

РОЗДІЛ 8. ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ: СУТНІСТЬ ТА СУЧАСНІ ПІДХОДИ
ДО ІДЕНТИФІКАЦІЇ І ЗАСТОСУВАННЯTAX BENEFITS: THE ESSENCE AND THE MODERN APPROACH
TO IDENTIFICATION AND APPLICATION

У статті розглянуто законодавчий підхід та наукові погляди вчених як у широкому, так і у вузькому розуміннях щодо трактування механізмів застосування податкових пільг. Деталізовано принципи, на яких базується сучасна практика застосування податкових пільг в Україні. Уточнено характерні для сучасних податкових режимів риси податкового регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів бізнесу через механізм податкових пільг; наголошено на трьох взаємопов'язаних обставинах, втілення яких ілюструє зміст податкових пільг. Обґрунтовано комплексний інтегрований підхід до класифікації податкових пільг за видами та формами реалізації. Здійснено оцінювання наявної кількості податкових пільг, передбачених вітчизняним законодавством, з деталізацією в розрізі основних бюджетоутворюючих податкових платежів. Розкрито переваги та недоліки наявної практики застосування податкових пільг з огляду на їх кількість та особливості використання в Україні та європейських країнах.

Ключові слова: податкова пільга, податкові інструменти, податкове регулювання, податкові канікули, знижені податкові ставки, нульові ставки, звільнення від оподаткування.

в широкому, так і в узкому значеннях касательно трактовки механизмов применения налоговых льгот. Детализированы принципы, на которых базируется современная практика применения налоговых льгот в Украине. Уточнены характерные для современных налоговых режимов черты налогового регулирования финансово-хозяйственной деятельности субъектов бизнеса через механизм налоговых льгот; сделан акцент на трех взаимосвязанных обстоятельствах, воплощение которых иллюстрирует содержание налоговых льгот. Обоснован комплексный интегрированный подход к классификации налоговых льгот по видам и формам реализации. Осуществлено оценивание имеющегося количества налоговых льгот, предусмотренных отечественным законодательством, с детализацией в разрезе основных бюджетобразующих налоговых платежей. Раскрыты преимущества и недостатки существующей практики применения налоговых льгот ввиду их количества и особенностей использования в Украине и европейских странах.

Ключевые слова: налоговая льгота, налоговые инструменты, налоговое регулирование, налоговые каникулы, сниженные налоговые ставки, нулевые ставки, освобождение от налогообложения.

УДК 336.228

<https://doi.org/10.32843/infrastruct42-46>**Безкровний О.В.**к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту
Полтавська державна аграрна академія**Bezkrvnuj Olexandr**

Poltava State Agrarian Academy

В статье рассмотрены законодательный подход и научные взгляды ученых как

The article discusses the theoretical aspects of the formulation of the economical category of "classified money". Legislative access and science have been analyzed; look very much at the wide, so at the same time, higher level interpretation of mechanisms of preference for subscription. The principle of how to base the practice of acquisitions of patrimonial property in Ukraine is detailed. It has been clarified that the characteristics of the current tax regimes are different, draw the financial tax regulation of the financial and state subdivisions through the mechanism of income tax – the mobility of income tax, the incentive payment, instantly swathed at three trips of mutual obligatory furnishings on the other side of the family pension – pay off a specific fee, on a part of the payroll and payable coupon. Integrated integration of code to classify payable types and forms of realization. Classification of the species is recognized for the circumstantial criteria; among those you can see payers, terms, elements of the situation, the designation of the nature of the state sovereign policy. The study classifies tax benefits by type and form. By types are allocated – deductions (deletion), reduction of tax liability, and establishment of a reduced tax rate. The forms determine the reduction of the base of calculation, deferral of tax liabilities, reduction of the tax period, application of special methods of tax accounting, exemption from taxation of individual payers. It is recognized that there is an estimate of the apparent cost of income transferred by the laws of the Republic of Belarus in detail of the main budget-related income payments. Ostend overprices and shortcomings of practical practice of acquisitions of patrimonial letters are dear to them in Ukraine and especially in the Ukrainian regions. From the experience of foreign countries, including Germany, France, Poland and other countries of the European Community, the general vector of directing the methodology of applying tax benefits to the mechanism of using specific reduced tax rates, which is combined with the practice of tax exemption of priority sectors of the economy or individual professions, has been identified.

Key words: tax privilege, tax instruments, tax regulation, tax holidays, reduced tax rates, zero rates, tax exemptions.

Постановка проблеми. Сучасна фінансова система держави є комплексною та багатогранною сферою економічної діяльності як країни загалом, так і господарюючих суб'єктів зокрема. Виступаючи одним з центральних векторів фінансово-економічних відносин, податкова система України характеризується своєю суб'єктністю, тому потребує постійного регулювання. Сьогодні серед відомих інструментів, які забезпечують можливість регулювати соціально-економічний розви-

ток на макро- й макрорівнях, засобами фіскального впливу є податкові пільги.

Податкові пільги будучи одним з найбільш поширених механізмів сучасного податкового регулювання, дають можливість цілеспрямовано впливати на фінансово-економічну поведінку платників податків, забезпечуючи підтримку пріоритетних сфер та галузей національної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне обґрунтування доцільності

запровадження та практичні аспекти застосування податкових платежів перебувають у колі наукових інтересів значного кола вчених, зокрема А.М. Соколовської, Т.І. Єфименко, Н.П. Кучерявенка, О.І. Луніної, Т.В. Паєнтка, А.І. Крисоватого, О.І. Підлісної. Віддаючи належне науковому внеску згаданих науковців, маємо зазначити, що у дослідницькому середовищі не припиняються наукові пошуки за згаданою тематикою.

Нині слід констатувати потребу впорядкування понятійного апарату щодо економічної категорії «податкова пільга», що разом з необхідністю вдосконалення методологічних аспектів дослідження податкових пільг, які змінюються залежно від напрямів податкової політики та пріоритетів в оподаткуванні окремих груп платників, дещо випали з поля зору сучасних вчених у цій сфері.

Постановка завдання. Метою наукового дослідження є узагальнення теоретичних підходів до визначення сутності податкових пільг як економічної категорії; систематизація методичних та методологічних аспектів щодо визначення форм та видів податкових пільг у сучасних реаліях податкового законодавства України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна економічна література та фінансові дослідження фіскальної сфери характеризуються наявністю значної кількості підходів до трактування категорії «податкові пільги». Загалом слід говорити про дві відмінні одна від одної групи тверджень змістового наповнення цієї категорії, як формулювання у тлумачних словниках і податковому законодавстві; визначення, що наводять науковці.

Аналізуючи першу групу визначень категорії «податкові пільги», маємо зауважити що і Великий тлумачний словник, і Великий енциклопедичний словник загалом визначають її (податкову пільгу) як особливе або переважне право звільнення/полегшення від певних податкових обов'язків, визначених податковим законом [1; 2]. Спільним для всіх цих тлумачень є підхід до податкових пільг як до преференцій лише певним категоріям платників.

Фактично в цьому напрямі сформульовано трактування категорії «податкові пільги» у Податковому кодексі України, де під пільгою розуміють звільнення платника від обов'язку справляння податку чи збору в повному обсязі або їх частини за наявності визначених підстав, що характеризують лише певну групу платників [9].

Систематизувавши наукові погляди вчених на цю проблему, маємо наголосити на «широкому» та «вузькому» підходах до визначення поняття «податкові пільги».

У широкому розумінні, на позиціях якого стоять Т.В. Паєнтко, Н.П. Кучерявенко, О.А. Підлісна, податкова пільга є повним або частковим звільненням від дотримання податкового законодав-

ства щодо загальних правил виконання податкових обов'язків [6; 7; 8].

У вузькому розумінні податкові пільги розглядаються виключно з позиції використання ставок по тих чи інших податках, отже, застосовується диференційований метод зниження або підвищення податкової ставки для окремих платників, тому зведення економічної сутності податкової пільги винятково до регулювання податкової ставки суттєво звужує зміст цієї категорії.

Одночасно заслуговує на увагу позиція Е.Ф. Гусейнової та Д.М. Серебрянського, які вважають що податкова пільга є сукупністю фіскальних дій держави, не передбачених традиційними правилами прибуткового оподаткування підприємств, яка обумовлює повне або часткове звільнення прибутку від оподаткування, тобто створюються умови для стимулювання окремих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності [3; 10].

Фактично можна говорити про підхід до трактування сутності категорії «податкова пільга» не співвідносно до об'єкта чи ставок як елементів справляння податків і зборів, а з чіткою спрямованістю на механізми прибуткового оподаткування суб'єктів господарювання.

Всі розглянуті сторони визначення так чи інакше пов'язані із сумою податків або податкових зобов'язань. Саме цей фактор (ситуація, за якої не вичерпані всі наявні привілеї в тому чи іншому напрямі оподаткування) дає підстави акцентувати увагу на характерних рисах податкових пільг та обставинах, які вони зумовлюють для платників податків.

Будучи, на думку значного кола вчених, зокрема А.М. Соколовської, найбільш поширеним механізмом податкового регулювання, податкові пільги наділені такими, характерними лише для них, рисами:

- обмеженість сфери застосування пільг, оскільки кожна податкова преференція пов'язана з відповідним податковим платежем, у механізм справляння якого вона «жорстко» інтегрована законодавством;
- мобільність податкових пільг, що реалізується завдяки ефективному втіленню регулюючої функції податків; податкові пільги забезпечують достатні можливості для оперативного коригування наявних умов оподаткування;
- стимулювання платників податків, адже податкові пільги, втілюючись у вигляді зменшення податкових зобов'язань з того чи іншого податку або шляхом побудови більш привілейованих умов оподаткування, спрямовані винятково на стимулювання платників;
- загальність податкових пільг, що втілюється завдяки прив'язці їх до конкретних податків, а не до визначених територій, за незначним винятком, що стосується окремих місцевих податків і зборів [12].

Окремо слід зосередити увагу на трьох взаємопов'язаних обставинах, втілення яких, на нашу думку, досить чітко характеризує економічний зміст податкових пільг. До таких належить перш за все фактор звільнення саме від сплати податку, а не від податкового обов'язку. По-друге, звільнення є можливим в повному обсязі і в частковому, коли зменшується податковий тиск або за рахунок зменшення об'єкта оподаткування чи шляхом відстрочки терміну сплати податку чи збору. Третьою обставиною є особливість самого платника. Так, пільги можуть стосуватись безпосередньо платника, характеризуючи його соціальний статус чи сферу діяльності, або можуть бути пов'язані з конкретним видом діяльності чи галуззю національної економіки, де функціонує платник податку.

Сьогодні загальноприйнятим є той факт, що окремо пільги функціонувати не можуть і потребують відповідного впорядкування та систематизації, перш за все в розрізі видів податку.

При цьому поділяємо думку І.О. Луніної про те, що систему податкових пільг доцільно поділяти на дві групи [11]. До першої групи податкових преференцій належать традиційно поширені й стабільно закріплені законодавством звільнення від сплати податку, незважаючи на жодні зміни факторів та обставин, які їх (пільги) обумовлюють. Друга група податкових пільг характеризується відносною короткочасністю і включає велику кількість пільг, що постійно змінюються під впливом нестабільної фінансово-господарської ситуації та соціально-політичних перетворень у державі.

Втілюючи загальну мету, якою є спрощення механізмів оподаткування та зменшення фіскального тиску на суб'єктів бізнесу, податкові пільги в процесі своєї реалізації мають спиратись на сукупність взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих принципів (рис. 1).

Досліджений вище факт існування великої кількості податкових пільг вимагає їх класифікації та поділу за видами та формами (рис. 2).

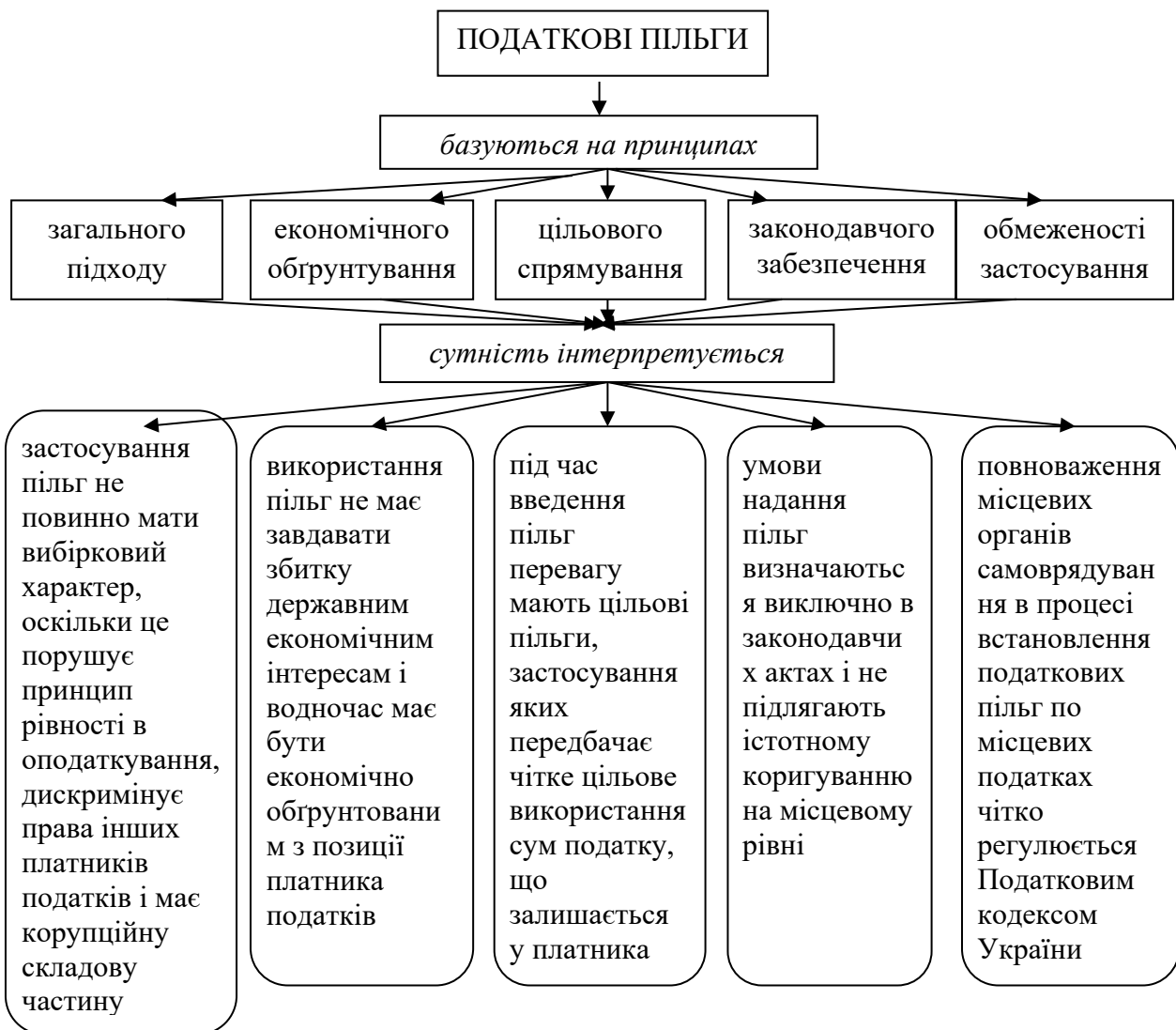


Рис. 1. Принципи застосування податкових пільг та їх економічний зміст

Аналізуючи рис. 2, маємо зазначити, що відрахування (вилучення) як вид пільг в галузі оподаткування полягає у виділенні окремих частин загального розміру об'єкта оподаткування задля зменшення на їх (частин) величину бази під час обчислення того чи іншого податку. Фактично можна говорити про існування механізму проєктування методики нарахування пільг на об'єкт оподаткування, який безпосередньо зменшується.

Поділена за різними класифікаційними ознаками група пільг, що є вирахуванням (вилученням), має різноманітне призначення. Так, зокрема, за характером державної політики податкові пільги поділяються на соціальні та економічні.

Соціальні пільги спрямовані на податкове стимулювання досягнення соціальних цілей, зокрема, пільги, надані окремим соціально незахищеним групам громадян, наприклад податкова соціальна пільга по податку на доходи фізичних осіб. До пільг економічного характеру відносять локальні інструменти податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру.

Інший критерій поділу передбачає градацію податкових пільг за призначенням на стимулю-

вальні та підтримуючі. Стимулювальні пільги спрямовані на заохочення дій платників податків, орієнтованих на вирішення загальнодержавних завдань. Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового тягаря на окремих груп платників податків, що покликано забезпечити більш сприятливі умови оподаткування для підтримки певного рівня конкурентоспроможності або мінімального рівня доходу.

Водночас знижка є видом податкових пільг, що зменшує вже обчислену суму податку на певну величину, зацікавлюючи суспільство у певній діяльності платника.

Говорячи про поділ податкових пільг за формами, передусім маємо на увазі той факт, що пільги щодо податку є винятками з наявної схеми нарахування конкретного виду податкового платежу, які закріплені в законодавстві та враховують особливості, що характеризують платника, об'єкт, ставки та інші умови. При цьому пільги найчастіше набувають форми повного або часткового звільнення від сплати податку.

Наявне різноманіття податкових пільг на сучасному етапі розвитку України обумовлене досить громіздким податковим законодавством (табл. 1).

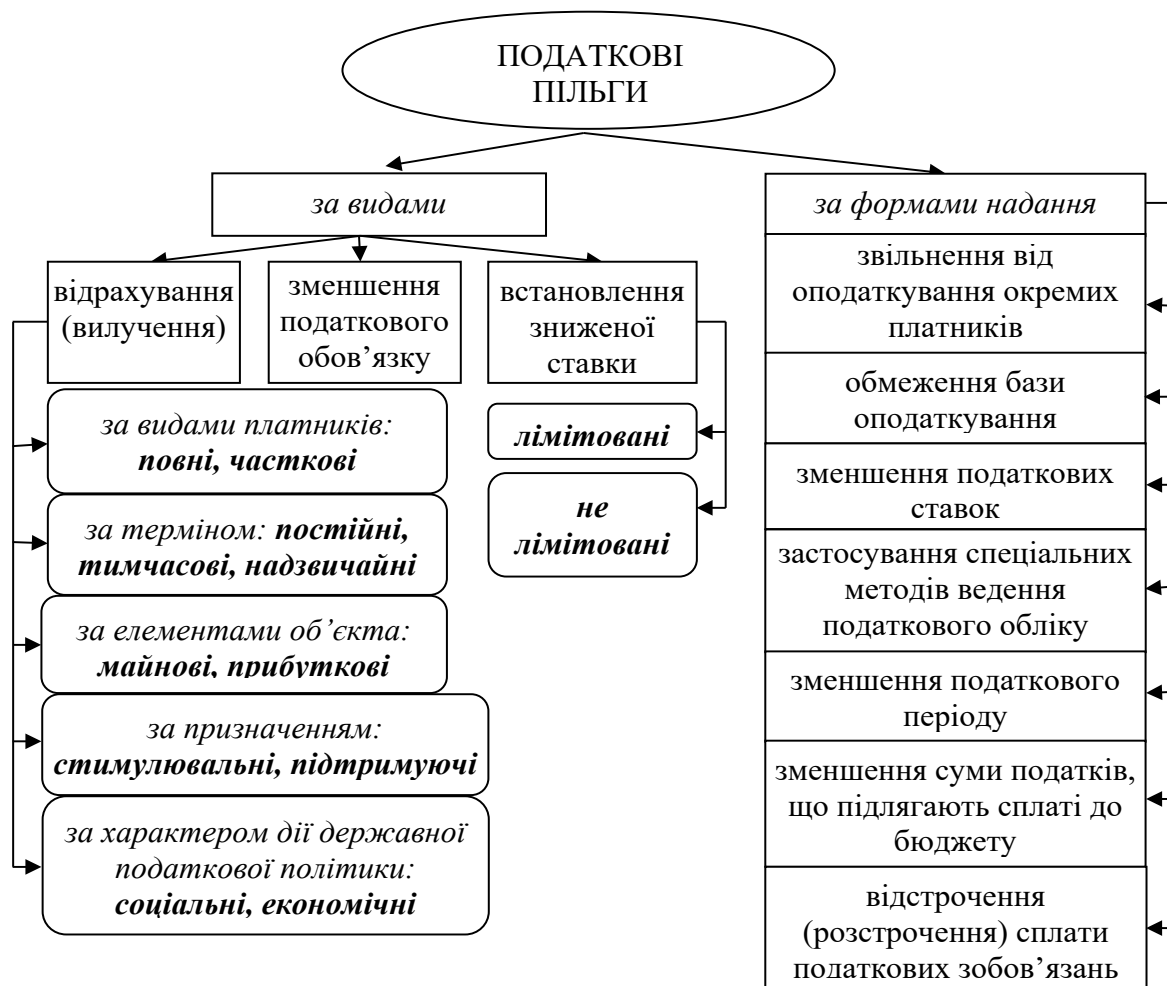


Рис. 2. Класифікація податкових пільг за видами і формами

Таблиця 1
**Склад та структура податкових пільг
 по основних податкових платежах в Україні**

Вид податку	Кількість податкових пільг	Питома вага в загальному обсязі, %
Податок на прибуток підприємств	28	17,9
Плата за землю	11	7,1
Податок на додану вартість	92	59,0
Акцизний податок	25	16,0
Разом	156	100,0

Джерело: інформація з Довідника податкових пільг станом на 1 квітня 2020 р.

Дані, наведені в табл. 1, свідчать про те, що на початок 2020 р. серед групи основних бюджетоутворюючих податків найбільшою сукупністю податкових пільг характеризується податок на додану вартість, на частку якого припадають 92 види податкових преференцій, або майже шістьдесят відсотків.

Досить значна (і це лише за чотирма основними податками) кількість податкових пільг, наявна в Україні, є підставою пошуку відповіді на питання про оптимальність обсягів і видів цих пільг. В такій ситуації не зайвим буде звернути увагу на досвід зарубіжних країн щодо визначення, ідентифікації та класифікації податкових пільг.

Поступальний рух України щодо входу до складу європейської спільноти вимагає оцінювання досвіду саме країн – членів Європейського Союзу. Кожна країна має свої, часто досить протилежні податкові пільги, проте загалом вони поділяються на зовнішньоторговельні, фінансові, податкові, митні та адміністративні.

Фактично в Європейському Союзі податкові пільги вважаються формою державної підтримки, надання якої регулюється внутрішньо європейськими нормами. При цьому, як зауважує Х.І. Коник, надання податкових пільг у європейських країнах більшою мірою зосереджено й регламентовано у сфері непрямого оподаткування [5].

Серед непрямих податків превалює механізм диференціації та мінімізації ставок. Так, відповідно до норм податкового законодавства, в більшості країн Єврозони встановлено гармонізований перелік товарів та мінімальні ставки акцизного податку на певні категорії товарів, насамперед тютюнові вироби, алкогольні напої, нафтопродукти, вугілля, природний газ, електроенергію. Одночасно у системі акцизних пільг держав Європейського Союзу домінує застосування знижених ставок акцизу, на противагу Україні, де має місце повне звільнення від оподаткування підакцизних товарів вітчизняного виробництва. Також слід зазначити, що зниження ставки акцизних податків встановлюється на рівні не нижче 50% стандартної національної ставки акцизу.

Досвід використання податкових пільг під час справляння ПДВ в Європі загалом доводить факт наявності компромісів в оподаткуванні шляхом одночасного застосування декількох диференційованих знижених ставок та повного звільнення від оподаткування. Так, у Німеччині до більшості товарів, як зауважує Т.І. Єфименко, застосовується ставка 15%, на продовольчі товари – 14%. Існує в Німеччині також досить значний перелік галузей економіки (здебільшого сфера функціонування малого та середнього бізнесу), де податок на додану вартість справляється за нульовою ставкою.

Французька податкова система під час оподаткування ПДВ передбачає знижену податкову ставку на більшість продовольчих товарів, продукцію сільського господарства, медичні засоби, ліки та окремі послуги. Одночасно має місце звільнення від оподаткування як окремих суб'єктів підприємницької діяльності, що функціонують у пріоритетних галузях, так і установ, які виконують соціальні, виховні, культурні та спортивні функції, а також окремих професій, зокрема викладачів, приватних практикуючих лікарів.

В податковій системі Польщі ПДВ має чотири ставки, а саме 22%, 7%, 3% та 0%. Знижені ставки застосовуються переважно на продукти дитячого харчування та товари для дітей, будівельні матеріали та послуги з будівництва, продукцію та товари сфери охорони здоров'я, послуги пасажирського транспорту.

Стосовно прямих податків податкові пільги передбачають зниження податкового навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності шляхом застосування повного або часткового зменшення суми податку через звільнення, знижки, відстрочки або списання податкового боргу.

Загалом вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування податкових пільг доводить факт існування разом із загальноновизнаним позитивним ефектом, яким є зниження податкового навантаження на платників, низки недоліків цього інструменту податкового регулювання. Зокрема, слід назвати такі недоліки:

- податкові пільги суперечать принципу обов'язковості оподаткування, що обумовлює нерівність різних платників податків у взаємовідносинах з державою щодо різних податкових платежів шляхом перекладання тягаря фінансування необхідних державних видатків на тих платників, які не мають пільг;
- податкові пільги є найбільш нестабільним елементом податкової системи, оскільки вони постійно змінюються, переглядаються, скорочуються, скасовуються або доповнюються, в результаті чого значно ускладнюється процес планування та прогнозування податкових надходжень (для держави) та податкових платежів (для платників податків);

– застосування податкових пільг зумовлює нерівність платників щодо їх конкурентних переваг між собою; фактично надаючи окремим платникам податкові пільги, держава в обличчі фіскальних органів втручається у конкурентну боротьбу, порушуючи ринкову рівновагу та дестабілізуючи ситуацію на ньому.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи проведене дослідження, зазначимо, що оцінювання теоретичних аспектів вказує на потребу вдосконалення концепції визначення категорії «податкові пільги» з огляду на суттєвий різнобічний підхід до її трактування. Водночас ефективно регулювання економічних процесів за допомогою податкових пільг потребує суттєвого науково-методичного обґрунтування з позицій системного підходу, доцільності застосування в кожному конкретному випадку, а також порівняльного оцінювання ефективності досягнення визначених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг разом з іншими інструментами державного податкового регулювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Великий тлумачний словник української мови / упор. Т.В. Ковальова. Харків : Фоліо, 2005. 767 с.
2. Великий енциклопедичний словник / упор. І.М. Степанов. Харків : Фоліо, 2000. 992 с.
3. Гусейнова Е.Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Економіка і суспільство*. 2018. № 17. С. 529–533.
4. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент : навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 330 с.
5. Коник Х.І. Зарубіжний досвід пільгового оподаткування та можливість його використання в умовах економіки України. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2629> (дата звернення: 11.04.2020).
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Харьков : Право, 2001. 536 с.
7. Паєнтко Т.В. Шляхи оптимізації пільг у системі оподаткування доходів з урахуванням світового досвіду. *Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України*. 2004. № 4. С. 18–24.
8. Підлісна О.А. Теоретичні аспекти надання податкових пільг. *Науковий вісник*. 1999. № 3. 99 с.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran965#n965> (дата звернення: 12.04. 2020).
10. Серебрянський Д.М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 ; Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2006. 20 с.
11. Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : монографія. Київ : НДФІ, 2006. 320 с.
12. Соколовська А.М., Луніна О.І. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення. *Економіка України*. 2005. № 9. С. 21–30.

REFERENCES:

1. Kovalev T.V. (2005), Great dictionary of the Ukrainian language, Folio, Kharkiv, 767 p. (in Ukrainian)
2. Stepanov M.I. (2000), Great encyclopedia dictionary, Folio, Kharkiv, 992 p. (in Russian)
3. Huseynova E.F. (2018), Pil'hy yak instrument podatkovoho rehulyuvannya, *Ekonomika i suspil'stvo*, [Benefits as a tool for tax regulation], Economy and society], pp. 529–533. (in Ukrainian)
4. Krysovaty A.I., Kizima A.Y. (2003) Tax management: textbook. manual. Ternopil : Carte blanche. 330 p.
5. Konik Kh.I. Zarubizhnyy dosvid pil'hovoho opodatkovannya ta mozhlyvist' yoho vykorystannya v umovakh ekonomiky Ukrainy, [Foreign experience of preferential taxation and its use in Ukrainian economy] (accessed 11 april 2020).
6. Kucheriavenko N.P. (2001), Course of tax law, Law, Kharkiv, 536 p.
7. Paentko T.V. (2004), Shliakhy optymizatsii pilh u systemi opodatkovannya dokhodiv z urakhuvanniam svitovoho dosvidu», *Visnyk Natsionalnoi akademii derzhavnogo upravlinnia pry Prezidentovi Ukrainy* [Ways of optimization of privileges in the system of taxation of incomes in the light of world experience, Bulletin of the National Academy of Public Administration under the President of Ukraine], pp. 18–24. (in Ukrainian)
8. Pidlisna O.A. (1999), Teoretychni aspekty nadання podatkovykh pilh», *Naukovyi visnyk*, [Theoretical Aspects of Provision of Tax Benefits, Scientific Bulletin], p. 99. (in Ukrainian)
9. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine», Legal Act of Ukraine], № 2755-VI, 02.12.2010”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran965#n965> (accessed 12 april 2020).
10. Serebryansky D.M. (2006), Opodatkovannya prybutku pidpriemstv ta yoho vplyv na investytsiinu diialnist v rynkovykh umovakh: avtoref. dys. kand. ekon. nauk, [Taxation of the profit of enterprises and its influence on investment activity in market conditions: Author's thesis], Irpin, 20 p. (in Ukrainian)
11. Sokolovskaya A.M., Efimenko T.I., Lunina I.O. and others (2006), Systema podatkovykh pil'h v Ukraini u konteksti yevropeys'koho dosvidu [The system of tax benefits in Ukraine in the context of the European experience: a monograph], 320 p. (in Ukrainian)
12. Sokolovska A.M. (2005), Vyznachennia katehorii "podatkova pilha" ta yoho praktychne znachennia", *Ekonomika Ukrainy*, [Definition of the category "tax privilege" and its practical value, Economy of Ukraine], pp. 21–30 (in Ukrainian)