнями у сфері розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів, здійснює на праві власності перерозподіл отриманих податків від їх платників в інтересах суспільства. За результатами такого перерозподілу вона (влада) звітує перед суспільством про використання коштів платників податків, а суспільство, у свою чергу, визначає, чи ефективний такий процес чи ні.

У разі, якщо уряд приймає рішення проводити політику податкового стимулювання окремих платників податків, то норма оподаткування для останніх знижується через запровадження податкових пільг (звільнень), а відповідно і відбувається процедура зменшення виконання податкового зобов'язання платником податку на відповідну суму. Частина податкових платежів, які не сплачуються до бюджету у зв'язку з отриманням права на податкову пільгу (фактично це є приховані бюджетні субсидії), переходить з власності уряду у власність платника податку без додаткових трансакцій через бюджетну систему і використовується таким платником податку на цілі, які передбачені умовами отримання податкових пільг.

Виходячи з цього, такі суми податкових звільнень (приховані субсидії) повинні обліковуватися в системі державних фінансів і держава разом з адресатами (бенефіціарами) таких пільг повинна звітувати про їх використання перед суспільством, оскільки при розподільчому процесі сума таких пільг номінально була у власності цього самого суспільства. Тому з позиції власності на податкові платежі, суми податкових звільнень можна трактувати як ПВ бюджету.

ПВ часто використовуються замість сформульованих у явному вигляді бюджетних програмних витрат. Вони також можуть бути адресно-орієнтовані на конкретні види витрат або на конкретні категорії окремих осіб, сімей чи компаній залежно від структури їхнього майна, доходів, витрат або інших характеристик. Важлива відмінність від бюджетних програмних витрат полягає в тому, що ПВ не потребують офіційного щорічного затвердження законодавчим органом (хоча для деяких з них можуть встановлюватися обмеження терміну дії); вони залишаються чинні до того часу, поки не будуть внесені зміни в податкове законодавство, або не закінчиться термін їх дії відповідно до цього самого законодавства. Тому ПВ не піддаються настільки ретельній бюрократичній процедурі, як фактичні бюджетні витрати.

У звіті про ПВ центрального уряду повинні передбачатися[42]:

---

[42] *Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год) / Вашингтон, округ Колумбия. Международный валютный фонд. Управление по бюджетным вопросам, 2007 – С. 103*

– призначення кожного звільнення в межах державної політики;

– термін дії;

– потенційні бенефіціари;

– оцінки результатів ПВ у минулих періодах порівняно з їх первинним призначенням.

У теорії та практиці оподаткування існують чотири методи розрахунку ПВ.

1. ПВ розраховуються за методом упущених надходжень Едварда Уайтхауса. Сутність його полягає в розрахунку податків, що мали б бути сплаченими, якби податкові пільги не були надані, а економічна поведінка агентів залишалася б незмінною[43].

Баррі Андерсон пропонує три альтернативні підходи вимірювання ПВ[44]:

2. Початкові витрати (збільшення) надходжень: сума, на яку податкові надходження знижені (збільшені) унаслідок введення (скасування) ПВ за умови припущення про незмінну поведінку агентів та надходження від інших податків.

3. Остаточні витрати (збільшення) надходжень: сума, на яку податкові надходження знижені (збільшені) внаслідок введення (скасування) ПВ з урахуванням зміни поведінки агентів та ефектів на надходження від інших податків унаслідок введення (скасування) податкових пільг.

4. Еквівалентність витрат: прямі витрати, які потрібні для досягнення того самого ефекту впливу на доходи платника податку, що й при застосуванні ПВ, за умови, коли прямі витрати можна зіставити з процедурою сплати податку, за яким отримуються пільги, і порівняти суму сплаченого податку з субсидіями чи трансфертами, що залишилися б у платника податку.

Таким чином, концепція ПВ являє собою органічний синтез теоретичного визначення ПВ та їх значення для національної економіки з механізмами обліку та звітності ПВ, які функціонують з метою чіткого контролю за використанням коштів, що надаються економічним суб'єктам у вигляді податкових пільг.

За своїм економічним змістом концепція ПВ має протекціоністський характер, оскільки основним її призначенням є підвищення прозорості відображення витрат від наданих податкових пільг у державному бюджеті. Відповідно, дана концепція є одним з інструментів підвищення прозорості бюджетного процесу та покращення механізму бюджетного планування і прогнозування. З іншого боку – впровадження даної концепції призводить до мінімізації податкових стимулів, які

---

[43] *Whitehouse, Edward. The Tax Treatment of Funded Pensions. – Social Protection Discussion Paper Series, The World Bank, Washington DC, 1999. – P. 27–28.*

[44] *«Initial revenue loss (gain): the amount by which tax revenue is reduced (increased) as a consequence of the introduction (abolition) of a tax expenditure, based upon the assumption of unchanged behaviour and unchanged revenues from other taxes; Final revenue loss (gain): the amount by which tax revenue is reduced (increased) as a consequence of the introduction (abolition) of a tax expenditure, taking into account the change in behaviour and the effects on revenues from other taxes as a consequence of the introduction (abolition); Outlay equivalence: the direct expenditure that would be required in pretax terms to achieve the same after-tax effect on taxpayers' incomes as the tax expenditure if the direct expenditure is accorded the tax treatment appropriate to that type of subsidy or transfer in the hands of the recipient».*

надаються економіці, а це, у свою чергу, підвищує економічний імунітет до конкурентоспроможності суб'єктів національного бізнесу.

Переваги та недоліки концепції ПВ. Переваги ПВ наведені в табл. 2.6. Варто відзначити, що ПВ, як не дивно, можуть характеризуватися адміністративною ефективністю. Це пояснюється тим, що в разі прийняття рішення урядом стимулювати певний вид діяльності, наприклад через прямі бюджетні витрати, необхідно створити у виконавчій владі нову структуру, яка буде контролювати витрачання бюджетних коштів, розраховувати показники ефективності бюджетних програм, вводити нову звітність тощо. У випадку стимулювання через податкову систему механізм реалізації поставлених завдань є набагато простішим, оскільки контролем буде займатися податкова служба, що, у свою чергу, зменшить адміністративні витрати та бюрократичні процедури.

Щоправда, така перевага потребує відповідного, а точніше додаткового, рівня кваліфікації працівників податкової служби.

Як приклад можна виділити систему моніторингу та визначення прямих вигод від застосування податкових пільг у сільському господарстві. У цьому випадку працівник податкової служби повинен орієнтуватися у специфіці даного виду діяльності на фаховому рівні. У разі відсутності такої кваліфікації у працівників податкової служби перевага в адміністративній ефективності одразу перетворюється в недолік ПВ.

З іншого боку, стимулювання суб'єктів бізнесу через податкову систему – це додаткова економія на трансакційних витратах. Останні містять усі витрати, що пов'язані з отриманням платником податку суми державної допомоги. Витрати (cost) містять експліцитні витрати (explicit cost) та імпліцитні витрати (implicit cost).

Таблиця 2.6

Переваги та недоліки впровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес

Переваги впровадження концепції податкових втрат *(для уряду)*	**Недоліки впровадження концепції податкових втрат** *(для уряду)*
Не потребують офіційного щорічного затвердження законодавчим органом	Можлива неузгодженість перерозподілу фінансових ресурсів з декларованими цілями бюджетної політики
Покращання бюджетного процесу	Підвищення рівня офіційного бюджетного дефіциту *(на етапі запровадження концепції в практику)*
Більш виважене прийняття рішення стосовно запровадження податкових стимулів	Звітність перед суспільством щодо ефективності впровадження податкових стимулів
Можливість скорочення кількості податкових пільг та звільнень	Акцентування уваги на непрямому (прихованому) бюджетному субсидуванні
Економія бюджетних коштів у разі виявлення неефективності заходів податкового стимулювання	Відсутність відповідних знань у працівників податкових органів щодо адміністрування податкових витрат, що, у свою чергу, дає можливість проявлятися шахрайству

Продовження табл. 2.6

Підвищення та покращання суспільного і бюджетного контролю за використанням коштів платників податків	Скасування ПВ може бути сприйнято платниками як підвищення податкового навантаження
Можливе підвищення фінансової відповідальності адресата податкової пільги відповідно до бюджетного законодавства	
Більш об'єктивне стратегічне бюджетне планування та прогнозування	
Підвищення відповідальності та прозорості в бюджетно-податковій сфері	
Обмежена ймовірність зловживань і шахрайства	
Переваги впровадження концепції податкових втрат ***(для платників податків)***	**Недоліки впровадження концепції податкових втрат** ***(для платників податків)***
Адресна орієнтація на кінцевого отримувача (бенефіціара)	Можлива додаткова звітність про використання податкових стимулів
Відсутність бюрократичної процедури в отриманні стимулів	Можливе підвищення фінансової відповідальності адресата податкової пільги відповідно до бюджетного законодавства

**Джерело: авторська розробка.*

Експліцитними є транзакційні витрати, що піддаються вартісній оцінці шляхом звичайної облікової процедури. До них можна віднести витрати на перерахування податкових платежів (комісійні сплачені банкам), оплату за консультаційні послуги, послуги юристів, адвокатів, судові збори тощо. Експліцитні витрати також містять усі ті кошти, що платник вкладає в організацію отримання бюджетних коштів. Наприклад, витрати на встановлення інформаційних систем щодо обліку результатів діяльності, яка підлягає пільговому оподаткуванню, витрати на оплату праці бухгалтерам, працівникам відділу податкового планування тощо.

Імпліцитні транзакційні витрати (витрати інституціоналізації) – витрати, які виникають через те, що платники податку здійснюють неформальний вплив (лобіювання, „хабарі") на можливість отримання бюджетних коштів. Такі витрати існують, але вони не є очевидними і порахувати їх досить складно. Але можна припустити, що для суб'єктів бізнесу (особливо у країнах з високим рівнем корупції), які претендують на бюджетну підтримку (субсидування), такі витрати будуть більшими, ніж на аналогічну підтримку через податкову систему (податкові пільги). Це пояснюється тим, що для отримання коштів з бюджету необхідно сплатити визначену суму ренти. Через податкову систему таких витрат

здійснювати не потрібно. Можливий варіант – це лобіювання бізнесом окремих пільг. Але в деяких країнах (США) лобіювання – це законний вид бізнесу.

Перевагою також є низька ймовірність зловживань і шахрайства, оскільки в ПВ не потрібно здійснювати перевірку кожного кінцевого бенефіціара (особливо це стосується пільг з податку на доходи фізичних осіб). У даному випадку доцільно перевірити тільки роботодавця. Зменшення перевірок супроводжується і зменшенням зловживань.

З розвитком концепції ПВ бюджету набула поширення і її критика. Критики концепції аргументують свою позицію, зокрема, неможливістю повноцінного обліку ПВ, необхідністю у застосуванні суб'єктивного підходу при внесенні тих чи інших статей у перелік ПВ у зв'язку з відсутністю загальноприйнятої концептуальної моделі базової структури тих чи інших податків тощо (див. табл. 2.6).

Досить вагомим недоліком ПВ є те, що при прогресивному оподаткуванні платники податку, які оподатковуються за більшими ставками, отримують і більший ефект від упровадження податкових пільг, а ті, хто не користується пільгами, не отримують таких переваг. Такий ефект отримав назву «перевернутих субсидій» *(upside-down subsidy)*. Його можна подолати за рахунок податкових кредитів для всіх платників, незалежно від отриманих доходів.

Також потрібно враховувати, що основна функція податкової служби – це мобілізація податкових платежів. Тобто природно, що податкова служба може тільки збирати податки, а не повертати їх платникам податків у формі податкових пільг. Такий фактор має велике психологічне значення, особливо в умовах, коли перед податковою службою ставляться великі завдання щодо виконання бюджету. Тому працівники податкової служби будуть надавати більшу перевагу збору податкам, ніж їх недонадходженням у формі надання податкових пільг.

Застосування на практиці концепції ПВ бюджету передбачає здійснення таких основних заходів[45]:

1) визначення базової структури основних податків;

2) виділення з базової структури статей ПВ (а також змішаних статей, що містять елементи та базову структуру податку, і пільг – за їх наявності);

3) проведення кількісної оцінки втрат доходів бюджету від надання податкових пільг і звільнень (ПВ і змішаних статей);

4) формування та публікація звітності щодо ПВ бюджету;

5) використання даних про ПВ у бюджетному процесі.

Як зазначалося вище, ПВ і прямі бюджетні витрати в будь-якому випадку є витратами бюджету на конкретно визначені цілі. Тому вибір між прямими бюджетними витратами та ПВ повинен здійснюватися виходячи з ефективності, вартості адміністрування таких заходів (програм) та компетентності відповідного структурного підрозділу (міністерства, відомства, служби тощо). Іншими слова-

[45] *Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений : зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – С. 203.*

ми, якщо центральний уряд вирішив підтримати той чи інший вид економічної діяльності шляхом бюджетно-податкового механізму, то він повинен виходити з того, який урядовий підрозділ ефективніше, компетентніше та дешевше буде адмініструвати таку підтримку. Якщо зазначені критерії краще реалізує податкова служба, то таку підтримку доцільно реалізувати у формі ПВ, а якщо ні – то у формі цільових державних програм[46] з конкретно визначеним відомством, яке відповідає за результат досягнення мети такої підтримки. З іншого боку, перевагою ПВ є те, що скорочуються доходи бюджету, у зв'язку з чим зменшується втручання уряду в економіку. Ефекти розподілу доходів і ресурсів, які отримують економічні суб'єкти від податкових пільг, часто мають той самий ефект, як і при прямих бюджетних витратах. Така теза підтверджується проведеними дослідженнями[47,48,49].

Механізм використання концепції податкових витрат в окремих країнах ОЕСР. Як зазначалося вище, концепція ПВ досить активно використовується центральними урядами країн ОЕСР у бюджетному процесі, щоправда, рівень використання такої концепції є різним (див. табл. Б.1 додатка Б). Детальний аналіз механізму впровадження концепції ПВ проаналізуємо на прикладі трьох країн: Австралії, Великобританії та Німеччини. Ці країни використовують різні підходи, які формують окремі вектори розвитку концепції ПВ. Стосовно аналізу динаміки обсягу та кількості витрат, то тут ми проаналізуємо, крім трьох зазначених країн, США, Іспанію, Корею, Канаду.

Австралія. Базова структура визначається в Австралії для кожного податку відповідно до основного принципу, за яким базова структура податку повинна становити стандартний підхід до оподаткування, що застосовується до схожих платників податків і видів діяльності, тобто не повинна включати положення, що надають переваги будь-якій групі платників податку чи окремому виду діяльності. При цьому базова структура податкової системи може містити її структурні елементи (наприклад, прогресивну шкалу ставок податку на доходи фізичних осіб).

Для кожної статті ПВ бюджету Австралії надається наступна інформація:

– загальний опис;

– дата початку застосування і дата закінчення застосування пільги (якщо є);

– посилання на відповідні положення законодавства;

– кількісна оцінка вигод, одержуваних платниками податків, яким призначена та чи інша стаття ПВ (сума ПВ);

– ступінь надійності оцінки вигод.

---

[46] *У даному випадку потрібно узгодити цільову державну програму з вимогами СОТ. Цей аспект проблем ми розглянули в параграфі 2.3.*

[47] *Bradford, David. Reforming Budgetary Language.– In Sijbren Cnossen and Hans-Werner Sinn, eds., Public Finance and Public Policy in the New Century. Cambridge, MA: MIT Press, 2003. – P. 93–116.*

[48] *Burman, Leonard E., Marvin Phaup. Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform. – National Bureau of Economic Research Working Paper 17268, 2011.*

[49] *Marron, Donald. Spending in Disguise. – National Affairs 8, Summer; Office of Management and Budget, 2011. The Fiscal Year 2012 Budget of the United States Government.*

Дані про ПВ об'єднані також у зведені таблиці, зокрема:

– сукупні витрати доходів бюджету від ПВ, що мають кількісну оцінку, в тому числі згруповані за базовою структурою податків;

– тенденції в ПВ, згруповані відповідно до функціональної класифікації;

– зіставлення сукупних ПВ і прямих витрат за функціональною класифікацією у фінансовому році[50].

Статті ПВ бюджету, для яких не вдалося отримати точної кількісної оцінки, в сукупні ПВ не включаються. Разом з тим для таких статей вказується ступінь значущості *(order of magnitude range)* за можливого обсягу витрат доходів бюджету від відповідної статті (близько 0, від 0 до 10 млн австралійських дол., від 10 до 100 млн австралійських дол., від 100 млн до 1 млрд австралійських дол., понад 1 млрд австралійських дол.). При цьому залишаються статті, для яких навіть приблизна оцінка неможлива.

Залежно від зазначених факторів Національне фінансово-ревізійне управління Австралії виділяє 6 ступенів надійності оцінок ПВ: від високої (high) до дуже низької (very low)[51], залежно від наступних факторів:

– якість та деталізація використовуваних даних для оцінки;

– періодичність даних;

– ступінь залежності розрахунків від припущень;

– чутливість результатів до припущень;

– можливість прогнозування поведінки платників податків, у тому числі в умовах модифікації діючих або введення нових положень податкового законодавства.

Великобританія. У аналізованій країні податкові пільги та звільнення поділяються на три категорії:

1. Податкові витрати *(tax expenditures)*. Податкові пільги, які є альтернативою прямим державним витратам і вирішують завдання, аналогічні бюджетним витратам.

2. Структурні звільнення *(structural reliefs)*. Податкові пільги та звільнення, які або спрощують процес адміністрування податків, або є невід'ємною частиною структури податку чи податкової системи. Структурні звільнення охоплюють, наприклад, заходи, що дозволяють уникнути подвійного оподаткування, стандартні вирахування з податку на доходи фізичних осіб.

3. Статті, які поєднують елементи ПВ і структурних звільнень. Ураховуючи, що відмінності між структурними звільненнями і ПВ не завжди очевидні, то в практику вводять звіти, які поєднують у собі елементи з перших двох категорій. До цієї категорії, наприклад, входять соціальні податкові пільги, знижені ставки податку для заощаджень, а також для підприємств малого бізнесу.

---

[50] *Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.*

[51] *Preparation of the Tax Expenditures Statement. Performance Audit Report No. 32 2007-08. Australian National Audit Office, 2008.* С. 69.

Кошторис ПВ та структурних зрушень у Великобританії у 2009-2010 рр. становив 263 255 млн фунтів, а у 2010–2011 рр. – 281 930 млн фунтів. Водночас прямі ефекти від впровадження ПВ оцінюються у 2010–2011 рр. у розмірі 50 245 млн фунтів[52].

У Великобританії використовується підхід до виділення та оцінки ПВ на основі чинного податкового законодавства без застосування теоретичних визначень базової структури податкової системи (повного (всеосяжного) доходу Хейга-Саймонса, повного (всеосяжного) споживання і т. д.), що спрощує завдання обліку ПВ, не відволікаючи зусилля на переважно теоретичні розрахунки.

Німеччина. Міністерство фінансів Німеччини розподіляє всі статті ПВ на дві групи: 1) податкові субсидії, що надають вигоди більшості платників податків, не розглядаються як ПВ, а надаються окремо в додатку до Звіту про субсидії; 2) ПВ визнаються спеціальні податкові стимули чи звільнення *(special tax incentive or relief)*, спрямовані на реалізацію однією з наступних чотирьох цілей:

– захист окремих галузей (секторів) економіки або допомога для адаптації до нових умов ведення бізнесу;

– забезпечення зростання виробництва;

– зменшення ціни на певні товари та послуги, що надаються домогосподарствам;

– стимулювання заощаджень.

У Звіті міститься опис кожної податкової субсидії, а саме: посилання на нормативний акт, відповідно до якого вона встановлена; дата введення; очікувана мета; передбачувана дата припинення дії (якщо є); коментарі щодо економічної ефективності.

Також у Німеччині впроваджена практика моніторингу 20 найбільших статей ПВ (близько 92 % їх сумарної оцінки). Завданнями такого моніторингу є[53]:

– об'єктивне виявлення чинників, які вимагають запровадження кожної статті ПВ (наприклад, макроекономічні чинники чи «провали ринку»);

– визначення ефективності кожної статті ПВ, а також чи є ПВ у кожному конкретному випадку кращим фінансовим інструментом для досягнення поставленої мети;

– виявлення можливих побічних ефектів для податкової системи.

У формуванні, перевірці інформації про ПВ та їх моніторингу активно беруть участь незалежні дослідницькі організації, що дозволяє отримати неупереджені результати. Зокрема, вони проводять власні розрахунки величини ПВ, а також аналіз досягнутих результатів та економічної ефективності субсидій.

Досвід Німеччини базується на рівнозначному підході до прямих бюджетних і ПВ. Такий підхід дозволяє без додаткових труднощів вирішити проблему інтег-

[52] *Офіційний сайт Королівської податкової та митної служби (HM Revenue and Customs) [Електронний ресурс] . – Режим доступу : http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_expenditures/menu.htm.*

[53] *Tax expenditures in OECD countries. – Organisation for Economic Cooperation and Development, 2010. – P. 91.*

рації інформації про ПВ у бюджетний процес та інші пов'язані з цим проблеми у межах бюджетної політики.

Отже, подання звітності щодо ПВ часто зумовлене нормами законодавства. Вимога про надання звітів за ПВ бюджету, законодавчо закріплена в багатьох країнах (див. табл. Б.1 додатка Б), у тому числі в Австралії, Австрії, Бельгії, Бразилії, Італії, Франції, Німеччини, Греції, Португалії, Іспанії та США[54]. Відзначимо, що практично всі країни, які застосовують концепцію ПВ бюджету в повному обсязі, публікують оцінки і прогнози ПВ центрального уряду за основними податками, у тому числі відповідно до функціональної класифікації[55].

Звіти про ПВ інтегровані в бюджетний процес національних економік по-різному і в різних форматах. Так, в Австралії, Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Португалії, Іспанії та Швеції звіт про ПВ безпосередньо пов'язаний з бюджетним процесом[56]. У деяких інших країнах звіти про ПВ є самостійними документами або документами, які входять до бюджетної документації, але безпосередньо з бюджетним процесом не пов'язані.

Необхідно відзначити, що українським законодавством, а саме статтею 38 «Проект закону про Державний бюджет України та матеріали, що до нього додаються» Бюджетного кодексу України[57], передбачено, що проект закону про Державний бюджет України подається разом з пакетом матеріалів, які до нього додаються. Пункт 3 цієї ж статті визначає, що серед інших матеріалів повинен бути перелік пільг щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів із розрахунком втрат доходів бюджету від їх надання. Варто відзначити, що дана норма Бюджетного кодексу виконується урядом.

Крім того, п. 3 статті 60 «Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України» Бюджетного кодексу України[58] передбачає, що відповідні органи стягнення надають інформацію Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України про втрати доходів бюджету внаслідок надання податкових пільг не пізніше 35 днів після закінчення кварталу.

Тобто певні прагнення до реалізації аналізованої концепції в Україні спостерігаються.

Аналіз практики використання концепції податкових витрат у бюджетних процесах країн ОЕСР. Як показує досвід розвинених країн, найбільша питома вага ПВ обліковується саме з податку на доходи фізичних осіб (див. рис. 2.1). У США це майже 100 %. Зауважимо, що у фізичних осіб обліковувати ПВ

[54] *Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений : зарубежный опыт и российская практика / Т. А. Малинина. М. : Ин-т Гайдара, 2010. – С. 92.*

[55] *Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. – P. 18.*

[56] *Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере МВФ, 2001. – С. 32.*

[57] *Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України – 2010. – № 50-51.– Ст.57.*

[58] *Там само.– Ст.57.*

складніше, ніж у юридичних осіб. Виходячи з цього, практика впровадження ПВ в Україні, з одного боку, є досить простою, оскільки податкові пільги юридичних осіб обліковуються ДПС стабільно. З іншого – процес обліку ПВ є складним, оскільки в Україні відсутня практика обліку податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб.

Дані додатка Б (таблиці Б.2–Б.10) також підтверджують той факт, що ПВ в основному надаються у сфері прибуткового оподаткування (корпоративний та особистий). З інших податків кількість та обсяг податкових витрат є не такими великими (таблиці Б.7, Б.10 додатка Б), що свідчить про пріоритетність підтримки національної економіки через прибуткове оподаткування. Кількість ПВ в аналізованих країнах варіюється від 53 у Німеччині до 383 в Англії. Англійське податкове законодавство характеризується розсіюванням ПВ в податковій системі.

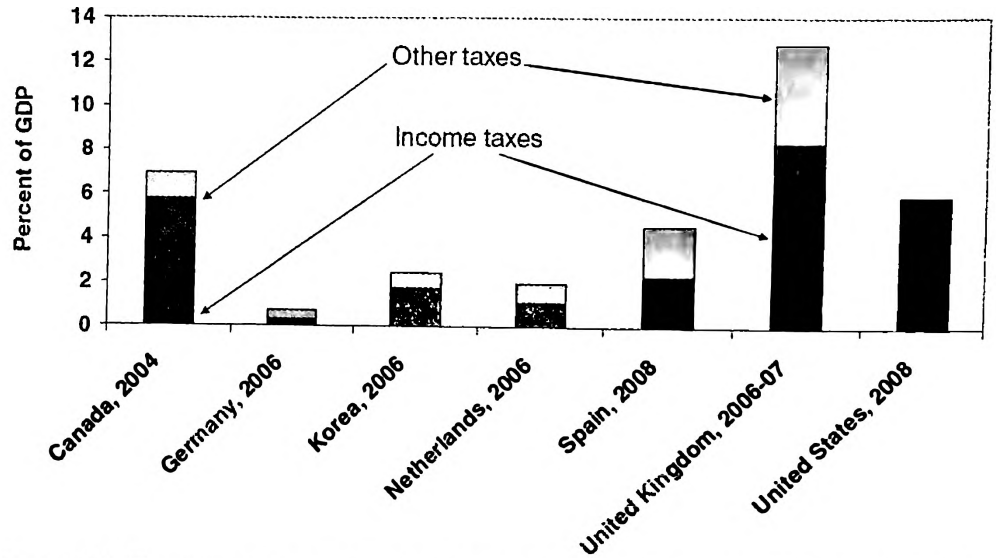


Рис. 2.1. Податкові витрати з податку на доходи та інших податків в окремих країнах світу (у % до ВВП)*

**Джерело : Tax expenditures in OECD countries. – Organisation for Economic Cooperation and Development, 2010. – С. 235.*

Досить цікава ситуація спостерігається в Німеччині, де кількість та обсяг ПВ є найменшими з усіх аналізованих країн. Така ситуація пояснюється тим, що, по-перше, у Німеччині концепція ПВ максимально інтегрована в бюджетний процес, що явно позначається на обсягу наданих ПВ; по-друге, у Німеччині більшість податків не є федеративними, а облік ПВ ведеться виключно за федеративними податками. Іншими словами, центральний уряд Німеччини делегує повноваження щодо податкового стимулювання місцевим органам влади, які більше в цьому зацікавлені та краще здійснюють контроль за цільовим використанням вивільнених від оподаткування коштів. У Німеччині дані причини призводять до

збільшення ефективності стимулювання національної економіки через податкову систему.

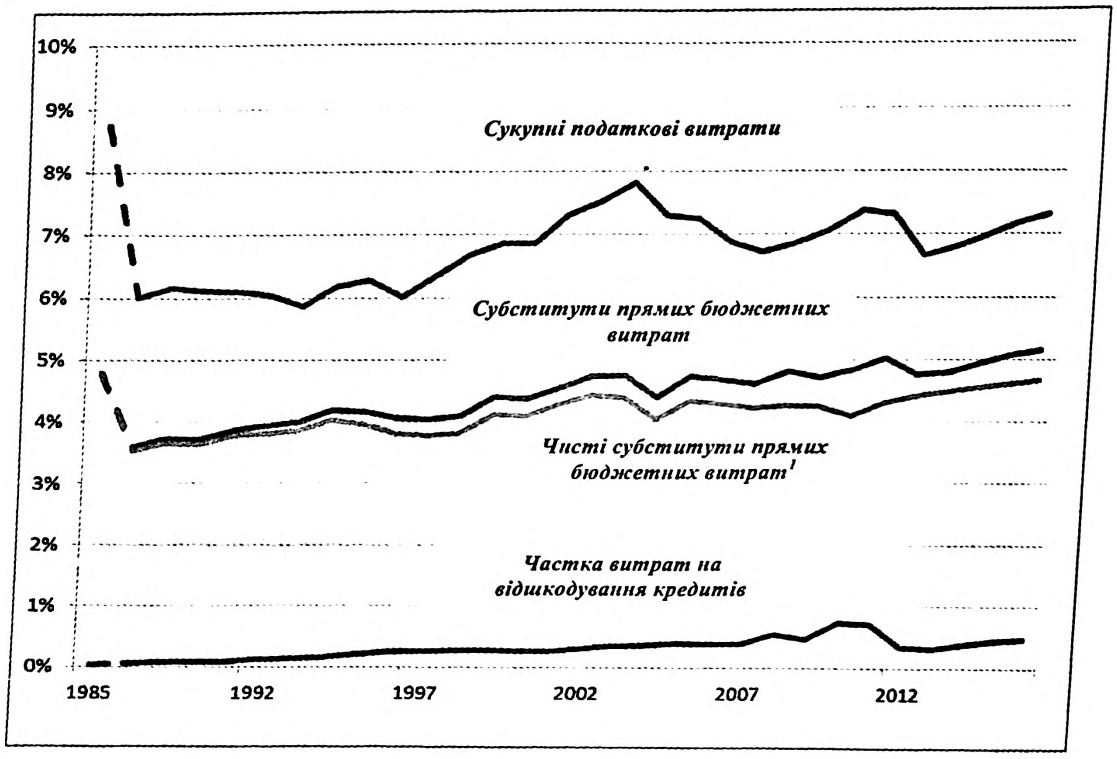
Аналізуючи структуру ПВ США (табл. Б.2 додатка Б), очевидно, що дані витрати за прибутковими податками в аналізованому періоді перебувають в межах 6 % ВВП країни. При цьому пікові значення спостерігаються у 2002 р., коли податкові витрати становили максимальне значення у 7,05 % до ВВП країни, а також у 2009 р., коли ПВ були найнижчими і становили 5,61 % ВВП. При цьому у докризовий період (1997–2006 рр.) спостерігається тенденція до відносного зростання ПВ відносно до ВВП США, тоді як у 2007–2010 рр. спостерігалося незначне зниження даного показника. Проте, починаючи з 2011 р., прогнозується повернення даного показника до попереднього рівня і подальше його зростання.

Рисунок 2.2 демонструє динаміку податкових витрат відносно ВВП з 1985 по 2016 рік. Аналітичні дані сформовані Роджерсом і Тодером, які створили базу ПВ. Найбільш наочною особливістю такої динаміки є різке падіння податкових витрат після прийняття Закону про податкову реформу 1986 року (TRA86). З 1985 по 1988 рік податкові витрати знизилися з 8,7 % ВВП до 6,0 %. Найбільші статті податкових витрат були виключені, у тому числі інвестиційний податковий кредит, прискорена амортизація на оренду житла, а також пільгові ставки на приріст капіталу та інші статті. Крім того, зниження граничних податкових ставок зменшило вартість решти податкових витрат з індивідуального й корпоративного прибуткового податку. Починаючи з 1997 року, а потім з 2007 року податкові витрати почали зростати у зв'язку з економічними кризами. Політики ухвалювали нові податкові пільги, що спричиняло збільшення граничних ставок податків, а в деяких секторах, наприклад медичне страхування, граничні ставки зростали швидшими темпами, ніж економіка[59].

ПВ за прибутковими податками у США щодо відповідних обсягів надходження цих податків є доволі значними (табл. Б.3 додатка Б) – від 53 % у 2007 році до 75 % у 2003 році. Обсяги податкових пільг, використаних суб'єктами господарювання у США, є співмірними з обсягами податкових надходжень з відповідних податків.

При цьому в періоді, який передував початку світової економічної кризи (у даному випадку 2002–2005 рр.), питома вага ПВ у обсягах податкових надходжень з прибуткових податків була найбільшою і демонструвала позитивну динаміку, сягнувши верхнього пікового значення у 2003 р. (75,7 %). Починаючи з 2006 р., аналізований показник, за винятком 2009 р., відносно зменшувався, сягнувши нижнього піку у 2007 р. (53,3 %). Така тенденція прогнозується і на 2012–2014 рр.

[59] *Donald Marron, Eric Toder. How big is the Federal Government? // Urban Institute and Urban-Brookings Tax Policy Center. – 26 March 2012. – P. 10.*



[1]*Чисті субститути прямих бюджетних витрат – це різниця між субститутами прямих бюджетних витрат та часткою витрат на відшкодування кредитів*

Рис. 2.2. Динаміка податкових витрат США у відсотках до ВВП, 1985–2016 рр.*

**Джерело: Rogers, Allison, Eric Toder. Trends in Tax Expenditures, 1985–2016. Research Report. Urban-Brookings Tax Policy Center. 16 September 2011.*

Таким чином, з високою вірогідністю можна стверджувати, що у докризовий період, а саме у 1997–2006 рр., у США перевага надавалася податковому стимулюванню економіки. Такі акценти було змінено з огляду на світову економічну кризу, чим і пояснюється зменшення питомої ваги ПВ у ВВП. Але, як свідчить прогноз, у перспективі планується повернення до практики активного застосування податкових інструментів стимулювання економіки.

У структурі ПВ в оподаткуванні доходів з капіталу спостерігається тенденція до загального зменшення відсоткового значення відповідного показника у ВВП. Варто зауважити, що при цьому ПВ зі стимулювання створення робочих місць залишаються відносно стабільними на рівні 0,07 % ВВП.

З іншого боку, варто звернути увагу на значне зростання обсягів податкових пільг, які не класифікуються як ПВ у 1997–2005 рр. Але, починаючи з 2006 р., такі «позабалансові» ПВ щорічно зменшуються. При цьому у 2012–2014 рр. прогнозується майже повне їх скорочення. Така ситуація пояснюється тим, що податкові пільги, які не відносяться до ПВ, фактично є прихованими і не відображаються в офіційній статистиці. У зв'язку з цим неможливо проаналізувати ефек-

тивність їх використання, тому уряд прагне до їх скорочення, що і демонструє відповідна тенденція.

Більшість ПВ у США в аналізованому періоді здійснювалася через механізм надання звільнень, відрахувань та виключень, тоді як відстрочення, пільгові ставки та податковий кредит застосовувалися незначною мірою.

Якщо говорити про податкові втрати у розрізі їх призначення, то найбільша питома вага ПВ з прибуткових податків припадає на: пенсійні виплати; медицину; житло; міжурядові зв'язки.

З іншого боку, в оподаткуванні доходів з капіталу найбільша частка ПВ припадає на прискорену амортизацію і приріст капіталу, хоча 2008–2011 рр. спостерігається значне їх зменшення, яке прогнозується і у 2012–2014 рр.

Масштаби ПВ у Канаді є значними і варіюють у межах від 6,21 % до 7,8 % ВВП (табл. Б. 4 додатка Б). У докризовий період у Канаді обсяги податкового стимулювання економіки зростали, сягнувши у 2007 році позначки у 7,8 % ВВП. Проте під час світової економічної нестабільності у 2008–2009 рр. спостерігається незначне їх зменшення. Як і в США, основну роль у структурі ПВ відіграють витрати з індивідуального та корпоративного податків, які становлять близько 85 % усіх витрат. Зауважимо, що сума ПВ з індивідуального та корпоративного податку демонструє в аналізованому періоді стійке зростання, у той час як співвідношення ПВ по оподаткуванню доходів з капіталу та інших податках до ВВП зменшується. Саме за рахунок цього і відбувається зменшення питомої ваги ПВ у ВВП Канади, яке може бути пояснене дестабілізацією економічної ситуації, наслідком якої могли стати скорочення виплати дивідендів, зменшення темпів приросту капіталів тощо.

Якщо розглядати структуру ПВ за призначенням, то найбільшу питому вагу серед ПВ з індивідуального та корпоративного податків мають пенсійні виплати, стимули для розвитку бізнесу, стимулювання праці та міжурядові зв'язки. За інструментами податкового стимулювання в Канаді найбільші переваги надаються відрахуванням, звільненням та іншим виключенням (близько 38 % інструметарію), а також податковим кредитам (близько 20 %) та відстроченням (близько 25 %).

Цікавим фактом є те, що відношення ПВ з прибуткових та інших податків до ВВП є порівняно незначним, а відношення таких витрат до відповідних надходжень коливається у межах 50 % за іншими податками та 66 % за прибутковими податками (табл. Б.5 додатка Б). Таким чином, невисоку питому вагу ПВ у ВВП можна пояснити незначними обсягами податкових вилучень з економіки.

Якщо аналізувати загальну кількість статей ПВ, то вона певною мірою відбиває і структурні тенденції, що спостерігаються у ПВ. Так, у докризовому періоді (2001–2007 рр.) має місце стійке зростання відповідного показника, тоді як надалі цей показник починає зменшуватися і у 2008 році повертається до рівня 2001 року (177 статей витрат). Така тенденція свідчить про певний відхід від практики податкового стимулювання економіки під час світової економічної кризи.

Аналізуючи ПВ окремих країн ОЕСР у відсотках до ВВП, ми бачимо, що в розглянутих країнах, окрім Англії та Іспанії, порівняно з США та Канадою, відношення ПВ до ВВП є доволі незначним і не перевищує 2 % ВВП (табл. Б.6 додатка Б).

Якщо аналізувати відношення ПВ до ВВП Англії у 2007–2008 рр., то очевидно, що воно є найбільшим з обраного ряду країн і становить 12 % ВВП. При цьому у структурі ПВ ключову роль відіграють ПВ за прибутковими податками, які становлять більше 65 % загальних ПВ. У структурі ПВ з прибуткових податків індивідуальний та корпоративний податки становлять близько 58 %, а ПВ з оподаткування доходів від капіталу – 37 %, тобто різниця між ними не є такою відчутною, як у Канаді та США. Водночас досить значними є ПВ з ПДВ – у межах 3 % від ВВП, або 25 % загальних ПВ. В інструментарії податкового стимулювання перевага надається насамперед відрахуванням, звільненням та іншим виключенням. Водночас доволі значною є питома вага податкових пільг, які неможливо класифікувати як ПВ – у межах 4 % від ВВП.

Варто вказати на вартість окремих ПВ, які сягають до 1,4 % ВВП у Великобританії[60] (див. рис. 2.3.).

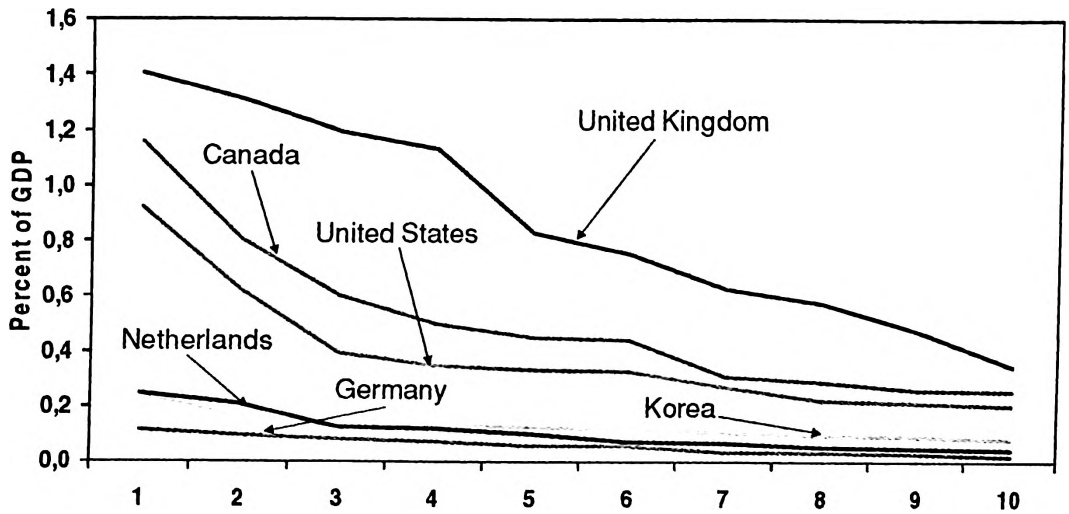


Рис. 2.3. Десять найбільш вартісних податкових витрат в окремих країнах світу (у % до ВВП)*

**Джерело: Tax expenditures in OECD countries. – Organisation for Economic Cooperation and Development, 2010. – P. 237.*

Якщо аналізувати структуру ПВ за призначенням, то найбільша питома вага до ВВП припадає на пенсійне забезпечення, соціальні цілі, стимулювання бізнесу, підтримку інноваційно-інвестиційної діяльності, прискорену амортизацію.

[60] *Найбільш вагомою статтею податкових витрат є персональна допомога з податку на доходи У 2010–2011 рр. вона становила 51 300 млн фунтів стерлінгів. Другою за величиною є амортизаційні відрахування – 18 000 млн фунтів стерлінгів.*

Аналогічна ситуація спостерігається в Іспанії, хоча варто зауважити, що відношення ПВ до ВВП тут значно менше (у межах 5 %), а також відрізняється структура ПВ: ПВ по прибуткових податках і по ПДВ гут майже рівні. Водночас у структурі ПВ за прибутковими податками значну роль відіграють витрати на стимулювання створення робочих місць, які становлять близько 35 % відповідних ПВ. Також в Іспанії значно меншою є питома вага податкових пільг (не класифікуються як ПВ), що варіює в межах 1 % ВВП (табл. Б.6 додатка Б).

Аналізуючи ПВ в інших досліджених країнах, варто звернути увагу на такі принципові моменти: ПВ у даних країнах є досить незначними і варіюють у межах 2 % ВВП (найнижчими такі витрати є у Німеччині – у аналізованому періоді вони зменшуються від 0,77 % ВВП у 2006 році до 0,64 % ВВП у 2008 році). При цьому ПВ у цих країнах формуються переважно за рахунок прибуткових податків (винятком є Нідерланди, де питома вага ПВ з ПДВ і ПВ з прибуткових податків є співмірними) (табл. Б.6 додатка Б).

У податковому стимулюванні Німеччини перевага надається соціальним цілям та інноваційно-інвестиційній діяльності; у Кореї – стимулюванню бізнесу, освіті, соціальним цілям, стимулюванню розвитку окремих галузей економіки, науковим дослідженням та розробкам; у Нідерландах особлива увага приділяється стимулюванню бізнесу, науковим дослідженням та розробкам, підтримці окремих галузей промисловості.

Як інструментарію податкового стимулювання у Кореї та Нідерландах перевага надається відрахуванням, звільненням та іншим виключенням, водночас у Німеччині в основному застосовуються податкові відстрочення.

Варто зазначити і про невеликий обсяг ПВ з ПДВ відносно обсягів стягнення цього податку: у Іспанії відповідний показник зріс у 2008–2009 рр. з 28,16 % до 35,89 %, у Німеччині та Нідерландах залишався на відносно стабільному рівні у межах 2 % та 10 % відповідно (табл. Б.7 додатка Б).

Аналізуючи таблицю міжнародного порівняння кількості статей ПВ (табл. Б.8 додатка Б), можна констатувати, що діючі концепції обліку ПВ є досить різними в аналізованих країнах, хоча і мають певні спільні риси. Так, найбільша кількість статей ПВ з аналізованих країн зафіксована в Англії (381 стаття), а найменша – у Німеччині (86 статей). Варто зауважити, що в Канаді найбільша кількість податкових пільг, що не можуть бути класифіковані як ПВ – 32, тоді як у Німеччині кількість таких пільг дорівнює нулю. В інших країнах кількість таких пільг теж доволі незначна. Варто зауважити, що у Англії, на відміну від інших країн, велику частину (25 % загального обсягу відповідних податкових надходжень) становлять ПВ з оподаткування доходів від капіталу (табл. Б.9 додатка Б). В інших країнах найбільшу питому вагу відносно ВВП мають ПВ з індивідуального та корпоративного податків.

Якщо говорити про призначення податкових пільг, то серед аналізованих країн більшість ПВ здійснюється у таких сферах, як пенсійні виплати, стимули для

розвитку бізнесу, зниження податків для окремих видів промисловості, стимулювання праці (табл. Б.8 додатка Б).

Порівняно ПВ у відсотках до надходжень з відповідних податків можна спостерігати неоднозначні тенденції. Якщо в Канаді, Англії та США ПВ з прибуткових податків є значними, порівняно з обсягами надходження відповідних податків (59,36 %, 38,84 % і 58,59 % відповідно), то у інших країнах такі ПВ є доволі незначними і коливаються в межах 8–30 % від обсягу відповідних податкових надходжень. Аналогічна ситуація спостерігається і з ПВ з ПДВ, де до наведеного вище списку країн приєднується Іспанія, у якій ПВ з ПДВ становлять 59,69 % відповідних надходжень (табл. Б.10 додатка Б).

Якщо аналізувати інші податки, то тут на особливу увагу заслуговує податок на електроенергію у Німеччині, ПВ по якому становлять 62,27 % відповідних надходжень та податки на страхування в Іспанії (23,65 % відповідних надходжень). ПВ по інших податках є незначними, порівняно з обсягами відповідних надходжень.

При аналізі інструментів надання податкових пільг варто зазначити, що у Канаді податкові кредити, відрахування, звільнення та інші виключення, відстрочення застосовуються співмірно, тоді як в інших країнах перевага надається відрахуванням, звільненням та іншим виключенням.

Виходячи з проведеного аналізу зарубіжного досвіду використання ПВ в бюджетному процесі, можна констатувати тенденцію до найбільш повного розкриття у звітах інформації про ПВ. Зокрема, сьогодні в такі звіти можуть вноситися всі статті, які хоча б якимось чином відступають від однотипної структури податків, незалежно від того, оцінюється відхилення з погляду оптимального оподаткування чи ні[61]. При цьому ризик надмірного віднесення статей до ПВ знижується через виділення у звітності категорії «Довідкові статті» (структурні елементи), яка містить положення податкового законодавства, що можуть розглядатися як частина базової структури податків. Відзначимо, що «Довідкові статті» (структурні елементи) не оцінюють з погляду їх вартості та економічної ефективності.

Отже, з проведеного аналізу можна зробити такі попередні висновки.

1. Концепція ПВ бюджету передбачає зміну методології обліку та формування звітності щодо податкових пільг. Інформація про ПВ бюджету дозволяє зробити обґрунтований вибір інструментів вирішення завдань соціально-економічної політики, більш ефективно реалізовувати заходи бюджетної та податкової політики, зокрема розробку напрямів і оцінку дієвості податкових реформ. Публікація звітності щодо ПВ сприяє підвищенню відповідальності та прозорості в бюджетно-податковій сфері.

[61] *Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts – A Critique // Canadian Tax Journal – 2007. – Vol. 55. – No. 1. – P. 116.*

2. Проведений аналіз використовуваних визначень дозволяє виділити характерні ознаки ПВ. Податкові витрати:

– є відхиленням від базової та/або нормативної структури податків через запровадження податкових пільг;

– визнаються державними втратами на надання податкових пільг окремим видам діяльності, секторам економіки, регіонам, групам платників податків або окремому платнику;

– знижують податкові зобов'язання відносно заданого рівня оподаткування;

– є альтернативою або еквівалентом прямим бюджетним витратам;

– визнаються фінансовою допомогою уряду, що надається в межах податкової системи;

– призначені на досягнення цілей державної соціально-економічної політики;

– надаються обмеженій групі бенефіціарів.

3. Основними вимогами до застосування концепції ПВ є:

– визначення базової структури основних податків;

– виділення з базової структури статей ПВ (а також змішаних статей, що містять елементи та базову структуру податку, і пільг, – за їх наявності);

– кількісну оцінку втрат доходів бюджету від надання податкових пільг і звільнень (ПВ і змішаних статей);

– формування та публікацію звітності щодо ПВ бюджету;

– використання даних про ПВ у бюджетному процесі.

4. Виходячи з проведеного аналізу досвіду використання концепції ПВ в бюджетному процесі та враховуючи специфіку інституціональної структури органів виконавчої влади в Україні, вважаємо за доцільне сформувати єдину інформаційну базу даних ПВ, яка буде вміщувати необхідні для кількісної оцінки ПВ відомості, з достатнім ступенем деталізації у розрізі функціональної класифікації за кожним податком та об'єктом оподаткування[62]. Також у такій базі даних повинна бути інформація стосовно експліцитних витрат, які несе держава та платники податку у зв'язку з отриманням та використанням податкових пільг. Таку базу даних повинна формувати податкова та митна служби, пенсійний та інші фонди соціального призначення, інші органи влади, які володіють інформацією стосовно об'єкта оподаткування[63].

Моніторинг, аналіз, кількісну оцінку та публікацію даних щодо ПВ доцільно покласти на Міністерство фінансів України, яке і повинне поступово інтегрувати концепцію ПВ у бюджетний процес. Також МФУ має використовувати дані інфор-

---

[62] *На сьогодні оцінка податкових пільг здійснюється ДПС України на основі даних податкових декларацій, що є досить обмеженою інформацією. Але для прийняття обґрунтованих рішень у сфері соціально-економічної, бюджетної і податкової політики необхідні дані не тільки декларацій, а й потужної бази даних.*

[63] *Серебрянський Д. М. Формування механізму обміну інформацією між податковими органами та іншими органами влади як засіб протидії схемам мінімізації сплати податків / Д.М. Серебрянський // Мінімізація сплати податків: економіко-правовий аспект : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 вересня 2009 р. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 129.*

Зміст

ВСТУП.....4

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ.....11

1.1. Теоретичне об'рунтування державної підтримки суб'єктів господарювання.....11
1.2. Загальна характеристика інструментів бюджетної підтримки національної економіки.....38
1.3. Особливості застосування податкових інструментів стимулювання розвитку національної економіки.....66
1.4. Координація бюджетно-податкової та монетарної політики: макроекономічний аспект.....95

РОЗДІЛ 2. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТРУМЕНТІВ СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ АКТИВНОСТІ.....125

2.1. Світовий досвід фіскального стимулювання національних економік.....125
2.2. Реалізація концепції податкових витрат у системі публічних фінансів зарубіжних країн: теоретичні основи та практичні можливості.....141
2.3. Бюджетно-податкове регулювання економіки в контексті членства України в СОТ.....166

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ТА СТРУКТУРИ БЮДЖЕТНОЇ ПІДТРИМКИ ТА ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....195

3.1. Структурні диспропорції економіки України та можливості їх балансування бюджетно-податковими інструментами.....195
3.2. Аналіз стану системи пільгового оподаткування в Україні.....209
3.3. Аналіз бюджетної підтримки реального сектору національної економіки в розрізі видів економічної діяльності.....229

РОЗДІЛ 4. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ БЮДЖЕТНОЇ ПІДТРИМКИ ТА ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....257

4.1. Оцінка впливу бюджетної підтримки та податкового стимулювання на результати діяльності національної економіки України.....257
4.2. Вплив експортно-імпортних операцій на ефективність державної підтримки реального сектору економіки України.....273

4.3. Методика оцінки ефективності бюджетної підтримки та податкового стимулювання.....300
4.4. Оцінка ефективності застосування податкових пільг і бюджетних субсидій у реальному секторі національної економіки України.....312

РОЗДІЛ 5. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ БЮДЖЕТНОЇ ПІДТРИМКИ ТА ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....325

5.1. Застосування бюджетно-податкових інструментів в умовах циклічності розвитку економіки.....325
5.2. Фінансова підтримка освіти та науки, її вплив на розвиток економіки.....341
5.3. Державна матеріальна підтримка сімей в Україні: проблеми та напрями реформування.....364
5.4. Теоретичні та практичні рекомендації із удосконалення бюджетної підтримки та податкового стимулювання економіки України.....384

ЛІТЕРАТУРА.....403

ДОДАТКИ.....421

ПЕРЕЛІК ТАБЛИЦЬ.....508

ПЕРЕЛІК РИСУНКІВ.....519

Contents

INTRODUCTION.....4

CHAPTER 1. THEORETICAL BASICS OF GOVERNMENT SUPPORT OF NATIONAL ECONOMY.....11

1.1. The theoretical justification for government support of business entities.....11
1.2. General characteristics of budget support of the national economy.....38
1.3. Specifics of application tax tools to stimulate the development of national economy.....66
1.4. Coordination of fiscal and monetary policy: macroeconomic aspects.....95

CHAPTER 2. FOREIGN EXPERIENCE OF APPLYING FISCAL INSTRUMENTS FOR STIMULATING ECONOMIC ACTIVITY.....125

2.1. World experience of fiscal stimulation of national economies.....125
2.2. Implementation the concept of tax expenditures in the system of public finance in foreign countries: theoretical foundations and practical opportunities.....141
2.3. Budget and tax regulation of the economy in the context of Ukraine's WTO membership.....166

CHAPTER 3. ANALYSIS OF THE DYNAMICS AND STRUCTURE OF BUDGET SUPPORT AND TAX INCENTIVES FOR NATIONAL ECONOMY OF UKRAINE.....195

3.1. Structural imbalances of economy of Ukraine and the possibilities of balancing by means of fiscal instruments.....195
3.2. Analysis of tax benefits system in Ukraine.....209
3.3. Analysis of budget support the real sector of national economy in terms of economic activities.....229

CHAPTER 4. ASSESSMENT EFFICIENCY OF BUDGET SUPPORT AND TAX STIMULATION FOR REAL SECTOR OF NATIONAL ECONOMY OF UKRAINE.....257

4.1. Assesment impacts of budget support and tax incentives on the performance of the national economy of Ukraine.....257
4.2. Impact of export-import operations on the efficiency of state support of real sector of economy of Ukraine.....273
4.3. Methods of evaluating the effectiveness of budget support and tax incentives.....300
4.4. Assesment the effectiveness of tax benefits and budget subsidies in the real sector of national economy of Ukraine.....312

CHAPTER 5. THE WAYS OF INCREASING BUDGET SUPPORT AND TAX STIMULATION EFFICIENCY IN THE NATIONAL ECONOMY OF UKRAINE.....325

5.1. The application of fiscal instruments in a cyclical economy.....325
5.2. Financial support for education and science and its impact on economic development.....341
5.3. State financial support of families in Ukraine: challenges and directions for reforms.....364
5.4. Strategic guidelines for improving the budgetary support and tax incentives of the national economy of Ukraine.....384

REFFERENCES.....403

APPENDICES.....421

LIST OF TABLES.....508

LIST OF FIGURES.....519