



<https://doi.org/10.15407/eip2022.01.078>

УДК 336.225.66

JEL: H21, H25, H30, G18

Алла Соколовська¹

БАЗОВА СТРУКТУРА І ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ З ПДВ В УКРАЇНІ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ І ПРАГМАТИЧНИЙ АСПЕКТИ

Попри те, що Державна податкова служба (ДПС) України готує звіти про податкові витрати – податкові пільги, що є втратою доходів бюджету, і це свідчить про певні кроки на шляху упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес, питання щодо якості цих звітів залишається відкритим – через невизначеність принципів розподілу податкових пільг на такі, що є втратами доходів бюджету, та інші податкові пільги, а також алгоритму розрахунку витрат бюджету від надання податкових пільг. Тому метою статті є визначення методологічних підходів до формування довідників і, відповідно, звітів ДПС України про податкові пільги (на прикладі пільг з ПДВ), що є втратами доходів бюджету, і про інші податкові пільги та обґрунтування напрямів підвищення якості таких звітів.

На основі аналізу концепцій базової податкової системи (податку) і податкових витрат та підходів до визначення їх основних елементів у статті сформульовано вимоги до структури довідників податкових пільг та звітів про податкові пільги, зокрема, встановлено, що якщо Довідник податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, має включати лише податкові витрати, то у структурі Довідника інших податкових пільг можна виокремити дві складові – "структурні пільги", які є елементами базової структури податкової системи, і спеціальні пільги, які не призводять до витрат бюджетних надходжень. З метою полегшення ідентифікації та аналізу визначено основні складові структурних пільг з ПДВ в Україні, а також види (групи) пільг, які не призводять до бюджетних витрат, розглянуто випадки необґрунтованої класифікації податкових пільг у довідниках ДПС та обґрунтовано пропозиції до зміни їх класифікації. На основі

¹ **Соколовська, Алла Михайлівна** – д-р екон. наук, професор, завідувача відділенням, НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління" (вул. Олесья Гончара, 46/48, Київ, 01054, Україна), ORCID: 0000-0002-1022-8215, e-mail: sokolovska_alla@ukr.net

проведених розрахунків виявлено, які групи пільг переважають у системі інших пільг, а також пільг, які є втратами доходів бюджету.

За наслідками дослідження зроблено висновок, що сума структурних пільг з ПДВ в Україні у 4,5 рази перевищує суму податкових витрат, які, за потреби, можуть розглядатись як резерв збільшення надходжень податку до державного бюджету України. Визначено недоліки системного обліку пільг з ПДВ у довідниках податкових пільг та розроблено пропозиції, спрямовані на підвищення коректності та повноти їх обліку.

Ключові слова: базова структура податкової системи; податкові витрати, структурні пільги, пільги з ПДВ, облік податкових пільг, довідники податкових пільг

Термін "податкові витрати" (tax expenditures) використовується для позначення альтернативних бюджетним витратам, проте схожих з ними за економічними та бюджетними наслідками, політичних інструментів досягнення одних і тих самих цілей державної політики – підтримки певних видів економічної діяльності та груп населення. Іншими словами, термін "податкові витрати" описує використання податкових інструментів – податкових звільнень, кредитів, знижених ставок тощо – для досягнення цілей політики, що відхиляється від основної (фіскальної) функції податкової системи, за рахунок менших податкових надходжень [1].

З моменту своєї появи в 60-х роках ХХ ст. і до нашого часу концепція податкових витрат, набувши у фінансовій науці чимало як прихильників, так і критиків, тим не менш упроваджена у бюджетну практику багатьох країн світу. Наслідком її упровадження стала підготовка й публікація звітів про податкові витрати і навіть створення відповідної Глобальної бази даних². Згідно з останньою, із 46 країн G20 та ОЕСР лише дві країни (Китай та Саудівська Аравія) не публікують жодної офіційної інформації про податкові витрати, а серед країн – членів ЄС не звітують про податкові витрати три країни (Хорватія, Кіпр та Мальта) [2]. І хоча щодо якості, повноти, регулярності та репрезентативності звітів окремих країн є численні нарікання [3], їх підготовка й оприлюднення вважаються найкращою міжнародною практикою [1] з точки зору фіскальної прозорості, а також підвищення обґрунтованості урядових рішень у сфері фіскальної політики.

² Глобальна база даних з податкових витрат (Global Tax Expenditures Database, GTED) – це спільна ініціатива, очолювана Радою з економічної політики (Council on Economic Policies, CEP) та Німецьким інститутом розвитку (German Development Institute, DIE). В її рамках забезпечується збирання офіційних та загальнодоступних даних про податкові витрати по всьому світу в онлайн-базі даних для цілей покращення звітності, посилення контролю та, врешті-решт, сприяння розробці ефективних та справедливих систем податкових витрат.



Звіти про податкові витрати – податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, – на регулярній основі готує й ДПС України. Вони формуються у розрізі як окремих податків, так і видів економічної діяльності, а також регіонів України. Дані звітів у розрізі окремих податків знайшли відображення у Глобальній базі даних податкових витрат. Крім звіту про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, ДПС України готує також звіт про інші податкові пільги. Обидва звіти формуються на основі переліку податкових пільг, систематизованому у відповідних довідниках – Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і Довіднику інших податкових пільг.

Незважаючи на ці важливі кроки на шляху упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес в Україні, відкритим залишається питання щодо якості звітів про податкові пільги, оскільки невідомо, на якій методологічній базі вони формуються, як пільги розподіляються між двома довідниками, на основі якого алгоритму розраховуються втрати бюджету від надання податкових пільг. У відкритому доступі нормативно-правові документи, якими би регулювалися методологічні й методичні аспекти обліку податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і розрахунку сум таких витрат, відсутні.

У грудні 2010 р. постановою Кабінету Міністрів України №1233 затверджено Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг [4], який зі змінами, внесеними в 2018 р. і 2021 р., діє й досі. Проте він не дає відповіді на жодне із поставлених питань.

Зазначені проблеми, як свідчить аналіз літературних джерел з питань податкових витрат, є проявом більш глибокої проблеми системного характеру – порушення порядку (послідовності) запровадження звітування про податкові витрати, що має включати такі етапи: (1) визначення базової податкової системи (структури); (2) виявлення податкових витрат шляхом порівняння поточної системи з еталоном (базовою системою) й підготовка на цій основі переліку податкових пільг, що можуть кваліфікуватись як податкові витрати; (3) створення та застосування набору даних, методів та моделей для оцінки вартості податкових витрат; (4) формування публічного звіту про податкові витрати для інформування зацікавлених сторін (стейкхолдерів) [5].

Зважаючи на зазначене, метою цієї статті є визначення методологічних підходів до формування довідників і, відповідно, звітів ДПС України про податкові пільги (на прикладі пільг з ПДВ), що є втратами доходів бюджету, і про інші податкові пільги, передусім – визначення базової структури ПДВ і на цій основі – підходів до розподілу пільг з цього податку між двома довідниками.

Дослідженню базової структури податку (податкової системи) і податкових витрат присвячено немало публікацій західних вчених.

Незважаючи на це, обидві складові концепції податкових витрат залишаються об'єктом наукових дискусій. Концепцію критикують як за проблематичність точного визначення елементів базової структури податку та відірваність останньої від нормативної основи, так і за складність розмежування структурних елементів податку і податкових витрат. Причини появи концепції податкових витрат, дискусії того часу та наступних десятиліть, основним об'єктом яких стала проблема вибору еталона для ідентифікації податкових витрат між нормативною та базовою податковою структурою, представлені в роботах Л. Суджін [6], К. Флемінг та Р. Пероні [7], П. Палісі [8].

Обґрунтуванню підходів до визначення елементів базової структури податку та податкових витрат, а також критеріїв класифікації дискусійних положень податкового законодавства присвячено публікації Р. Альтшулер та Р.Д. Дітц [9], Л.Є. Бурман та М. Фауп, [10], Дж. Крейг та В. Алан [11], Д.Я. Краан [12], Б. Лапорт та ін. [13], Н. Хашимзаде, К. Хіді та ін. [14], Л. Віллела та ін. [15]. Перелік основних податкових витрат у розрізі окремих податків представлений у роботах [1, 5], а питання їх менеджменту, в т.ч. методів вимірювання їх величини, знайшли відображення в публікаціях М. Бартон та М. Стюарт [16], Л. Кассім та М. Мансур [17]; ОЕСР [18], Л. Віллела та ін. [15].

В Україні перші спроби визначення податкових пільг як відхилень від нормативних вимог оподаткування, а також розмежування нормативних положень і податкових пільг в українському податковому законодавстві були зроблені в 2005–2006 рр. [19] і знайшли подальший розвиток у спільній монографії українських і російських вчених, присвяченій податковим пільгам [20], а також у низці статей [21–23].

Визначення базової структури податку та податкових витрат

Серед науковців існує консенсус стосовно того, що висхідним пунктом аналізу податкових витрат є визначення еталона (еталонної податкової системи чи еталонного податку), відносно якого їх можна ідентифікувати. Проте з приводу того, що можна вважати таким еталоном – нормативну чи базову податкову систему (структуру), погляди розійшлися. У той час, як родоначальник концепції податкових витрат С. Суррей розробив перелік податкових пільг, що могли кваліфікуватись як податкові витрати, розглядаючи їх як відхилення від "нормальної податкової структури", тобто керуючись "модифікованою версією економічного ідеалу", казначейство Р. Рейгана відмовилося від нормативної основи, визнавши еталоном базову податкову структуру, що нагадувала існуючий закон [6].

Щоб зрозуміти доцільність чи недоцільність такої відмови, необхідно спершу розібратися з визначеннями. Під нормативною податковою структурою (normative tax structure) вчені, як правило, розуміють оптимальну (ідеальну) податкову структуру з огляду на цілі уряду та обмеження, за яких уряд функціонує [14]. Фактично елементи нормативної податкової структури визначаються концепцією того чи іншого податку та фундаментальними



принципами оподаткування. Наприклад, такий елемент нормативної структури ПДФО, як його нормативна база, визначається найбільш поширеною концепцією доходу – комплексним доходом з усіх джерел Хейга – Саймонса. Саме цей дохід, з певними корективами, зумовленими необхідністю вирішення проблем у процесі адміністрування податку (складності обліку та достовірної оцінки деяких видів доходу, а також високих ризиків їх приховування від оподаткування), С. Суррей визначив як нормальну (нормативну) структуру податку на доходи, а відхилення від такої структури, призначені для надання переваг певній галузі, виду діяльності або класу осіб, – як спеціальні преференції, які часто називають податковими пільгами чи податковими субсидіями і які, незалежно від їх форми, по суті представляють державні витрати на пріоритетні види діяльності або групи через податкову систему, а не через прямі гранти, позики чи інші форми державної допомоги [24].

Щодо базової податкової структури (benchmark tax structure), то її характеризують як таку, що, з одного боку, не претендує на оптимальність [14], а з другого боку, є "сукупністю структурних елементів (норм), що забезпечують у цілому таку конструкцію податку, яка не створює якихось переваг для певних видів діяльності або груп платників податку" [21]. Близьким до цього є визначення, наведене К. Хіді та М. Мансур, згідно з яким базова податкова система повинна бути обрана таким чином, щоб виключити податкові положення, що забезпечують підтримку окремим групам людей або видам підприємницької діяльності [5].

Якщо перша характеристика вказує на ключову відмінність базової структури від нормативної – її віддаленість від теоретичного ідеалу, то друга наголошує на тому, що це структура, в якій відсутні спеціальні податкові пільги. Проте негативне визначення, де зроблено акцент на тому, чого не має бути у базовій структурі, не може бути достатнім. Відтак більш важливими для застосування у практичній діяльності є позитивні визначення базової структури податку, в яких наводиться перелік її основних елементів. Наприклад, у звіті ОЕСР (1998) зазначається, що базовий податок включає: структуру ставки, правила бухгалтерського обліку, вирахування обов'язкових платежів, положення, що сприяють адмініструванню, та положення щодо міжнародних фіскальних зобов'язань [25]. В інших джерелах називаються й такі елементи базового податку, як суб'єкти оподаткування [24], базова одиниця та період оподаткування [1].

Проте, на нашу думку, найбільш важливими для ідентифікації податкових витрат є такі елементи базової структури податку, як вирахування обов'язкових платежів, положення, що сприяють адмініструванню ("технічні винятки"), та положення щодо міжнародних фіскальних зобов'язань. Інколи щодо них застосовується такий узагальнюючий термін, як "структурні

пільги"³, який означає, що з одного боку, вони можуть мати таку саму форму, як і спеціальні пільги⁴, проте з другого боку, є елементами базової структури податку і, на відміну від спеціальних пільг, не пов'язані з реалізацією економічної, соціальної чи екологічної політики держави. Натомість вони можуть бути спрямовані на забезпечення платоспроможності платників, полегшення адміністрування податку, уникнення подвійного оподаткування тощо. Наприклад, звільнення від ПДВ операцій постачання товарів та послуг, дозволені для дипломатичних представництв, є елементом базової структури, а звільнення освітніх послуг – спеціальною пільгою, що надається в суспільних інтересах; оподаткування за нульовою ставкою експортних операцій є елементом базової структури ПДВ, а її застосування до оподаткування внутрішніх операцій належить до спеціальних пільг (податкових витрат).

Необхідність застосування як еталона не нормативної, а базової податкової системи (структури) вчені пояснюють відмінностями в поглядах на нормативну базу оподаткування не лише в різних країнах, а й між аналітиками всередині однієї країни, наслідком яких є неминучі розбіжності в підходах до ідентифікації податкових витрат [12]. Проте не меншими є також відмінності в поглядах на базову податкову систему (структуру) [18], передусім на визначення тих звільнень чи вирахувань, які є її структурними елементами. Крім того, наслідком використання як еталона замість нормативної базової податкової системи, близької до визначеної законом, може бути включення окремих податкових пільг (наприклад, знижених ставок ПДВ або стимулів для бізнесу) не до бюджету податкових витрат, а до базової структури податку [5, 6].

На відміну від вчених, які протиставляють базову податкову систему нормативній, Б. Лапорт та ін. розглядають нормативний підхід як один із двох підходів, які можуть застосовуватися до визначення базової податкової системи. Згідно з цим підходом, еталонною вважається ідеальна податкова система, що ґрунтується на ключових принципах формування податкової політики – нейтральності, ефективності та справедливості. Однак, за відсутності загальноприйнятих стандартів щодо розстановки пріоритетів у застосуванні цих принципів та шляхів їх реалізації, найчастіше базова податкова система визначається згідно з позитивним підходом, який базується на чинному податковому законодавстві [13].

Предметом аналізу Дж. Крейга та В. Алана також є базова податкова система. Проте вони вирізняють три підходи до її визначення: 1) концептуальний (conceptual approach), що намагається прив'язати базовий податок до "нормативної податкової структури"; 2) стандартний правовий

³ Зокрема, структурні пільги та пільги, які є податковими витратами, розрізняють у Великій Британії [16].

⁴ Термін "спеціальні пільги" ми вживаємо у разі тих податкових пільг, які забезпечують виконання податками регулюючої функції і, крім податкових витрат, також включають пільги, що не призводять до бюджетних витрат.

підхід (reference law approach), який ґрунтується на чинному податковому законодавстві країни як для визначення еталона, так і відхилень від нього; 3) підхід, що розглядає податкові витрати як аналог (еквівалент) бюджетних субсидій (analogous subsidy approach), тобто визнає податковими витратами лише ті положення податкового законодавства, які подібні до прямих субсидій [11].

На нашу думку, найбільш продуктивним є підхід, згідно з яким еталоном для визначення податкових витрат має бути базова податкова система, що визначається на основі поєднання концептуального (нормативного) і правового (позитивного) підходів. Зокрема, знання концептуальних засад, у т.ч. фундаментальних принципів утримання того чи іншого податку, дозволяє ідентифікувати основні елементи структурних пільг, тоді як вплив правового підходу проявляється в різній класифікації одних і тих самих елементів базової структури чи податкових витрат у різних країнах, що є наслідком відмінностей у податковій політиці. Наприклад, право, яке надає кожному підприємству в ланцюжку створення вартості можливість вирахувати ПДВ, понесений у процесі проміжного споживання, є елементом базової структури, завдяки якому забезпечується нейтральність ПДВ. Оподаткування за нульовою ставкою операцій з експорту товарів та послуг є результатом визначення ПДВ як податку на внутрішнє споживання, стягнення якого, відповідно до принципів міжнародної торгівлі, вимагає уникати подвійного оподаткування доданої вартості – в країні, де вона створюється, і в країні, де вона споживається. Відшкодування ж вхідного ПДВ експортерам є умовою оподаткування не всього обороту, а власне доданої вартості, тобто впливає із сутності податку. Натомість звільнення від ПДВ деяких видів діяльності в суспільних інтересах, що не належать до базових вимог оподаткування, у багатьох країнах кваліфікуються як податкові витрати, тоді як у країнах – членах ЄС – як елементи базового податку, оскільки згідно зі 112 Директивою Ради ЄС вважаються обов'язковими звільненнями в системі гармонізованого ПДВ.

З'ясувавши основні підходи до визначення базової структури податкової системи (податку) коротко зупинимось на положеннях (характеристиках), найбільш важливих для ідентифікації податкових витрат⁵. Передусім зазначимо, що вони можуть аналізуватись у двох аспектах: у взаємозв'язку з податковими пільгами і у взаємозв'язку з базовою структурою податку.

Щодо першого аспекту, то податкові витрати, за висловом К. Маккензі, є підмножиною податкових пільг [26], зокрема, це та їх частина, наслідком застосування якої є втрата бюджетних надходжень. Іншою частиною спеціальних податкових пільг є пільги, які не спричиняють таких втрат. Важливими ознаками податкових витрат як підсистеми податкових пільг також є: 1) надання переваг певним платникам податків чи їхнім групам;

⁵ Більш докладний аналіз податкових витрат представлено у статті [22].

2) спрямування на досягнення певних цілей державної політики – економічної, соціальної чи екологічної, що відрізняє їх від структурних пільг, цільове призначення яких не виходить за межі забезпечення "власної операційної ефективності" податкової системи (реалізації основних принципів оподаткування, покращення податкового адміністрування тощо), а також 3) їх існування в таких основних формах, як звільнення, вирахування, знижки, кредити, пільгові ставки, відтермінування виконання податкового зобов'язання тощо.

Аналіз податкових витрат у взаємозв'язку з базовою структурою податку дозволяє акцентувати увагу на їх визначеннях як відхилень від такої структури; альтернативи прямим бюджетним витратам тощо. Всі чи окремі з цих характеристик (ознак) податкових витрат знайшли відображення у їхніх визначеннях, що пропонуються як вченими (таблиця), так і міжнародними організаціями чи окремими країнами. При цьому, на відміну від визначень, що застосовуються в бюджетній практиці окремих країн, відображаючи специфіку їхньої податкової політики, визначення науковців вирізняються комплексністю, намаганням відобразити в них всі основні риси податкових витрат і відтак представляють особливий інтерес.

Таблиця

Визначення податкових витрат окремими вченими

<p>С. Суррей і П.Р. Макданіель [24]</p>	<p>Ці спеціальні преференції, які часто називають податковими пільгами чи податковими субсидіями, є відхиленнями від нормальної податкової структури, призначеними для надання переваги певній галузі, виду діяльності або класу осіб. Податкові субсидії мають різні форми, такі як постійне виключення з доходу, відрахування, відстрочка податкових зобов'язань або спеціальні ставки. Незалежно від їх форми, ці відхилення від нормативної податкової структури представляють державні витрати на вигідні види діяльності або групи, що здійснюються через податкову систему, а не через прямі гранти, позики чи інші форми державної допомоги.</p>
<p>М. Бартон і М. Стюарт [16]</p>	<p>Податкові витрати, як правило, визначаються як передбачувана втрата доходу уряду, що є наслідком податкової пільги або податкових преференцій, дозволених певному класу платників податків або діяльності.</p>

*Продовження таблиці*

А. Каюмі [27]	Податкові витрати визначаються як зменшення надходжень через пільгові податкові положення, наприклад, спеціальні звільнення, виключення, надбавки, відрахування, кредити, відстрочення, знижені податкові ставки або інші форми податкових преференцій, які захищають певних платників податків від впливу чинних правил оподаткування. Такі положення є інструментами політики, аналогічними державним витратам, звідси термін "податкові витрати" (tax expenditures – TE). TE є загальним каналом фінансування державної політики, який може паралельно спрямовувати видатки на підтримку широкого кола заходів – від соціального забезпечення до цілей екологічної та промислової політики.
Н. Хашимзаде, К. Хіді та ін. [14]	Податкові витрати – це положення в податкових правилах, мотивоване соціальною чи економічною політикою, що зменшує або відкладає податкове зобов'язання суб'єкта оподаткування з метою допомоги певній групі платників податків або заохочення певної діяльності та може бути замінене системою прямих витрат на цю мету. Податкові витрати не є невід'ємною частиною податкової структури, але представляють собою виняток або відхилення від структури та запроваджуються для досягнення визначеної цілі політики, можливо, протягом обмеженого періоду часу. Податкові витрати виникають, коли право на зменшення податкового зобов'язання обумовлюється тим, що суб'єкт оподаткування має певні характеристики або вирішує здійснити або відмовитись від певної дії.
Л. Кассім та М. Мансур [17]	Сума податкових надходжень, втрачених через застосування спеціальних податкових положень або режимів щодо базової податкової системи.
Д.Я. Краан [12]	Податкові витрати можна визначити як передачу державних ресурсів, що досягається за рахунок зменшення податкових зобов'язань щодо базового податку, а не за рахунок прямих витрат.



Закінчення таблиці

Л. Віллела [15]	Уряди часто використовують податкові системи для досягнення певних політико-економічних цілей, таких як заощадження, стимулювання зайнятості та захист національної промисловості. За таких обставин податкова система виконує роль, подібну до державних видатків, але держава відмовляється від усієї або частини суми, яка в іншому випадку була би стягнута з певних платників податків чи видів діяльності. Ця відмова відома як податкові витрати. З точки зору державної політики, податкові витрати є альтернативним інструментом державного втручання, що дає результати, подібні до тих, які можна було б отримати шляхом прямих державних витрат.
Ю. Іванов, І. Майбуров, А. Назаренко [23]	У найбільш загальному розумінні податкові витрати являють собою втрачені доходи бюджетної системи у зв'язку із застосуванням законодавством різних відхилень від нормативної структури податків, що при цьому забезпечують будь-які переваги певним видам діяльності або групам платників податків.
А. Соколовська, Я. Петраков [22]	Податкові витрати – це втрачені податкові доходи бюджету в результаті відхилення від базової (нормативної) структури податку для досягнення певної мети соціально-економічної політики держави, що є альтернативою прямим бюджетним витратам.

Джерело: складено автором.

Усе зазначене дозволяє зробити проміжні висновки, що можуть стати методологічною основою аналізу структури звітів ДПС України про податкові пільги:

- податкові витрати є підсистемою спеціальних податкових пільг;
- крім податкових витрат, спеціальні пільги включають також пільги, що не призводять до втрати доходів бюджету;
- податкові витрати є відхиленням від базової структури податку, однією зі складових якої є так звані структурні пільги – елементи, вбудовані в базову структуру податку, що надають полегшення (зменшення суми податку в тій чи іншій формі або звільнення від його сплати), доступні всім платникам податку або їхнім окремим групам, не пов'язані з реалізацією певної політики держави;
- у складі структурних пільг можна виокремити три їх види (групи): 1) елементи, включення яких до базової структури податку зумовлене концепцією податку й об'єкта оподаткування та фундаментальними принципами оподаткування; 2) необхідністю виконання норм регіональних та міжнародних угод; 3) потребами ефективного адміністрування податку (технічні винятки⁶).

⁶ До технічних винятків належать операції, які в принципі мали би оподатковуватися, проте з прагматичних міркувань, зумовлених складністю адміністрування їх оподаткування, звільняються від сплати податку.



Облік податкових витрат та інших податкових пільг з ПДВ в Україні

Керуючись цими висновками, можна встановити, якою має бути структура довідників податкових пільг та відповідних звітів ДПС України. Так, у Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і у відповідному звіті мають відображатися податкові витрати, тоді як у Довіднику і відповідному звіті про інші податкові пільги – структурні пільги (елементи базової структури податку), а також та частина спеціальних пільг, які не призводять до втрати доходів бюджету.

Найбільш важливим у контексті бюджетного аналізу й удосконалення системи бюджетного управління є звіт про податкові витрати. Проте для пошуку шляхів оптимізації державної підтримки певних видів економічної діяльності та груп населення необхідні знання щодо загальної суми наданих їм пільг, незалежно від того, призводять чи не призводять вони до бюджетних втрат. Джерелом відповідної інформації є Звіт про інші податкові пільги, що й визначає його місце в системі бюджетного управління.

Два види звітів готуються не лише в Україні, а й, наприклад, у Великій Британії. У бюджеті цієї країни повідомляється орієнтовна втрата доходів від пільг, які є податковими витратами, та структурних пільг, але інформація щодо різних видів пільг відокремлюється, щоб читачеві було зрозуміло, що кожен вид податкової пільги розглядається урядом по-різному [16].

Аналіз обох звітів показав, що в Україні в останні роки суми інших пільг у 7–9 разів переважають суми пільг, які призводять до втрати бюджетних надходжень. Проте, щоб зрозуміти, про що свідчать ці цифри, необхідно проаналізувати структуру цих звітів. Їх аналіз ми будемо здійснювати у двох аспектах: з точки зору того, які групи пільг переважають у системі інших пільг, а також пільг, які є втратами доходів бюджету, і наскільки обґрунтованою є, на наш погляд, їх класифікація.

Розглянемо більш докладно склад інших пільг з ПДВ⁷. За нашими розрахунками, переважну їх частку (89,48%) становлять структурні пільги. З них 89,08% – елементи, включення яких до базової структури податку зумовлене концепцією податку на додану вартість як податку на споживання й фундаментальними принципами оподаткування. Найбільш вагомими серед них є елементи, пов'язані з оподаткуванням за нульовою ставкою операцій: вивезення товарів за межі митної території України (у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони); постачання товарів магазинами безмитної торгівлі, постачання послуг з міжнародних перевезень, а також постачання товарів, пов'язаних із міжнародними перевезеннями – для заправки та забезпечення повітряних та морських суден, космічних кораблів, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних сил України, що бере участь у

⁷ Джерелом аналізу є Звіт ДПС України про інші податкові пільги за 2018 р.

миротворчих акціях за кордоном України; постачання послуг з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси тощо.

Іншою складовою цієї групи структурних пільг є умовне повне звільнення від оподаткування операцій із вивезення товарів у митному режимі тимчасового вивезення; вивезення на митний склад; вивезення у митному режимі переробки. Вивезення товарів із застосуванням зазначених режимів означає, що вони вивозяться не для споживання за межами митної території України, а для а) реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зношування в результаті їх використання (митний режим тимчасового вивезення); б) зберігання під митним контролем (режим митного складу); в) переробки за межами митної території України за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту (митний режим переробки). Звільнення від оподаткування товарів під час такого вивезення є не спеціальною пільгою, а нормативною вимогою справляння ПДВ як податку на споживання (товари та послуги мають оподатковуватися за місцем їх споживання), тобто може бути кваліфіковане як структурна пільга.

Вивезення товарів у митному режимі реекспорту означає, що товари, які були раніше ввезені на митну територію України зі сплатою ПДВ, на території України не споживалися, а перебували а) під митним контролем та не були поміщені у митний режим; б) були поміщені у митний режим тимчасового ввезення та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання; в) були поміщені у митний режим переробки на митній території та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання, або у вигляді продуктів їх переробки; г) були поміщені у митний режим митного складу та вивозяться за межі митної території України у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та/або кількісних характеристик за нормальних умов транспортування та зберігання. Відтак звільнення від ПДВ їх реекспорту запобігає подвійному оподаткуванню і може бути кваліфіковане як структурна пільга.

Іншою – невеликою – частиною структурних пільг, що становить лише 0,4% загальної суми інших пільг, є звільнення від оподаткування, передбачені міжнародними угодами. Ще однією складовою структурних пільг, як уже зазначалося, мають бути технічні винятки, зокрема, звільнення від оподаткування фінансових та страхових послуг, проте у звітах ДПС вони не знайшли відображення. Щодо цього можна визначити дві причини:



по-перше, їх ідентифікація як таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ⁸, по-друге, технічна складність визначення суми пільг за фінансовими операціями⁹. Крім звільнення від ПДВ фінансових і страхових послуг, Р. де ла Ферія та Р. Кревер включають до технічних винятків також звільнення від оподаткування окремих операцій з нерухомим майном (зокрема, операцій з постачання об'єктів житлового фонду, крім їх першого постачання) та послуг з азартних ігор [29]. В Україні пільги для житлової нерухомості включені до Звіту про податкові пільги, що є втратами бюджету, тобто не вважаються різновидом структурних пільг, а операції, пов'язані з азартними іграми, не вважаються об'єктом оподаткування ПДВ і не фігурують у жодному звіті про податкові пільги.

Крім структурних пільг, інші пільги з ПДВ включають також пільги, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, становлячи 3,70% загальної суми інших пільг. На відміну від структурних пільг з ПДВ, склад яких навряд чи може викликати в когось заперечення, ідентифікація пільг, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, є більш проблемною і тому вимагає докладнішого аналізу. Останній можна здійснити, розбивши такі операції на кілька груп.

До першої групи входять операції постачання товарів та послуг, які оплачуються за рахунок бюджетних коштів. Прикладами таких операцій є:

⁸ Згідно із затвердженням у 2010 р. Порядком обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об'єктами обкладання податком на додану вартість і відповідно до Податкового кодексу України та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою, а також тих, до яких застосовані спеціальні режими оподаткування в галузі сільського господарства (п. 8). З цього слідує, що розрахунок не внесених до державного бюджету сум податку на додану вартість за операціями з постачання товарів та послуг, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, не здійснюється. І хоча пункт 8 було виключено з Порядку на підставі постанови КМУ № 891 (891-2018-п) від 31.10.2018, правило, що слідує з нього, продовжує діяти – за операціями з постачання товарів та послуг, що не є об'єктом оподаткування, розрахунок не внесених до державного бюджету сум ПДВ не проводиться.

⁹ У Правилах обліку податку на додану вартість, затверджених у 2004 р., була спроба визначити алгоритм розрахунку не внесених до державного бюджету сум ПДВ банками та страховими організаціями. Згідно з пп. 4.2.8 Правил розрахунок мав здійснюватися на основі даних декларації з податку на прибуток за відповідний звітний податковий період, оскільки такою категорією платників податку податковий облік за операціями з продажу товарів (робіт, послуг), виключеними з об'єкта оподаткування ПДВ, не ведеться [28]. Зважаючи на умовний характер таких розрахунків, запропонований алгоритм було вилучено з Правил змінами, внесеними згідно з наказом Державної податкової адміністрації № 539/397 (z1548-05) від 01.12.2005, а в березні 2011 р. Правила обліку податку на додану вартість взагалі втратили чинність на підставі наказу Державної податкової служби № 129/55 (z0384-11).

– звільнення від оподаткування постачання послуг з фундаментальних досліджень, НДДКР, якщо такі послуги та/або роботи постачаються особою, яка безпосередньо отримує оплату їх вартості з рахунка органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (код пільги 14060432);

– звільнення від оподаткування операцій з постачання легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування (код пільги 14060407) та ін.

Звільнення від ПДВ зазначених операцій не призводить до втрати бюджетних надходжень, виключаючи зустрічний рух бюджетних коштів (з бюджету, для оплати вартості товарів та послуг, включно з ПДВ, і в бюджет).

Друга група включає операції постачання, що здійснюються органами, які регулюються публічним правом і які не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади. Прикладом таких операцій є звільнення від оподаткування постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, а також іншими особами, уповноваженими такими органами або законодавством надавати зазначені послуги, обов'язковість отримання (надання) яких устанавлюється законодавством (код пільги 14060427).

Незважаючи на те, що в ПКУ, на відміну від 112 Директиви Ради ЄС, відсутнє положення, згідно з яким органи, що регулюються публічним правом, не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади, зазначені операції по суті можуть кваліфікуватися як неоподатковвані поставки (операції, що лежать поза сферою дії ПДВ). Хоча щоб підвести під їх кваліфікацію правові підстави, а також наблизити V розділ Кодексу до вимог 112 Директиви Ради ЄС, необхідно внести відповідне положення в ПКУ, про що ми вже зазначали [30, с. 284].

До третьої групи можна віднести звільнення від оподаткування операцій постачання товарів та послуг на безоплатній основі. Прикладами таких операцій є операції з:

– безоплатної приватизації житлового фонду, включаючи місця загального користування у багатоквартирних будинках та прибудинкові території, присадибні земельні ділянки, а також постачання послуг, отримання яких згідно із законодавством є обов'язковою передумовою такої приватизації (код пільги 14060421);

– безоплатної передачі працівникам радгоспів та інших сільськогосподарських підприємств, що приватизуються, та прирівняним до них особам частки державного майна (акцій) (код пільги 14060422) та ін.

Причиною кваліфікації наведених вище операцій як таких, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, очевидно, може бути їх



безоплатний характер, хоча безоплатні операції логічніше було би кваліфікувати як неоподатковувані (що не є об'єктом оподаткування). Саме так вони кваліфікуються в країнах ЄС. Проте в останніх є для цього правові підстави (визначення об'єкта оподаткування ПДВ у 112 Директиві Ради ЄС як операцій постачання товарів та послуг за винагороду, що передбачає кваліфікацію їх безоплатного постачання як неоподатковуваних операцій; коли ж окремі операції з безоплатного передання товарів та послуг мають бути визнані такими, що підлягають оподаткуванню, – таке їх визнання є важливим у контексті протидії уникненню оподаткування – вони вважаються постачанням за винагороду – див. ст. 16, 18, 26 Директиви), тоді як в Україні – немає (через включення в об'єкт оподаткування ПДВ операцій з безоплатної передачі). Зважаючи на останнє, звільнення таких операцій від ПДВ, на нашу думку, мало би трактуватися як таке, що призводить до бюджетних втрат (якщо держава вважає кваліфікацію операцій з безоплатної передачі як об'єкта оподаткування нормою, тоді їх звільнення вона має розглядати як втрату) і відтак включатися у звіт про податкові витрати, а не про інші податкові пільги. Натомість ми спостерігаємо відсутність логічної послідовності у кваліфікації однотипних звільнень у Довідниках податкових пільг і відповідно у звітах ДПС. Якщо звільнення, наведені нами як приклади безоплатних операцій, які не призводять до втрати бюджетних надходжень, увійшли в Довідник (і звіт) інших податкових пільг, то звільнення операцій із безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам, внесеним до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави, є складовою Довідника і звіту податкових пільг, що є втратами доходів бюджету. Зазначене свідчить про відсутність чітких методологічних підходів до класифікації податкових пільг і їх розподілу між різними довідниками.

Ще одним прикладом операцій постачання товарів та послуг на безоплатній основі, звільнення яких від оподаткування не призводить до втрати бюджетних надходжень, є операції з надання благодійної допомоги, зокрема, безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства (код пільги 14060424).

Щодо надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги, то зазначені операції не є об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки благодійні організації не є платниками податку. І не лише в Україні. Як зазначають Р. де ла Ферія та Р. Кревер, у європейських традиційних системах ПДВ благодійні організації розглядаються як постачальники, що перебувають поза сферою дії податку, які не можуть зареєструватися та претендувати на вхідні податкові кредити. Проте така ситуація спостерігається не в усіх країнах; "у деяких сучасних юрисдикціях з ПДВ діяльність благодійних організацій розглядається як економічна діяльність у ширшому сенсі, навіть якщо вона не спрямована на

отримання прибутку, і організації вважатимуться платниками податків, які можуть відшкодувати вхідний податок з придбань і таким чином усунути будь-який вбудований податок на поставки благодійних товарів чи послуг. Однак це не притаманно всім сучасним юрисдикціям з ПДВ" [29].

Для того щоб підвести правове підґрунтя під адекватну кваліфікацію операцій безоплатного постачання товарів та послуг як таких, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, а разом з тим і методологічну основу під визначення останніх (операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, – адже їх перелік, що знайшов відображення у ст. 196 ПКУ, здебільшого не має логічного пояснення), необхідно визначити об'єкт оподаткування ПДВ у ПКУ так, як його визначено у 112 Директиві Ради ЄС, а саме як постачання товарів та послуг за винагороду.

Четверта група включає операції, які замість того, щоб оподатковуватися за нульовою ставкою, звільняються від оподаткування. Прикладом таких операцій є тимчасове, до 1 січня 2022 р., звільнення від оподаткування операцій із вивезення в митному режимі експорту відходів і брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД; тимчасове, з 1 вересня 2018 р. до 31 грудня 2021 р., звільнення від оподаткування ПДВ операцій із вивезення за межі митної території України в митному режимі експорту соєвих бобів (товарна позиція 1201 згідно з УКТ ЗЕД).

До п'ятої групи входить звільнення від оподаткування операцій постачання (ввезення) товарів та послуг на митну територію України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою. Надання таких звільнень передбачено Податковим кодексом України, проте у звітах ДПС вони не знайшли відображення. Крім того, вона включає звільнення операцій постачання товарів та послуг на митній території України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою. Зазначені звільнення не лише не ведуть до втрати бюджетних надходжень, а зумовлюють їх збільшення через втрату виробниками, що використовують звільнені від оподаткування засоби виробництва, права на податковий кредит. Однак, якщо товари, ввезені на митну територію України без сплати ПДВ задля їх використання у певних видах виробництва, не використовуються за призначенням, їх звільнення від оподаткування є втратою бюджету.

Аналіз звіту ДПС про інші пільги з ПДВ показав, що до нього включено також пільги, які, на нашу думку, призводять до втрати бюджетних надходжень і відтак мають бути перенесені до звіту про податкові витрати. Їх частка в загальній сумі інших пільг, за нашими розрахунками, становить 6,83%. Наведемо приклади лише деяких пільг цього виду.

1. Тимчасове, до 1 січня 2023 р., звільнення від сплати податку на додану вартість суб'єктів космічної діяльності, на яких поширюється дія Закону України "Про космічну діяльність", за операціями з постачання на



митній території України результатів НДДКР, які виконуються для потреб космічної діяльності (код пільги 14060458).

Зазначене звільнення можна ідентифікувати як спеціальну пільгу, спрямовану на стимулювання НДДКР, що призводить до втрати бюджетних надходжень. Навіть якщо результати НДДКР, що звільнюються від оподаткування, безпосередньо використовуються в космічній діяльності, позбавляючи її суб'єктів в частині їх вартості права на податковий кредит і збільшуючи платежі до бюджету, зростання останніх, внаслідок тривалого виробничого циклу в цій сфері, матиме місце через декілька податкових періодів. Відтак до завершення процесу виробництва готової продукції матимуть місце бюджетні втрати.

Характерно, що якщо пільга для суб'єктів космічної діяльності включена до звіту про інші податкові пільги, то аналогічна пільга для суб'єктів літакобудівної промисловості (код пільги 14060530) – до звіту про податкові пільги, які є втратами бюджету, що свідчить про відсутність чітких методологічних підходів до їх побудови.

2. Тимчасове, до 1 січня 2022 р., звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів) товарної позиції 4707 згідно з УКТ ЗЕД (код пільги 14060465).

Якби відходи та брухт чорних і кольорових металів, а також папір та картон спрямовувалися на переробку, звільнення від оподаткування операцій їх постачання не призводило би до втрати бюджетних надходжень, позбавляючи переробне підприємство права на податковий кредит. Такий само ефект мав би місце, якби за постачанням відходів, брухту і паперу слідував їх експорт. Проте звільнення від оподаткування операцій їх постачання для утилізації (її можна розглядати як кінцеве використання) можна кваліфікувати як спеціальну пільгу екологічного спрямування, що призводить до втрати бюджетних надходжень.

3. Звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з надання в оренду (суборенду) земельних ділянок, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо кошти за такі послуги у повному обсязі сплачуються безпосередньо на відповідні рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів (код пільги 14060431).

Незважаючи на те, що кваліфікація зазначеного звільнення як такого, що безпосередньо впливає на бюджетні надходження (зменшує кошти, які сплачуються на рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів), є очевидною, воно не включено до звіту про пільги, які є втратами доходів бюджету. Пояснити це можна хіба що інерцією, адже це звільнення в його попередній редакції входило до звіту про інші податкові пільги. Його попередня редакція була такою: "Звільнюються від оподаткування операції з орендної плати за земельні ділянки, що

перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо така орендна плата повністю зараховується до відповідних бюджетів".

Ми акцентуємо на ній увагу з таких причин. По-перше, на нашу думку, вона була некоректною, оскільки об'єктом оподаткування ПДВ є не операції виплати орендної плати за земельні ділянки, а операції надання їх в оренду, як і зазначено в новій редакції формулювання пільги. По-друге, операції виплати орендної плати повинні були трактуватися як такі, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, а не звільнятися від оподаткування, й відтак відображатися в іншій статті ПКУ (ст. 196). По-третє, аналогічна операція, яка стосується не землі, а цілісного майнового комплексу, згідно з пп. 196.1.15 ст. 196 ПКУ і зараз розглядається як така, що не є об'єктом оподаткування ПДВ. Це операція "оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету".

На нашу думку, зазначений пункт доцільно викласти в іншій редакції: "Звільняються від оподаткування операції з передачі цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу) в оренду чи концесію, якщо орендодавцями чи концесієдавцями за відповідними договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету". Це звільнення має бути перенесене в ст. 197 ПКУ і знайти відображення у звіті про податкові пільги, які призводять до втрати бюджетних надходжень.

4. Тимчасове, до 1 січня 2025 р., оподаткування за нульовою ставкою операцій з продажу продукції (послуг), виробленої підприємствами літакобудівної промисловості, що підпадають під дію норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості", за рахунок коштів Державного бюджету України (код пільги 14060531).

Оподаткування за нульовою ставкою операцій постачання товарів (послуг) на внутрішньому ринку, як уже зазначалося, є спеціальною податковою пільгою. При цьому виробництво таких товарів за рахунок бюджетних коштів не впливає на кваліфікацію операцій їх продажу як таких, що призводять чи не призводять до втрат бюджету. Якщо замовником продукції літакобудівної промисловості є держава, то втрати бюджету від її оподаткування за нульовою ставкою дорівнюватимуть сумі відшкодування вхідного ПДВ. Якщо продукція купується приватним споживачем, втрати бюджету включатимуть як суму умовно нарахованого податку на продаж продукції, так і суму ПДВ, що має відшкодуватися з бюджету.



5. Звільнення від оподаткування операцій постачання будівельно-монтажних робіт із будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти (код пільги 14060448).

Зазначене звільнення не призводить до втрати бюджетних надходжень у тій частині, в якій будівельно-монтажні роботи постачаються для будівництва житла за державні кошти, і призводить до таких втрат у тій частині, в якій будівельно-монтажні роботи постачаються для будівництва доступного житла. Останнє має місце як тому, що доступне житло будується за кошти приватних інвесторів (відтак у разі його звільнення не йдеться про усунення зустрічного руху бюджетних коштів), так і тому, що операції постачання доступного житла також звільняються від сплати ПДВ. Таке подвійне звільнення від оподаткування зменшує витрати інвесторів, проте збільшує втрати держави.

Проаналізувавши структуру звіту про інші податкові пільги, розглянемо звіт про пільги з ПДВ, що призводять до втрати бюджетних надходжень. Його аналіз дозволив виокремити у складі пільг, які спричиняють втрати бюджетних надходжень, пільги, які не ведуть до таких втрат. Прикладами зазначених пільг є такі.

1. Тимчасове, до 1 січня 2019 р., звільнення від сплати податку на додану вартість операцій з постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива", на території України (код пільги 14010457).

Звільнення від оподаткування засобів виробництва, які використовуються у виробництві альтернативних видів палива, не веде до втрати бюджетних надходжень. Хоча ця пільга вже не діє, вона фігурує у звітах ДПС до 2019 р. і з цієї причини вимагає пояснення її впливу на доходи бюджету.

2. Тимчасове, на період проведення антитерористичної операції та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання на митній території України продукції оборонного призначення, визначеної такою згідно з пунктом 9 статті 1 Закону України "Про державне оборонне замовлення" (код пільги 14010514).

Якщо продукція оборонного призначення постачається в рамках виконання державного оборонного замовлення й відтак оплачується за рахунок бюджетних коштів, то її звільнення від оподаткування не веде до втрати бюджетних надходжень.

3. Звільнення від оподаткування операцій із першого постачання товарів, визначених частиною восьмою статті 287 Митного кодексу України, на митній території України для їх використання у виробництві продукції оборонного призначення, визначеної згідно із законом, та якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України (код пільги 14010517).

Звільнення від оподаткування операцій із першого постачання товарів (матеріалів, вузлів, агрегатів, устаткування та комплектувальних виробів), які використовуються у виробництві продукції оборонного призначення, не призводить до втрати бюджетних надходжень, оскільки виробник, купуючи таку продукцію без ПДВ, втрачає право на податковий кредит.

4. Тимчасове, до 1 січня 2022 р., звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2703 00 00 00, 2704 00 згідно з УКТ ЗЕД (код пільги 14010521).

У тій частині, в якій вугілля використовується у виробництві інших товарів, наприклад, електроенергії чи теплової енергії, звільнення операцій з його постачання від ПДВ не веде до втрати бюджетних надходжень.

Частка операцій, які включені до звіту про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, проте, на нашу думку, не призводять до таких втрат, у 2018 р. становила 15,90% (3907,5 млн грн) у сумі пільг, що є втратами доходів бюджету, а в 2019 р. – 12,32% (3809,5 млн грн). Лівову частку цих сум становило звільнення від ПДВ операцій постачання вугілля та/або продуктів його збагачення, відповідно 77,84 і 73,71%.

У цілому найбільші втрати від пільг у 2019 р. спричиняли:

- оподаткування за зниженою ставкою операцій з постачання лікарських засобів та медичних виробів – 26,06% загальної суми втрат;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з охорони здоров'я – 15,32%;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання освітніх послуг – 13,88%;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання об'єктів житлового фонду, крім їх першого постачання – 9,26%;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання вугілля та/або продуктів його збагачення – 9,08%;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників – 7,97%;
- звільнення від оподаткування операцій з постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються в установленому законом порядку – 4,63%.

Ще один момент, на який варто звернути увагу, стосується того, що декілька пільг, які спричиняють втрати бюджетних надходжень, не увійшли до Довідника податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, за 2021 р., хоча відображалися у відповідних звітах ДПС, зокрема за 2019 р. Серед них:

- оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою на період до 1 січня 2025 р. постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій осіб з інвалідністю (код пільги 14010462);



– оподаткування за ставкою 7% операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (код пільги 14010508);

– оподаткування за ставкою 7% операцій з постачання на митній території України медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України (код пільги 14010509);

– оподаткування за ставкою 7% операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я (код пільги 14010510).

У Довіднику податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, за 2021 р. не знайшли відображення також пільги, пов'язані з оподаткуванням за зниженою ставкою (7%) таких операцій, як:

– постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів;

– постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами;

– постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху;

– постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування.

Усі ці пільги запроваджені Законом № 962-IX від 04.11.2020 і є втратами доходів бюджету.

Щодо ще однієї пільги – оподаткування за зниженою ставкою 14% операцій постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за кодами 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 120600 згідно з УКТ ЗЕД, то їх оподаткування за зниженою ставкою не призводить до втрати бюджетних надходжень, оскільки така продукція використовується або в сільськогосподарському виробництві, або в переробній промисловості, зменшуючи суми податкового кредиту і збільшуючи платежі до бюджету підприємств, які її використовують як засоби виробництва. Тож відповідна пільга має бути включена до Довідника інших податкових пільг.



Висновки

I. У контексті методології розподілу податкових пільг на такі, які є втратами доходів бюджету, та інші податкові пільги, а також класифікації останніх

Якщо Довідник податкових пільг, які є втратами доходів бюджету, має включати лише податкові витрати, що є підставою для зміни його назви на Довідник податкових витрат (з метою введення в обіг загальноприйнятої термінології), то у структурі Довідника (і звіту ДПС) інших податкових пільг можна виокремити дві складові – структурні пільги і спеціальні пільги, які не ведуть до втрати доходів бюджету.

Основними складовими структурних пільг з ПДВ в Україні, що знайшли відображення в Довіднику (і звіті) інших податкових пільг, є: оподаткування за нульовою ставкою операцій постачання товарів та послуг за межі митної території України та звільнення від оподаткування, передбачені міжнародними угодами України з урядами інших країн чи міжнародними організаціями. Третя група структурних пільг, що належить до технічних винятків, найбільш значимими серед яких є звільнення від ПДВ фінансових та страхових операцій, не включена до Звіту про інші податкові пільги, в якому наводяться суми бюджетних витрат, через те, що їх наслідки для бюджету на нинішньому етапі неможливо точно виміряти, проте має увійти до Довідника інших податкових пільг, в якому наводиться їх перелік.

З метою полегшення ідентифікації податкових пільг, які не призводять до втрати доходів бюджету, їх об'єднано в такі групи пільг, що надаються у формі звільнення від ПДВ операцій: 1) постачання товарів та послуг, які оплачуються за рахунок бюджетних коштів; 2) постачання, що здійснюються органами, які регулюються публічним правом і які не повинні вважатися оподатковуваними особами стосовно видів діяльності чи операцій, в яких вони беруть участь як органи публічної влади; 3) постачання товарів та послуг на безоплатній основі; 4) постачання (ввезення) товарів та послуг на митну територію України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою, а також операцій постачання товарів та послуг на митній території України, які використовуються для виробництва товарів (послуг), операції з продажу яких оподатковуються за стандартною ставкою; 5) специфічна для України група – операції, які мали би оподатковуватися за нульовою ставкою, проте звільняються від оподаткування.

II. У контексті перспектив перегляду пільг з ПДВ

В Україні серед пільг з ПДВ, представлених у довідниках податкових пільг, а також у відповідних звітах ДПС, найбільшою є сума структурних пільг, що являють собою елементи базової структури податку і перегляду не підлягають. У 2018 р. їх сума становила 109910,98 млн грн і була у 4,48 раза вищою за суму податкових витрат (24567,70 млн грн). Саме останні можуть стати резервом збільшення надходжень податку до державного бюджету



України. І саме серед них необхідно шукати звільнення, від яких можна відмовитися або через їх низьку результативність та ефективність, або через невідповідність вимогам 112 Директиви Ради ЄС.

III. У контексті коректності та повноти системного обліку пільг з ПДВ

1. Незважаючи на відсутність нормативних документів, де би визначалися методологічні підходи до розподілу податкових пільг на такі, що є втратами доходів бюджету, та інші податкові пільги, у цілому їх розподіл є достатньо коректним, хоча й не позбавлений певних недоліків. Серед них:

– включення до переліку податкових витрат пільг, які не призводять до втрати бюджетних надходжень (у 2018 р. – 15,90% у загальній сумі податкових витрат), а до переліку інших податкових пільг – пільг, які спричиняють бюджетні втрати (6,83% у загальній сумі інших пільг);

– непослідовність у кваліфікації аналогічних (однотипних) податкових пільг – їх включення у різні звіти;

– неповнота звітів про податкові пільги – відсутність у них інформації про пільги з ПДФО та ПДВ з товарів, які імпортуються на митну територію України;

– неповнота системного обліку податкових пільг у довідниках, зокрема, не відображення в них низки податкових пільг, пов'язаних із застосуванням зниженої ставки ПДВ.

2. З метою удосконалення обліку податкових пільг та звітів ДПС про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги необхідно:

– внести зміни до довідників податкових пільг, забезпечивши повноту відображення в них податкових пільг, запроваджених Податковим кодексом України;

– розробити Інструкцію щодо розподілу податкових пільг між Довідником податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та Довідником інших податкових пільг;

– розробити Методику обчислення втрат доходів Державного бюджету України та місцевих бюджетів від надання податкових пільг;

– визначити елементи базової структури та податкових витрат з ПДФО, внести пільги з цього податку до довідників податкових пільг;

– забезпечити системний облік пільг з ПДВ на товари, що ввозяться на митну територію України, та їх відображення в довідниках податкових пільг.

Надійшла до редакції 14.12.2021 р.

Прорецензовано 27.01.2022 р.



Список використаних джерел

1. Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1. URL: <https://www.canada.ca/en/departement-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html>
2. Global tax expenditures database. URL: <https://gted.net/country-profile>
3. Redonda A., Von Haldenwang C. Tax expenditures: The hidden side of government spending. *VoxEU*. 16 June 2021. URL: <https://voxeu.org/article/tax-expenditures-hidden-side-government-spending>
4. Постанова Кабінету Міністрів України "Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг" №1233 від 27.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#Text>
5. Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies / International Monetary Fund. 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>
6. Sugin L. Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. 1998. P. 408–474. URL: https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/
7. Fleming J.C., Peroni R.J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the "New Paradigm" and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544
8. Palisi P. Tax expenditure analysis - origins, debates and future prospects. 2017. URL: <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>
9. Altshuler R., Dietz R.D. Tax expenditure estimation and reporting: A critical review. *NBER Working Paper* 14263. 2008. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1248924; <https://doi.org/10.3386/w14263>
10. Burman, L.E., Phaup, M. (2011). Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *NBER Working Paper* 17268. Retrieved from <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/27696/413130-Tax-Expenditures-the-Size-and-Efficiency-of-Government-and-Implications-for-Budget-Reform.PDF>; <https://doi.org/10.3386/w17268>
11. Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. *NTA Papers and Proceedings*. 2002. URL: <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>
12. Kraan D.-J. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. №4(1). P. 121–142. URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>; <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>
13. Laporte B., Caldeira E., C. de Quatrebarbes, Bouterige Y. Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide. 2018. URL: <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihhEhHUoFkxj/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>



14. Hashimzade N., Heady C., Myles G., Oats L., Scharf K., Yousefi H. The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office. 2014. URL: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y
15. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank. *IDB Working Paper Series*. 2010. IDB-WP-131. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>
16. Burton, M., Stewart, M. Promoting budget transparency through tax expenditure management: a report on country experience for civil society advocates. *Melbourne Law School Legal Studies Research Paper*. 2011. №544.
17. Kassim L., Mansour M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26. Is. 2. URL: https://www.cairn-int.info/article-E_EDD_322_0113--tax-expenditures-reporting-in.htm
18. Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. 2010. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf; <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>
19. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.
20. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 487 с.
21. Майбуров И. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи. *Общество и экономика*. 2013. №4. С. 71–91. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=19132879>
22. Соколовська А.М., Петраков Я.В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. №11. С. 23–44. URL: https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=639
23. Иванов Ю., Майбуров И., Назаренко А. Методологические основы оценки и моделирования эффективности налоговых льгот. *Общество и экономика*. 2016. №10. С. 80–96.
24. Surrey S., McDaniel P.R. The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues. 1979. Vol. 20. Is. 2. №2. P. 225–369. URL: <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>
25. OECD. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. 25th Annual Meeting of Senior Budget Official. 2004. URL: <https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>
26. Chapman L.F., McKenzie K., Porter S., Lindsay T. Tax Policy Forum: Review of Tax Expenditures, Budget 2016. *MPRA Paper* № 96926. July 2017. URL: https://mpr.ub.uni-muenchen.de/96926/1/MPRA_paper_96926.pdf
27. Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. URL: https://www.researchgate.net/publication/254439340_The_Evaluation_



of_the_Effectiveness_of_Tax_Expenditures_-_A_Novel_Approach_An_Application_to_the_Regional_Tax_Incentives_for_Business_Investments_in_Italy/link/5facfed4a6fdcc9389ab4629/download

28. Наказ ДПА України Держкомстату України "Правила обліку податку на додану вартість для вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України" № 419/453 від 23.07.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0939-04/ed20040723#Text>

29. De La Feria R., Krever R. Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives. Wolters Kluwer, 2013. P. 3–36. URL: https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT

30. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія / за ред. А.М. Соколовської; ДННУ "Акад. фін. управління". Київ, 2017. 448 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=458&num=1; <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>

Alla Sokolovska¹⁰

THE BENCHMARK FOR VAT AND VAT EXPENDITURES IN UKRAINE: METHODOLOGICAL AND PRAGMATIC ASPECTS

Despite the preparation by the State Tax Service of Ukraine of Reports on tax reliefs that are a loss of budget revenues, which indicate certain steps towards the introduction of the concept of tax expenditures in the budget process, the question of their quality remains open due to the uncertainty of the principles of distribution of tax reliefs into those that are losses of budget revenues and other tax reliefs, and due to the algorithm for calculating budget losses from the provision of tax reliefs. In view of the above, the purpose of the article is to determine methodological approaches to the formation of Directories and, accordingly, Reports of the State Tax Service of Ukraine on tax reliefs (on the example of VAT reliefs), that are losses of budget revenues, and on other tax reliefs and justification of the guidelines for improving the quality of such reports.

Based on the analysis of concepts of benchmark tax system (tax) and tax expenditure and approaches to determining their main elements, the author formulates requirements for the structure of Directories of tax reliefs and Reports on tax reliefs, in particular, it is established that if the Directory of tax reliefs, which are losses of

¹⁰ **Sokolovska, Alla Mykhajlivna** – Doctor of Science (Economics), Professor, Head of Department, Research Financial Institute, State Educational and Scientific Institution "Academy of Financial Management" (46/48, Oles Honchar St., Kyiv, 01054, Ukraine), ORCID: 0000-0002-1022-8215, e-mail: sokolovska_alla@ukr.net



budget revenues should include only tax expenditures, then in the structure of the Directory of other tax incentives two components can be distinguished – "structural incentives", which are elements of the benchmark tax system, and special incentives that do not lead to the loss of budgetary revenues. In order to facilitate the identification and analysis, the main components of "structural VAT reliefs" in Ukraine, as well as types (groups) of reliefs that do not cause budget losses are identified, cases of unjustified classification of tax reliefs in the State Tax Service Directories are considered and proposals to change their classification are substantiated. Based on the calculations, it was identified which groups of reliefs predominate in the system of other reliefs, as well as in the reliefs that are losses of budget revenues.

According to the results of the study, it was concluded that the amount of "structural reliefs" of VAT in Ukraine is 4.5 times higher than the amount of tax expenditures, which, if necessary, can be considered as a reserve for increasing tax revenues to the state budget of Ukraine. The shortcomings of the systematic accounting of VAT reliefs in the Directories of tax reliefs have been identified and proposals aimed at improving the correctness and completeness of their accounting have been developed.

Keywords: benchmark tax system; tax expenditures, "structural reliefs", VAT reliefs, tax reliefs accounting, Directories of tax reliefs

References

1. Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1. Retrieved from <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html>
2. Global tax expenditures database. Retrieved from <https://gted.net/country-profile>
3. Redonda, A., Von Haldenwang, C. (2021, 16 June). Tax expenditures: The hidden side of government spending. *VoxEU*. Retrieved from: <https://voxeu.org/article/tax-expenditures-hidden-side-government-spending>
4. Resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine № 1233 on December, 2010 "On approval of the Procedure for accounting for amounts of taxes and fees not paid by the business entity to the budget in connection with the receipt of tax reliefs". Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF#Text> [In Ukrainian]
5. Heady, C., Mansour, M. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. International Monetary Fund. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>
6. Sugin, L. (1998). Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. Retrieved from https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/

7. Fleming, J.C., Peroni, R.J. (2010). Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the "New Paradigm" and its Denouement. *Virginia Tax Review*, 30, 135-180. Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544
8. Palisi, P. (2017). Tax expenditure analysis - origins, debates and future prospects. Retrieved from <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>
9. Altshuler, R., Dietz, R.D. (2008). Tax expenditure estimation and reporting: A critical review. *NBER Working Paper* 14263. <https://doi.org/10.3386/w14263>. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1248924
10. Burman, L.E., Phaup, M. (2011). Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *NBER Working Paper* 17268. Retrieved from <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/27696/413130-Tax-Expenditures-the-Size-and-Efficiency-of-Government-and-Implications-for-Budget-Reform.PDF>; <https://doi.org/10.3386/w17268>
11. Craig, J., Allan, W. (2002). Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. *NTA Papers and Proceedings*. Retrieved from: <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>
12. Kraan, D.-J. (2004). Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121-142. Retrieved from <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>; <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>
13. Laporte, B., Caldeira, E., C. de Quatrebarbes, Bouterige, Y. (2018). Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide. Retrieved from <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihnEhHUoFkix/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>
14. Hashimzade, N., Heady, C., Myles, G., Oats, L., Scharf, K., Yousefi, H. (2014). The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office. Retrieved from https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y
15. Villela, L., Lemgruber, A., Jorratt, M. (2010). Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *Inter-American Development Bank Working Paper Series*, IDB-WP-131. Retrieved from <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>
16. Burton, M., Stewart, M. (2011). Promoting budget transparency through tax expenditure management: a report on country experience for civil society advocates. *Melbourne Law School Legal Studies Research Paper*, 544. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1864324>
17. Kassim, L., Mansour, M. (2018). Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*, 26: 2. Retrieved from https://www.cairn-int.info/article-E_EDD_322_0113--tax-expenditures-reporting-in.htm
18. OECD. (2010). Tax Expenditures in OECD Countries. Retrieved from https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf; <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>
19. Sokolovska, A.M. (Ed.). (2006). The system of tax reliefs in Ukraine in the context of European experience. Kyiv: Research Financial Institute. [in Ukrainian].



20. Mayburov, I.A., & Ivanov, Y.B. (Eds.). (2014). Tax reliefs. Theory and practice of application. Moscow: UNITY-DANA [in Russian].
21. Mayburov, I.A. (2013). Evaluation of tax expenditures and tax effectiveness: methodology of problem solving. *Obshchestvo i ekonomika – Society and Economics*, 4, 71-91. Retrieved from <https://elibrary.ru/item.asp?id=19132879> [in Ukrainian]
22. Sokolovska, A.M., Petrakov, Y.V. (2013). The concept of tax expenditures and the ways of its application in Ukraine. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 11, 23-44. Retrieved from https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=639 [in Ukrainian].
23. Ivanov, Y., Mayburov, I., Nazarenko, A. (2016). Methodological basis of assessment and modeling of the tax incentives efficiency. *Obshchestvo i ekonomika – Society and Economics*, 10, 80-96 [in Russian].
24. Surrey, S., McDaniel, P.R. (1979). The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues,. 20: 2, 225-369. Retrieved from <https://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1605&context=bclr>
25. OECD. (2004). Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. 25th Annual Meeting of Senior Budget Official. Retrieved from <https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>
26. Chapman, L.F., McKenzie, K., Porter, S., Lindsay, T. (2017, July). Tax Policy Forum: Review of Tax Expenditures, Budget 2016. *MPRA Paper*, 96926. Retrieved from https://mpra.ub.uni-muenchen.de/96926/1/MPRA_paper_96926.pdf
27. Caiumi, A. (2011). The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy. *OECD Taxation Working Papers*. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/254439340_The_Evaluation_of_the_Effectiveness_of_Tax_Expenditures_-_A_Novel_Approach_An_Application_to_the_Regional_Tax_Incentives_for_Business_Investments_in_Italy/link/5facfed4a6fdcc9389ab4629/download
28. Order of the State Tax Administration of Ukraine, the State Statistics Committee of Ukraine № 419/453 on July, 2004 "Rules of accounting for value added tax to improve the calculation of the value of the impact of reliefs from this tax on the formation of the revenue side of the State Budget of Ukraine". Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0939-04/ed20040723#Text> [in Ukrainian].
29. De La Feria, R., Krever, R. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives. Wolters Kluwer. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT
30. Sokolovska, A.M. (Ed.). (2017). Tax harmonization in Ukraine in the context of the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union. Kyiv: SESE "The Academy of Financial Management". <https://doi.org/10.15407/eip2017.02.093> [in Ukrainian].

Підписано до друку 03.04.2022 р.