

ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ ПІЛЬГОВИХ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ В УКРАЇНІ

Досліджено вітчизняну практику реалізації пільгових податкових преференцій. Дано характеристику податкових пільг за кваліфікаційними ознаками, визначеними чинним законодавством. Проаналізовано розподіл преференцій за областями. На підставі статистичних даних Державної податкової служби України за допомогою математичного моделювання спрогнозовано можливі втрати бюджету при незмінній податковій політиці щодо пільгового оподаткування в Україні та доведено необхідність здійснення перерозподілу пільгових податкових преференцій.

Ключові слова: *преференційне оподаткування, пільгові податкові преференції, податкові пільги, податкова система, платники податків.*

У сучасних умовах еволюції вітчизняної економіки та суспільства важливу роль слід відвести насамперед дискусійним питанням, пов'язаним із функціонуванням податкової системи. Для врегулювання фінансових диспропорцій серед суб'єктів господарювання та з метою стимулювання їх до активізації економічної діяльності держава, як правило, застосовує податкові преференції, які реалізуються через запровадження преференційного оподаткування. Терміни "податкова преференція" та "преференційне оподаткування" і схожий за змістом "податкова пільга" є близькими, проте не ідентичними, та саме вживання понять як синонімів дуже часто є причиною незрозумілості й невизначеності істинного змісту податкової преференції та необхідності її функціонування як важливого інструменту у здійсненні ефективного податкового регулювання. Згідно з нашими міркуваннями, преференційне оподаткування – це система преференційних заходів, що надають переваги у сфері оподаткування на основі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання, повного або часткового звільнення об'єкта від оподаткування, зниження податкових ставок, використання нульової ставки та податкового кредиту, спрямованих на розвиток господарської діяльності, соціальний захист і покращення фінансового стану платників податків. З огляду на тлумачення поняття податкові преференції – це переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків. Відтак щодо наступного поняття, вважаємо, що податкові пільги – це засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження. Таким чином, пільга як елемент податку визначає приналежність тої чи іншої преференції відповідно до такого розподілу:

– преференції, які функціонують як конкретні переваги щодо платників податків (безпільгові податкові преференції), до яких належать: спрощена система

оподаткування, неоподатковуваний мінімум громадян, реструктуризація податкового боргу, податкові канікули та ін.;

– преференції, які проводяться методом мінімізації обсягу податкового зобов'язання (пільгові податкові преференції). До таких преференцій належить, наприклад, зменшення об'єкта оподаткування шляхом зниження податкових ставок.

Як без пільгові, так і пільгові податкові преференції запроваджуються зазвичай з метою покращення загальної економічної ситуації або ж підтримки суб'єктів господарювання та тих платників податків, які потребують соціального захисту. Застосування такого виду стимулювання не завжди позитивно впливає на очікуваний результат і потребує кардинальних змін. Процеси реформування, у цьому контексті, неодмінно мають базуватися на забезпеченні фінансової стабільності шляхом використання логічно обґрунтованих механізмів використання податкових пільг [1]. *Актуальність* зазначеної проблематики обумовила вибір теми і мети дослідження.

Метою цієї роботи є детальне вивчення вітчизняної практики реалізації пільгових податкових преференцій, що дасть можливість провести якісну оцінку їх функціонування та окреслити тенденції впливу податкових пільг на формування ресурсної бази бюджету. Окреслені проблеми відображені в багатьох наукових дослідженнях *вітчизняних учених-економістів*: В. Андрущенко, З. Варналія, В. Гейця, А. Дриги, Т. Єфименко, Я. Жаліла, Ю. Іванова, В. Карпової, А. Крисоватого, І. Луніної, І. Лютого, М. Петренка, А. Сменковського, А. Соколовської, Л. Тарангул, А. Тищенко, В. Тропіної. Серед зарубіжних праць нашу увагу привернули дослідження європейських економістів, а саме: Р. Гв'яздовського, Р. Волянського, С. Овсяка, Л. Орензяка, Я. Осташевського, а також учених А. Аронова, С. Баруліна, О. Врубльовської, І. Горського, Н. Зайця, В. Кашина, О. Миронової, В. Панскова, М. Романовського, Ф. Ханафєєва, Д. Черника, Т. Юткіної, думки яких сформувалися на основі *всесвітньовідомих наукових праць науковців середньовіччя та сучасності* – М. Девере, Ф. Нітті, І. Озерова, К. Рау, Ж. -Б. Сея, Дж. Стігліца. Водночас використання податкових преференцій вимагає наукового підходу до обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків від їх запровадження для бюджету України.

Для ефективного виконання функцій та досягнення поставлених цілей держава має насамперед дати аналітичну оцінку соціально-економічному середовищу та визначити пріоритетні напрями її отримання на умовах раціонального використання податкових преференцій.

За період свого існування податкові пільги набули певних суперечливих ознак. На сьогодні їх характерними рисами визначають: обмежену сферу застосування, стимулюючу спрямованість, необмеженість територією [2. с. 68-69] та мобільність. Відтак податкові пільги визначаються як засіб податкового регулювання, який впливає на зменшення податкового зобов'язання такими методами, як зменшення об'єкта оподаткування, зниження податкових ставок, вилучення визначених елементів із об'єкта оподаткування, надання податкового кредиту. Незважаючи на це, пільги в оподаткуванні залишаються одним із поширених засобів сучасного податкового регулювання в Україні, що підтверджують статистичні дані ДПС України: за станом на 01.10.1999 р. надано пільги у кількості 187875, наступного, 2000 р., їх кількість збільшилася до 199934, однак уже у 2001 р. – почала поступово скорочуватися включно до 2003 р. (144945). Різке зменшення кількості податкових пільг наступного, 2004 р. – 58208 – стало результатом зміни механізмів, пов'язаних з методикою

розрахунку та обліку пільг. За даними ДПС за станом на 1 жовтня 2009 р. в Україні на законодавчому рівні було надано 59522 податкових пільг, а у 2010 р. їх кількість зросла майже в 1,1 разу (63016 пільг) [3].

В Україні динаміка абсолютних показників втрат бюджету через надання податкових пільг відображає певні коливання, відповідно до яких простежується тенденція до зростання сум, що фіксують бюджетні втрати внаслідок пільгового оподаткування. Частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування у структурі доходів зведеного бюджету України в 1999 р. перевищувала доходи зведеного бюджету на 22,1%. Уже наступного, 2001 р., частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зменшилася, проте становила 96,6% доходів зведеного бюджету України. Панівних переваг (140,8%) частка втрат набула у 2001 р., перевищуючи доходи бюджету на 40%. Починаючи з 2002 р., частка втрат почала поступово знижуватися, хоч її значення включно до 2003 р. становили більше 1/2 доходів зведеного бюджету України – 96,6% та 65,0% відповідно. Різне зниження показника частки втрат бюджету у 2004 р. (16,4%) зафіксоване з попередньо зазначених причин зміни методів розрахунку та обліку податкових пільг. Наступне зменшення частки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігається до 2006 р. (9,8%), несуттєве її підвищення відбулося у 2007 р. У 2008 р. частка втрат бюджету становила мінімальний відсоток – 9,0% серед інших досліджуваних років. Проте у 2009 р. вона знову збільшується до 10,9%, а в наступному – 2010 р. – до 12% (рис. 1).



Рис. 1. Співвідношення частки пільг і доходів зведеного бюджету України з 1999 по 2010 рр.

Примітка: Розраховано автором на основі статистичних показників ДПСУ [4].

Варто зауважити, що динаміка змін відносних величин близька до динаміки абсолютних величин, на що вказує лінія тренду і сукупний коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,883$ (1.1), за яким відстежено представлену тенденцію. R^2 вказує на високий ступінь взаємозв'язку між варіацією досліджуваних факторів – у цьому разі частки втрат зведеного бюджету України внаслідок запровадження пільгового оподаткування та отриманого результату.

Математично динаміку частки пільг у доходах зведеного бюджету України можна зобразити так:

$$y = 0,341x^3 - 205,3x^2 + 4 \cdot 10^6 x - 3 \cdot 10^9 \quad (1.1)$$
$$R^2 = 0,883$$

Частка R^2 складає 0,883, що становить 88,3%, і вказує на високий ступінь обумовленості варіації результату з варіацією факторів, тобто доволі тісний зв'язок факторів і результату. Відстежуючи динаміку надання податкових пільг, робимо висновок про диспропорції їх надання відповідно до окремих податків (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Динаміка розподілу кількості податкових пільг за основними
бюджетоутворюючими податками у 2009–2011 рр [5].**

Довідник	№ 48	№ 49	№ 50	№ 51	№ 52	№ 53	№ 54	№ 55	№ 56	№ 57	№ 58
Податок											
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:											
економічні експерименти	67	68	69	69	69	69	72	72	72	71	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій	19	19	19	19	19	18	18	18	18	0	0
спеціальні режими інноваційної діяльності	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
інші пільги з податку на прибуток	14	15	16	16	16	17	20	20	20	0	0
збір за першу реєстрацію транспортного засобу ¹	21	21	21	21	21	21	21	21	21	58	71
Плата за землю	1	1	1	3	3	3	3	3	3	1 ¹	1 ¹
Податок на додану вартість	40	41	42	42	42	43	43	44	44	49	49
Акцизний податок із вітчизняних товарів ²	132	132	132	141	140	147	147	152	151	99	105
Акцизний податок із імпортованих товарів	12	12	12	12	12	12	14	14	14	20 ²	20 ²
	13	13	13	13	13	13	13	13	13	15	15

¹ до 01.01.2011 року – податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

² до 01.01.2011 року – акцизний збір.

Як бачимо, лише з 01.01.2009 р. по 01.07.2011 р. кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо основних бюджетоутворюючих податків, змінювалася переважно у бік їх збільшення, а максимальних змін набули пільги з ПДВ. Кількість пільг з ПДВ за такий короткий період із 01.01.2009 р. до 15.10.10 р. включно постійно збільшувалася і сягнула максимального значення – 152, причому нових пільг за вказаний період налічувалося 20. Незважаючи на те, що пільги з ПДВ у наступному періоді знизилися,

що зафіксовано у Довіднику пільг № 56 і № 57 загальною сумою на 53 пільги [6], що мало б позитивно відзначитися на податкових надходженнях з ПДВ, у Довіднику пільг № 58 (01.07.2011 р.) їх кількість знову зросла на 6 пільг.

Щодо податку на прибуток підприємств, то поруч зі скасуванням низки пільг, пов'язаних з економічними експериментами, та спеціальних режимів інноваційної діяльності їх кількість зросла на 17 пільг. Оскільки усі пільги прийнято визначати як загальні втрати бюджету, та чинним законодавством було визначено класифікацію податкових пільг відповідно до бюджетних втрат за певними категоріями: А – пільги, що не зумовлюють втрат бюджету; В – пільги, що зумовлюють втрати бюджету; Н – переваги в оподаткуванні, що за економічною суттю не є фінансовою підтримкою платника та Z – пільги, що зменшують надходження до бюджету. Така класифікація мала суперечливий характер, оскільки пільги, що підпадають під класифікаційні категорії В і Z, фактично є втратами бюджету внаслідок запровадження пільгового оподаткування, а отже, спричиняють зменшення податкових надходжень на суму наданих податкових пільгових преференцій. Класифікаційна категорія Н, з огляду на опрацьовані нами трактування поняття “податкова пільга”, не підпадає під такі визначення у жодному випадку, а отже, не може називатися податковою пільгою. Кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо сплати податків і зборів та інших податкових платежів юридичним та фізичним особам за станом на 01.07.2011 згідно з Довідником пільг № 58 відповідно до класифікаційних ознак, становила 300. Найбільшу кількість пільг (105) зафіксовано щодо податку на додану вартість, трохи меншу – 84 – щодо податку на прибуток підприємств, кількість інших пільг коливалася у межах від 49 (плата за землю) до 1 (збір за першу реєстрацію транспортного засобу) [5].

Незважаючи на аргументацію фахівців стосовно необхідності скорочення податкових пільг, Довідник пільг № 59 за станом на 01.10.2011 р. налічував 307 пільг, що на 7 більше, ніж у попередньому – № 58 (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Кількість пільг за основними бюджетоутворюючими податками
згідно з Довідником пільг № 59 (від 01.10.2011 р.)**

Види податків	Класифікаційна категорія пільги	пільги, що не спричиняють до втрат бюджету (А)	пільги, що є причиною втрат (V)	Усього разом
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:		40	44	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій		33	35	68
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу		–	1	1
Плата за землю		31	19	50
Податок на додану вартість		19	90	109
Акцизний податок з вітчизняних товарів		7	14	21
Акцизний податок з імпортованих товарів		5	11	16
Місцеві податки і збори		–	2	2
Державне мито		–	24	24
Всього разом				307

Примітка: Наведено за [5].

Збільшення кількості податкових пільг спостерігається з податку на додану вартість (109), плати за землю (50), акцизного податку з вітчизняних товарів та імпортованих (відповідно 21 та 16). При цьому податок на прибуток хоч і залишився на тих самих позиціях (84), проте змінилася структура надання податкових пільг: 68 пільг із загальної кількості стосуються неприбуткових установ та організацій на противагу 13, заявлених у попередньому довіднику. Ще однією позитивною зміною при градації податкових пільг треба вважати скорочення класифікаційних категорій. Так, класифікаційна категорія А, згідно з Довідником пільг № 59, трактується як пільги, що не спричинюють втрати бюджету, а категорія V – пільги, що є причиною втрат.

Практика підтверджує, що такі диспропорції кількісного розподілу податкових пільг за окремими податками позначаються на їх якісному розподілі, що підтверджують статистичні дані, наведені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Структура наданих пільг за окремими податками за 1999–2010 рр., %

Показники Роки	Податок на прибуток підприємств	Транспортний податок	Плата за землю	ПДВ	Акцизний збір з вітчизняних товарів	Місцеві податки і збори	Інші податки
1999	9,017	0,028	2,531	85,033	2,828	0,009	0,554
2000	11,798	0,024	1,862	81,006	4,443	0,006	0,861
2001	10,665	0,018	2,009	81,707	5,06	0,006	0,535
2002	0,962	0,017	2,368	82,868	5,133	0,006	8,646
2003	5,596	0,014	2,037	87,157	5,177	0,004	0,015
2004	7,611	0,078	1,917	87,075	3,201	0,026	0,092
2005	2,817	0,034	1,902	93,331	1,559	0,022	0,335
2006	5,208	0,004	1,726	92,544	0,002	0,017	0,499
2007	7,004	0,469	1,565	90,903	0,006	0,04	0,013
2008	6,756	0,366	2,157	90,666	0,003	0,041	0,011
2009	7,674	0,346	2,456	89,478	0,001	0,022	0,023
2010	5,801	0,271	2,586	91,303	0,0001	0,025	0,014

Примітка. Складено автором на основі даних ДПСУ [9].

Як бачимо з табл. 1.3, найбільша частка податкових пільг припадає на основні бюджетоутворюючі податки. Найвагомішу частку у структурі надання податкових пільг займає податок на додану вартість. Саме цей аспект є одним із основних недоліків функціонування універсального акцизу у вітчизняній податковій системі. Частка ПДВ у структурі наданих пільг перевищує 80%. Так, у 1999 р. вона становила 85%, у 2000 р. – 81%, 2001 р. – сягнула майже 82%. Максимального свого значення – 168% – частка пільг із ПДВ набула у 2003 р. У 2004 р. частка пільг становить 87%. У 2005–2006 рр. – дещо збільшується, а її показник складав близько 93%. У 2007 та 2008 рр. показник частки пільг становив більше 90%, а 2009 р. він дещо знизився (майже на 2%) і становив 89%. За підсумками 2010 р. частка пільг з ПДВ знову ж таки збільшилася майже на 2% і становила 91%. Такий розподіл податкових пільг вказує на недосконалість податкової політики у сфері призначення податкових пільгових преференцій.

Для детальнішого визначення деструктивного впливу вітчизняних методів застосування податкових пільгових преференцій проведемо аналіз пільг. За період із 1999 по 2010 рр. фактичний розподіл податкових пільгових преференцій між областями був доволі нерівномірним, і ця ситуація не змінювалася впродовж десяти досліджуваних років. Як показують статистичні дані, найбільший обсяг пільг отримували м. Київ (обсяг пільг становив від 13291771 тис. грн. у 1999 р. до 10542620,6 тис. грн. у 2010 р.), Дніпропетровська та Донецька області (обсяг пільг становив у 1999 р. у Дніпропетровській області 5819008 тис. грн., а у 2009 р. він збільшився до 1423352,9 тис. грн., відповідно у Донецькій області було зафіксовано надання податкових пільг у 1999 р. в обсязі 4845771 тис. грн. та 1174613,6 тис. грн. у 2010 р.). Дещо менше пільг отримано у Київській, Одеській і Харківській областях. Решту областей мали можливість скористатися надто малим обсягом податкових пільг порівняно з вищезгаданими регіонами. Така ситуація вказує на необхідність упровадження науково обґрунтованих підстав надання податкових пільг та розрахунків соціально-економічної доцільності запровадження податкових пільгових преференцій. На підтвердження цієї тези звернемося до більш деталізованої діагностики статистичних показників, що дасть змогу об'єктивно оцінити сучасний стан функціонування податкових пільгових преференцій в Україні.

Статистичні методи в сучасних умовах є основними аналітичними методами оцінювання економічних показників. Для детальнішого вивчення функціонування податкових пільгових преференцій спробуємо дослідити їх розподіл щодо областей України за допомогою визначення статистичної сукупності – певної множини одиниць досліджуваного явища, об'єднаних відповідно до завдань дослідження єдиною якісною основою, а отже, варіацій, тобто коливань чи мінливості значення досліджуваних ознак. Для цього використаємо відносні характеристики варіацій, а саме: розмах варіації (R_{var}) та коефіцієнт варіації (C_{var}). Розмах варіації, або інтервал групування, – це різниця між найбільшим (X_{max}) і найменшим (X_{min}) значеннями ознаки ($R_{var} = X_{max} - X_{min}$), що характеризує межі, в яких змінюється її значення. За критерій оцінки візьмемо коефіцієнт варіації статистичного ряду, який може змінюватися від 1 до 100%. Чим вищий C_{var} , тим суттєвішими є коливання показників ряду, тобто їм властиві великі перепади значень.

У теорії статистики загальноприйнятою є така якісна оцінка різних значень коефіцієнта варіації: до 10% – коливання частки пільгових преференцій вважаються несуттєвими; 11–20% – вважаються слабшими; 21–25% – середнього значення (помірні); понад 26–40% – високі коливання, вище 41% – надмірно високі коливання.

За допомогою методів статистичного аналізу, зокрема електронних таблиць (EXCEL), виконано розрахунок описової статистики досліджуваних даних та проведено аналіз частки розподілу загальних обсягів пільгових преференцій за областями України, результатом чого є показники, наведені у табл. 1.4.

Як бачимо з табл. 1.4, максимальне значення показника C_{var} фіксується у Дніпропетровській області. Дуже наближені до максимального значення коефіцієнта варіації, які визначаються як надмірно високі коливання (вище 41%) – у Запорізькій, Кіровоградській, Хмельницькій, Київській та Донецькій областях.

Таблиця 1.4

Результати аналізу пільгових преференцій у розрізі областей України за 1999–2010 рр.

Територіальна одиниця (область)	Коефіцієнт варіації (C_{var}), %	Середнє арифметичне значення, млн. грн.	Середнє значення частки, %	Мінімальне значення частки, %	Максимальне значення частки, %	Медіальне значення частки, %	Інтервал групування (R_{var}), %	Стандарт. похибка
АРК	17,38	480,536	1,95	1,48	2,32	0,0197	0,84	0,0034
Вінницька	32,91	451,443	1,98	0,93	2,80	0,0175	1,87	0,0065
Волинська	23,71	232,614	0,92	0,57	1,29	0,0096	0,72	0,0022
Дніпропетровська	66,44	4371,050	11,78	3,15	20,85	0,1035	17,7	0,0783
Донецька	49,84	2960,679	8,83	3,76	14,62	0,0928	10,86	0,0440
Житомирська	23,88	262,941	1,09	0,62	1,43	0,0114	0,81	0,0026
Закарпатська	10,14	98,028	0,37	0,30	0,45	0,0036	0,15	0,0004
Запорізька	56,47	1648,818	6,36	2,01	13,50	0,0601	11,49	0,0359
Ів.-Франківська	22,10	263,019	0,90	0,50	1,21	0,0087	0,71	0,0020
Київська	51,66	708,293	3,57	1,87	6,22	0,0275	4,37	0,0184
Кіровоградська	52,22	156,057	0,83	0,39	1,46	0,0083	1,07	0,0043
Луганська	37,65	785,047	2,47	1,35	4,35	0,0223	3,0	0,0093
Львівська	29,54	492,529	2,12	1,38	2,97	0,0182	1,59	0,0063
Миколаївська	12,98	380,056	1,41	1,26	1,80	0,0133	0,54	0,0018
Одеська	21,16	1273,109	4,78	3,55	7,03	0,0466	3,48	0,0101
Полтавська	14,27	799,849	3,13	2,63	4,01	0,0302	1,38	0,0045
Рівненська	31,95	197,581	0,85	0,48	1,27	0,0083	0,79	0,0027
Сумська	12,08	301,064	1,04	0,79	1,22	0,0107	0,43	0,0013
Тернопільська	30,88	407,961	1,32	0,83	2,01	0,0118	1,18	0,0041
Харківська	16,04	1190,187	4,66	3,85	6,18	0,0457	2,33	0,0075
Херсонська	30,99	212,240	0,90	0,55	1,30	0,0089	0,75	0,0028
Хмельницька	51,68	220,425	1,01	0,44	2,11	0,0090	1,67	0,0052
Черкаська	37,47	381,553	1,78	0,90	2,73	0,0160	1,83	0,0067
Чернівецька	37,60	94,424	0,44	0,26	0,65	0,0042	0,39	0,0017
Чернігівська	25,29	310,923	1,26	0,85	1,67	0,0126	0,82	0,0032
м. Київ	22,10	7845,217	33,74	23,66	44,35	0,3445	20,69	0,0746
м. Севастополь	30,69	131,471	0,53	0,31	0,81	0,0052	0,5	0,0016

Примітка. Складено автором за даними ДПСУ [9].

При цьому зазначимо, що надмірно високий коефіцієнт варіації у Донецькій, Дніпропетровській та Запорізькій областях збігається з найвищими показниками частки обсягу податкових пільгових преференцій у загальних втратах бюджету від пільгового оподаткування. Це вказує на те, що політика призначення податкових пільгових преференцій упродовж досліджуваних років не є стабільною та не активізує господарської діяльності платників податків. Панівні позиції у розподілі податкових пільг займає м. Київ, середня величина обсягів отриманих пільг за досліджуваний період становить 7845,22 млн. грн., а мінімальний показник середньої величини припадає на Чернівецьку область (94,42 млн. грн.). Для порівняння – Дніпропетровська і Донецька області знаходяться відповідно на другому і третьому місцях після м. Києва із середнім показником обсягів отриманих пільг – 4371,05 млн. грн. та 2960,68 млн. грн. відповідно. Середнє значення частки податкових пільгових преференцій у структурі наданих податкових пільгових преференцій загалом по Україні за досліджуваний період повторює абсолютні показники: м. Київ – 33,7%; Дніпропетровська область – 11,78%; Донецька та Запорізька області – відповідно 8,83% та 6,36%, що підтверджує достовірність результатів попереднього аналізу. Відносний показник медіального значення частки вказує на зміну тенденції, яка почала відбуватися у кожній із областей, починаючи з 2004 р. Такі зміни засвідчені Наказом ДПА України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 р. № 419/453 “Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та правил обліку податку на додану вартість з метою удосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України” [7], яким було змінено механізми обрахунку податкових пільг, унаслідок чого відбулося різке їх скорочення із 2004 р.

Розгляд функціонування податкових пільгових преференцій варто продовжити через певні взаємозв'язки, які дадуть змогу більш об'єктивно їх оцінити з точки зору перспектив реформування. Із позицій традиційного фінансового рахівництва взаємозв'язок між економічними змінними описується за допомогою функції [8, с. 33]:

$$Y = f(X) \quad (1.2)$$

Інакше кажучи, простежимо, як саме змінюватиметься значення залежної змінної Y (податкових надходжень) при зміні функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної X (податкових пільг), інакше кажучи, визначимо, якою є чутливість податкових надходжень Y до зміни показника податкових пільг X . Якщо розглядати цю функцію відповідно до аналізу абсолютних змін, при якому приріст фактора співвідноситься із приростом залежної змінної, то можна дати оцінку, на скільки змінюється значення функції при зміні незалежної змінної на одиницю.

Мірою відносних змін є показник еластичності, який визначається як відношення відносної зміни податкових надходжень до відповідної зміни функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної – податкових пільгових преференцій. Відтак показник еластичності податкових надходжень може бути використаний для аналізу податкових пільгових преференцій та втрат бюджету від їх надання.

Оскільки еластичність – величина безмірна і не залежить від одиниць вимірювання, її розраховуємо за формулою [8, с. 34]:

$$E_{ПН} = \frac{\% \Delta ПН \text{ (відсоткова зміна ПН)}}{\% \Delta П_n \text{ (відсоткова зміна П}_n\text{)}} \quad (1.3)$$

Податкові надходження можна вважати еластичними, якщо відсоткова зміна

податкових пільгових преференцій спричинює відносно більшу (стрімку) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень до бюджету (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta ПН| > |\% \Delta П_n|$, а $|E_{ПН}| > 1$ податкові надходження є еластичними. Нееластичними податкові надходження від надання податкових пільгових преференцій вважаються тоді, коли відсоткова зміна обсягу податкових пільгових преференцій зумовлює відносно меншу (сповільнену) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta ПН| < |\% \Delta П_n|$, тоді $|E_{ПН}| < 1$. Одиначна еластичність податкових надходжень має місце, коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій дорівнює відсотковій зміні обсягу податкових надходжень до бюджету, тобто $|\% \Delta ПН| = |\% \Delta П_n|$, тобто $|E_{ПН}| = 1$.

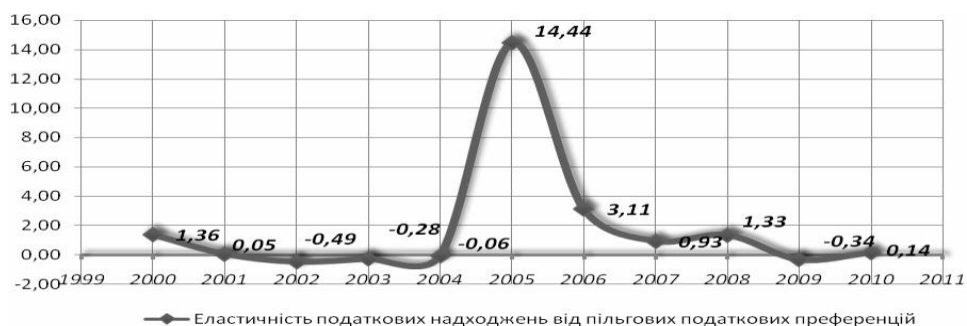


Рис. 2. Динаміка еластичності податкових надходжень до зведеного бюджету України та пільгових преференцій з 2000 по 2010 рр.

Примітка. Розраховано автором за даними ДПСУ [9].

Як бачимо з рис. 2, упродовж досліджуваних років еластичність податкових надходжень від податкових пільгових преференцій змінювалася так: у 2000 р. вона була вищою від 1 і становила майже 1,4, проте у 2001 р. показник еластичності податкових надходжень від пільгових податкових преференцій знизився до позначки 0,05, що наблизило його до нуля, а отже, починаючи з 2001 р., фіксуємо нееластичність податкових надходжень. Варто зауважити, що починаючи з 2001 р., еластичність податкових надходжень постійно знижується, а мінімального значення цей показник досяг у 2003 р. (-0,49), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинила 72% втрат бюджету у податкових надходженнях. Найбільший показник еластичності податкових надходжень зафіксований у 2005 р. (14,44), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій зумовила зростання податкових надходжень на 145%. На нашу думку, ці тимчасові зміни можна пояснити законодавчими змінами щодо обліку податкових пільг, що підтверджує тенденція змін показника еластичності у наступних періодах. У 2006 р. еластичність податкових надходжень становила [3,11], відтак зміна пільг на 1% забезпечила зростання податкових надходжень більш, як на 3%. У 2007 р. показник еластичності був меншим від 1, а отже, на 1% зростання податкових пільг викликало зростання втрат податкових надходжень на 7%. Негативним моментом можна вважати зростання нееластичності податкових надходжень у 2009 р., коли зростання пільг на 1% спричинило бюджетні втрати у вигляді податкових

надходжень на 66%. У 2010 р. показник еластичності дещо зріс (0,14), проте позитивні зрушення у цьому напрямі не спостерігаються.

Оскільки пільги з ПДВ упродовж багатьох років становлять основну частку від усіх загальноприйнятих пільг, то цей факт став причиною суттєвого впливу на обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг. Незважаючи на те, що вже наступного, 2006 р., показник еластичності знову значно знизився, проте ще не сягає ні від'ємного, ані нульового значення: у 2006 р. показник еластичності становить 3,1; у 2007 р. – 0,9, а отже, можна стверджувати про одиничну еластичність податкових надходжень; у 2008 р. зафіксовано позначку 1,3.

При застосуванні математичного методу вилучення максимального (мінімального) значення отримаємо параболічну залежність із доволі високим показником $R^2(0,969)$ – коефіцієнтом детермінації, що визначає частку вхідних даних, охоплених економіко-математичною моделлю, причому коефіцієнт кореляції R у цьому випадку, який становить 0,9844, підтверджує високий взаємозв'язок досліджуваних показників. Математично ця залежність матиме вигляд (1.4):

$$y = -0,022x^3 + 136,8x^2 - 27446x + 2 \cdot 10^8 \quad (1.4)$$

Частка R^2 становить 96,9%, що вказує на тісний зв'язок факторів і результату. Тенденція еластичності податкових надходжень від податкових пільгових преференцій, починаючи з 2005 р., є позитивною, що підтверджує висновки про те, що збільшення податкових пільг до певної міри зумовлює збільшення податкових надходжень, тому можна припустити, що пільгові податкові преференції позитивно впливатимуть на формування податкових надходжень, а отже, трактування податкових пільг винятково як втрат бюджету, на наш погляд, є питанням дискусійним. Скорочення значної кількості пільгових преференцій у 2009–2010 рр. відобразилося зміною напрямку лінії тренду, що засвідчує зниження еластичності та ще раз підтверджує попередню тезу. Проте для досягнення фіскальної ефективності від запровадження пільгових податкових преференцій треба зважати на часовий лаг за умови, що пільги сприятимуть збільшенню особистих доходів громадян. При цьому варто враховувати фактори, які безпосередньо впливають на платника податків із позиції його прагнення отримувати більші доходи для покращення соціального становища.

Фактичний обсяг бюджетних втрат унаслідок запровадження податкових пільгових преференцій робить наявність пільг неабияким тягарем для держави й суспільства. Неправильний розподіл податкових пільг суттєво звужує базу оподаткування і несправедливо зміщує податкове навантаження на рентабельні фірми, які не користуються преференціями. Крім того, податкові пільги у такому вигляді, як вони функціонують на сьогодні, серйозно деформують умови вільної конкуренції. Щодо аналізу перспектив, то використаємо математичні розрахунки, зокрема визначення обсягів несплачених податків.

На підставі статистичних показників за 1999–2010 рр. [9, с. 58-80] побудовано економіко-математичні моделі динаміки обсягів несплачених податків та частки обсягів несплачених податків через надання податкових пільг і обсягів доходів до зведеного бюджету України й здійснено прогнози на п'ять наступних років (табл. 1.5).

За допомогою багатofакторної лінійної моделі (1) ми спрогнозували обсяги втрат бюджету внаслідок реалізації преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій за період із 1999 по 2010 рр. Загалом невеликі показники довірчого інтервалу цієї моделі вказують на мінімально можливі відхилення

Таблиця 1.5

Динаміка прогнозних значень податкових пільгових преференцій
з 2011 по 2015 рр.

Моделі	Показники	Вид залежності та статистичні оцінки, t – інтервал, рік	Прогнозні значення		
			Рік	Точковий прогноз	Довірчий інтервал
(1)	Обсяги несплачених податків, до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн.	$y = 0,1397 + 39,99t - 9,741t^2 + 0,5967t^3$ $R = 0,9696$	2011	55,64	18,48
			2012	108,5	19,37
			2013	184,8	20,37
			2014	288,2	21,45
			2015	422,2	22,60
(2)	Частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, %	$y' = e^{5,895 - 0,41347}$ $R' = 0,9308$	2011	3,848	1,828
			2012	2,545	1,917
			2013	1,683	2,015
			2014	1,113	2,122
			2015	0,7362	2,236

Примітка. Розраховано автором на основі даних ДПСУ [4].

прогнозних значень, натомість значення точкового прогнозу абсолютних показників втрат бюджету зростають доволі інтенсивно. Коефіцієнт кореляції $R = 0,9696$ вказує на те, що між досліджуваними факторами і результативною ознакою є міцний зв'язок.

Прогнозовані показники показують, що вже у 2012 р. втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування становитимуть 108,5 млн. грн. У 2013 р. передбачається, що при сталому розвитку подій щодо реалізації преференційного оподаткування через пільгові податкові преференції втрати становитимуть близько 184,8 млн. грн., що у 1,7 разу перевищує цей показник порівняно з попереднім роком. У 2014 р. абсолютний показник втрат бюджету збільшиться ще у 1,6 разу і сягне позначки приблизно 288,2 млн. грн. У 2015 р. відбудеться чергове збільшення порівняно з попереднім роком ще майже в 1,5 разу і становитиме 422,2 млн. грн. Позитивним фактом слід відзначити те, що темпи зростання прогнозваних втрат бюджету внаслідок функціонування пільгових податкових преференцій хоч і високі, проте, ймовірно, матимуть тенденцію до зниження і, відповідно до наших розрахунків, становитимуть: у 2012 р. – 195%, у 2013 р. – 170%, у 2014 р. – 155%, у 2015 р. – 146%.

За допомогою моделі (2) спрогнозовано відносні величини втрат зведеного бюджету України внаслідок функціонування преференційного оподаткування шляхом застосування пільгових податкових преференцій у період, аналогічний попередньому. Коефіцієнт кореляції $R' = 0,9308$ вказує на високу ймовірність прогнозваних показників, розрахованих за допомогою моделі 2, яка становить 93%. Варто зауважити, що доволі низькі показники довірчого інтервалу вказують на обмеженість можливих відхилень прогнозваних значень. Ситуація щодо прогнозування частки несплачених податків

у зведеному бюджеті України внаслідок надання пільгових податкових преференцій є цілком протилежною до прогнозу їх абсолютних показників. Згідно з нашими розрахунками, у 2012 р. – цей показник знизиться на 1,3%, ніж у попередньому, у 2011 р., і становитиме 2,55%, у 2013 р. – на 0,86% і становитиме 1,683%, у 2014 р. – на 0,57% (1,113%), у 2015 р. прогнозовані показники знизяться ще на 0,38%, відтак прогнозована частка несплаченого податку становитиме 0,774%. Динаміка обсягів несплачених податків є нестабільною (рис. 4).



Рис. 4. Обсяги втрат зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільг

Примітка. Розраховано автором за даними ДПСУ [4].

Починаючи з 2001 р., показник втрат бюджету внаслідок преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій мав максимальне значення і становив 51167,75 млн. грн., а у 2004 р. спостерігався спад показників обсягу несплачених податків. Якраз у 2004 р. цей показник був мінімальним і становив 8579,997 млн. грн. Надалі спостерігається помітне зростання досліджуваного показника, що підтверджують економіко-математичні залежності (1.6; 1.7):

$$y = 5292 + 1928 t; \quad R = 0,9058, \quad (1.6)$$

де y – обсяги несплачених податків до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн., t – часовий інтервал, рік; R – коефіцієнт кореляції.

$$y' = 6555,1 e^{0,1639t}; \quad R' = 0,9278, \quad (1.7)$$

де y' – частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, % R' – коефіцієнт кореляції, t – часовий інтервал, рік; e – експонента.

Згідно з залежністю 1.6, щорічно обсяг несплачених податків збільшується на 1928 млн. грн. Відносне збільшення демонструє залежність 1.7. З кожним роком обсяги несплачених податків зростають на 17,8%.

Отже, провівши детальний аналіз статистичних показників, можемо зробити висновок, що функціонування податкових пільгових преференцій в Україні на сучасному етапі реалізації преференційного оподаткування є малодієвим. Враховуючи визначені тенденції функціонування пільг, розрахованих на фактичних даних втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, зауважимо, що подальше їх

функціонування потребує кардинальних змін. Однак, зміни мають базуватися винятково на математичних розрахунках з обґрунтуванням соціально-економічної доцільності податкових преференцій та обмеженням адміністративних витрат на їх запровадження й реалізацію. Податкові пільгові преференції варто впроваджувати з урахуванням стимулюючої функції преференційного оподаткування, а реалізовувати у формі державних інвестицій, які в перспективі дадуть позитивний ефект як соціального, так і фіскального характеру. Загалом цей процес є складним і тривалим та вимагає від держави рішучих дій у сфері реалізації соціально-економічних реформ.

Література

1. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : моногр. / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
2. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Х. : ИД “ИНЖЭК”, 2006. – 488 с.
3. Більша половина української економіки пішла в тінь : (ТСН. ua, 1+1, 27.10.2010 р., 15:50) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до стор. : <http://tsn.ua/groshi/bilsha-polovina-ukrayinskoyi-ekonomiki-pishla-u-tin.html>
4. Діяльність податкової служби за 1999–2010 р. : статистичні збірники / відпов. за вип. В. І. Ніколайченко. – К. : ДПА України, 2000–2011 р.
5. Довідник пільг № 54-55, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09. відповідного року [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
6. Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166
7. Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України “Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України” від 23.07.2004 № 419/53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.936.0>
8. Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М. , Кілієвич О. І. , Луніна І. О. та ін.] ; за ред. С. М. Будаговської. – К. : Основи, 1998. – 518, [2] с.
9. Іващук О. Т. Методи економічного аналізу даних у системі STADIA / О. Т. Іващук, О. П. Кулаїчев. – Тернопіль : ТАНГ, 2001. – 151 с.

Редакція отримала матеріал 24 грудня 2012 р.