

УДК: 336.225.66

Олександра Смірнова

кандидат економічних наук, доцент, старший науковий співробітник,
Державний податковий університет, м. Ірпінь,
Україна

smirnova.oleksandra@gmail.com

ORCID ID: 0009-0007-5434-5126

Марина Стадник

кандидат економічних наук,
Секретаріат Комітету Верховної Ради України з питань бюджету
м. Київ, Україна

stadnikmv@gmail.com

ORCID ID: 0000-0001-9537-271X

ПЕРЕОСМИСЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ КРІЗЬ ПРИЗМУ ПОДАТКОВИХ ВИДАТКІВ

Oleksandra Smirnova

*PhD in Economics, Associate Professor, Senior Researcher,
State Tax University, Irpin, Ukraine*

Maryna Stadnyk

*PhD in Economics,
Secretariat of the Budget Committee of the Verkhovna Rada of Ukraine
Kyiv, Ukraine*

A CONCEPTUAL REASSESSMENT OF TAX INCENTIVES THROUGH THE FRAMEWORK OF TAX EXPENDITURES

Анотація. Досліджено особливості функціонування податкових пільг крізь призму концепції податкових видатків, яка набуває дедалі більшого поширення у світовій практиці. Визначено їх двоїсту природу, ключові ознаки, основні види та методи оцінки, також розкрито зв'язок з бюджетною прозорістю та фінансовою дисципліною. Проаналізовано досвід трьох країн – Австралії, США та Канади – щодо адміністрування, обліку та звітності з податкових видатків. Розглянуто інституційне забезпечення, підходи до оцінки втрат бюджету та форми подання звітності. Зроблено висновки про доцільність адаптації окремих елементів зарубіжних моделей для удосконалення системи адміністрування податкових пільг в Україні. Обґрунтовано необхідність підвищення прозорості податкової політики та забезпечення ефективного контролю за використанням податкових стимулів у державних фінансах.

Ключові слова: базова (еталонна) структура податку, податкова пільга, податкові видатки, звіт про податкові видатки.

Abstract. *The concept of tax expenditures has been studied as a framework for understanding the role and effectiveness of tax benefits in fiscal policy. Tax expenditures are viewed as deviations from a benchmark tax system that result in revenue losses for the state budget. Their dual nature has been analyzed, including potential advantages – such as promoting investment, stimulating economic sectors, and supporting social priorities – as well as disadvantages like fiscal opacity, reduced efficiency, and increased tax system complexity.*

International practices of tax expenditure administration have been explored, focusing on three countries: Australia, the United States, and Canada. These cases have been examined to identify differences in institutional arrangements, reporting mechanisms, and methodologies for calculating revenue loss. Australia's Tax Expenditures and Insights Statement, the U.S. Analytical Perspectives report, and Canada's Report on Federal Tax Expenditures were used as key references.

The legal bases for tax expenditures, classification systems, and estimation techniques have been studied in detail. Special attention was given to methods such as revenue forgone, revenue gain, and outlay equivalence, as well as the use of long-term forecasts and present value analysis in fiscal planning. The involvement of government bodies, such as treasury departments, research institutions, and audit offices, was considered in relation to accountability and transparency.

The comparison revealed that none of the models examined offers a universally optimal solution, but each contains elements that may be valuable for enhancing tax expenditure governance in Ukraine. Selected practices have been identified for potential adaptation, including Australia's detailed program descriptions, the macroeconomic analysis used in the U.S. system, and Canada's approach to integrating tax expenditures with direct budget spending.

This study emphasizes the importance of establishing a clear framework for identifying, recording, and evaluating tax expenditures. The findings support further development of tools and procedures aimed at improving the transparency and efficiency of tax benefit administration, particularly in the context of fiscal policy reform and public finance modernization in Ukraine.

Key words: *benchmark tax structure, tax incentives, tax expenditures, tax expenditure report.*

Податкові пільги характеризуються дуалістичною природою та мають низку притаманних їм недоліків, однак, з огляду на сучасні тенденції, можна із впевненістю стверджувати: попри їхню специфіку, вони залишаються невід'ємним елементом податкових систем більшості країн. З однієї сторони податкові пільги легко ідентифікувати. Адже вони є тими своєрідними виключенням з-під оподаткування, звільненням від оподаткування чи вирахуванням з доходу, які надають спеціальні преференції у вигляді податкового кредиту, понижених ставок оподаткування, податкових канікул, відстрочень податкового зобов'язання тощо. Але з іншої сторони – можуть виникнути труднощі у визначенні різниці між тими елементами, які вважаються частиною базової (еталонної) структури податку та тими, які надають певні переваги для окремого кола платників податку.

Наприклад, припустимо, що в окремій країні запроваджено 10 % податок на прибуток для підприємств окремої галузі. Таку знижену ставку можна розцінювати двояко, а саме як: (1) приваблива особливість базової (еталонної) структури податку,

оскільки її можуть використовувати усі платники податків (резиденти і нерезиденти); (2) спеціальний податковий стимул (обмежується однією галуззю) у контексті загальної податкової системи. Саме на межі такої невизначеності виправданим є використання концепції податкових видатків (далі – ПВ), яка хоча не так давно існує у світовій практиці, однак має тенденцію до масштабного запровадження.

Потребу у розгляді даної концепції підтверджує і те, що при адмініструванні податкових пільг виникають чотири різних види витрат, а саме [10, с. 1498]:

- витрати на розподіл ресурсів (наприклад додаткових інвестицій);
- витрати на дотримання податкового законодавства;
- витрати, пов'язані з відсутністю прозорості та корупцією;
- витрати доходів бюджету (у т. ч. податкові видатки).

Разом з тим, національні бюджети країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) функціонують відповідно до трьох «витратно-дохідних» принципів, які закріпилися ще у XIX–XX ст., а саме [6, с. 122–123]:

- принцип універсальності – усі витрати, що фінансуються за рахунок податків, а також доходи повинні бути в межах бюджету;

- принцип єдності – усі бюджетні витрати, які були понесені протягом певного періоду (як правило один-два роки), а також усі доходи повинні бути задокументовані у звітній документації про виконання бюджету;

- принцип специфічності – витрати і доходи повинні вказуватися окремо один від одного та мати відповідну деталізацію.

Незважаючи на постійне удосконалення національних бюджетних систем, у більшості країнах залишаються такі форми витрат, які важко узгодити з наведеними вище принципами. Тому вони отримали назву: позабюджетні витрати (off-budget expenditure) та т. зв. приховані витрати («back door» expenditure).

Позабюджетні витрати фінансуються за рахунок коштів, які не закріплені у бюджеті (порушуючи принцип універсальності), а приховані – за рахунок податків, які закріплені у бюджеті, але такі витрати, як правило, не мають документального підтвердження у бюджетній документації (порушення принципу єдності). До основних форм позабюджетних видатків у ОЕСР прийнято відносити [3, с. 3]:

- позабюджетні фонди;
- пряме кредитування;
- гарантії;
- державно-приватне партнерство.

Основними ж формами прихованих витрат визнаються:

- витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування – певний відсоток від податку використовується у відповідному секторі економіки;

- витратні правила – певний відсоток від ВВП чи загальних бюджетних видатків або конкретні видатки (субсидії) використовується у відповідному секторі економіки;

- податкові видатки – передача державних ресурсів, що досягається за рахунок скорочення податкових зобов'язань.

Водночас, систематизація та ґрунтовний аналіз міжнародної науково-практичної літератури [2–10] дозволив уточнити зміст поняття «податкові видатки» та виокремити основні ознаки їх ідентифікації.

Так, ПВ пропонуємо розглядати як альтернативу прямим бюджетним витратам у формі прихованих державних витрат, що не пов'язані з дотриманням податкового законодавства та виникають завдяки існуванню податкових преференційних норм, відмінних від елементів базової (еталонної) структури податку. При цьому ПВ пропонуємо ідентифікувати за такими ключовими ознаками:

- свідомо втрачені доходи або приховані витрати держави;
- відхилення від базової (еталонної) структури податку;
- альтернатива прямих витрат;
- метою використання є досягнення визначених державною соціально-економічних цілей;
- користувачами є чітко визначені категорії платників податків;
- відмінність від витрат, які суб'єкти господарювання несуть при адмініструванні податків та отриманні доходу.

Щостосується складових елементів ПВ, потрібно сказати, що їх перелік в історичній ретроспективі лише розширювався та уточнювався. Так, до кінця XX ст. на думку тогочасних науковців (Р. Масгрейва та П. Масгрейва) існувало два основних елемента ПВ, а саме: звільнення від оподаткування та вирахування з доходу. Пізніше С. Роузен дещо розширив вирахування з доходу і відніс до них податкову знижку, податковий кредит та стандартне вирахування у фіксованій сумі для усіх платників податку з прив'язкою до інфляції. Потрібно сказати, що навіть були думки (Д. Брюммерхофф), що складові ПВ практично не можливо визначити. Проте починаючи з XXI ст. перелік елементів ПВ почав значно розширюватися (С. Сендфорд, В. Братік, К. Роланд) і ставав все більш охоплюючим, тим самим наближуючись до переліку, який запропонував ще у 1976 р. С. Сюррей.

Так, на сьогодні виділяються такі основні види ПВ:

- 1) звільнення від оподаткування (tax exemption);
- 2) виключення з-під оподаткування (tax exclusion);
- 3) вирахування з доходу (tax deduction);
- 4) податкова знижка (tax allowance);
- 5) податковий кредит (tax credit);
- 6) преференційна ставка податку (preferential tax rate);
- 7) розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (tax deferral).

Однак, досить цікавим та нетрадиційним у розподілі складових ПВ є пропозиція віднесення до ПВ не зовсім загальновизнаних їх видів. Таким чином з'являється поділ ПВ на «позитивні» та «негативні», останні з яких мають окремі ознаки ПВ, однак на противагу позитивним (тим що перелічені вище (1)-(7)) є дестимулюючими. Так, негативні ПВ (negative tax expenditures) виникають тоді, коли джерело доходу або вид економічної діяльності оподатковується при умовах, які підвищують рівень податкового навантаження, тим самим приховано збільшуючи податкові надходження до бюджету. Такі видатки можуть виникнути у результаті застосування судових доктрин, при неправильній інтерпретації чинного податкового законодавства або виникненні фінансової відповідальності (штрафи, пеня) за його порушення.

На нашу думку, даний підхід може бути методологічно виправданим, оскільки думка, що негативні ПВ – це просто сплачений податок, а отже, не потребує ведення

спеціального державного обліку, є хибною. Це пояснюємо тим, що складові таких видатків, у свою чергу, не є елементами базової (еталонної) структури податку, тому їх облік має бути прозорим та вседоступним, а, отже, вони потребують ідентифікації та державного моніторингу. Потрібно сказати, що на сьогодні належний державний облік негативних ПВ у країнах світу не ведеться. У США Об'єднаний комітет у справах оподаткування (Joint Committee on Taxation) та Департамент Управління податкового аналізу Казначейства США (Department of the Treasury Office of Tax Analysis) роблять спроби адмініструвати окремі види саме таких ПВ. Також у Австралії теоретично виокремлюють позитивні та негативні ПВ [1, с. 73-75].

Після ідентифікація ПВ як відхилень від базової (еталонної) структури податку постає потреба в їх оцінці, яка проводиться за допомогою трьох методів (табл. 1): втрачених доходів (revenue forgone), зароблених доходів (revenue gain) та еквівалентних прямих витрат (outlay equivalence).

Таблиця 1

Методи оцінки ПВ

Назва методу	Метод втрачених доходів	Метод зароблених доходів	Метод еквівалентних прямих витрат
Сутність	порівнюються надходження між сплаченим податком платниками, що отримують податкові пільги та аналогічними платниками, що сплачують податок у повному розмірі за умови, що поведінка платників залишається незмінною	оцінюються додаткові доходи за умови, що окрема податкова пільга буде скасована з урахуванням змін у поведінці платників податків	оцінюється розмір прямих державних витрат, що є еквівалентом податковим пільгам

Джерело: [5, с. 15]

Найскладнішим на практиці вважається метод зароблених доходів, оскільки він повинен враховувати ефекти другого порядку, такі як взаємодія з іншими елементами податкової та трансфертної систем (наприклад, еластичність попиту і пропозиції товарів) а також поведінкові ефекти. Хоча цей метод і може забезпечити найбільш точний вимір ПВ з точки зору впливу на прибуток, доходи та споживання, проте серед країн ОЕСР він не знайшов свого практичного застосування, адже дані для оцінки не завжди доступні та надійні.

Мало використовуваний також метод еквівалентних прямих витрат, який у чистому вигляді застосовує лише Японія, а США частково разом з методом втрачених доходів. Саме останній є найбільш використовуваним у світі. Так, яскравими представниками практичного застосування методу втрачених доходів є Австрія, Австралія, Бельгія, Канада, Данія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Італія, Іспанія, Нідерланди, Великобританія, Індія, Норвегія, Південна Африка, Швеція. Також потрібно зауважити, що ОЕСР рекомендує використовувати поєднання методів, зокрема методу втрачених доходів та еквівалентних прямих витрат.

У табл. 2 наведемо особливості використання концепції ПВ в окремих країнах світу, з якої видно, що її застосування можливе до різного кола податків та варіює залежно від національних особливостей податкового законодавства.

Таблиця 2

Світові підходи до адміністрування ПВ

Країна	Податки	Рівень державного управління	Класифікація
Австрія	Прямі та непрямі податки	Усі рівні	За видами податку; за бенефіціарами
Бельгія	ПДФО, податок на прибуток, акцизний податок, іпотечний збір за реєстрацію, ПДВ, страхові поліси	Федеральний	За видами податку; за призначенням
Канада	ПДФО, податок на прибуток, податок на товари і послуги	Федеральний	За видами податку; за призначенням
Франція	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, реєстраційні збори та гербовий збір, податок на заробітну плату, внутрішній податок на споживання нафтопродуктів	Центральний	За видами податку; за призначенням; за бенефіціарами
Німеччина	ПДФО, податок на прибуток, податок з обороту, страховий податок, податок на транспортні засоби, акцизний податок, лотерейний податок, податок на майно, податок на спадщину	Федеральний	За галузями промисловості; за видами податку
Нідерланди	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок, енергетичний податок, податок на транспортні засоби, податок на спадщину, ЄСВ	Центральний	За призначенням податкових видатків (прямі податки) та за видами податку (непрямі податки)
Велика Британія	ПДФО, податок на прибуток, ПДВ, податок на доходи від приросту капіталу, податок на спадщину, ЄСВ	Центральний	За видами податкових видатків; за елементами податку; за кодами бюджетної класифікації
США	ПДФО, податок на прибуток	Федеральний	За функціональною бюджетною класифікацією

Джерело: [4, с. 10-15]

З табл. 2 видно, що концепція ПВ є найбільш застосовною у межах бюджетоутворюючих податків, таких як ПДФО, ПДВ, акцизний податок та податок на прибуток підприємств. Більше того застосовною є класифікація саме за видами ПВ (прикладом є Великобританія), тобто звільнення від оподаткування; виключення з-під оподаткування; вирахування з доходу; податкова знижка тощо. Деякі країни використовують класифікацію бенефіціара (наприклад, Австрія, Франція, Італія), щоб показати сектор або категорію платника податків, який отримує податкову преференцію. Також поширеною є класифікація за призначенням ПВ (наприклад, Бельгія, Франція, Нідерланди), а Канада і США пов'язують ПВ з видатковою частиною бюджету. Отже, як бачимо, кожна країна використовує той підхід, який є оптимальним для неї, проте потрібно сказати, що усі досліджені країни використовують поєднання підходів, що говорить про можливість різнопланового групування ПВ. При цьому найпоширенішим у світовій практиці виявилась класифікація за видами податку та за призначенням ПВ.

Зважаючи на усе вище зазначене, адміністрування податкових пільг з позиції ПВ на сьогодні є широко використовуваним явищем у світовій податковій практиці.

Адміністрування ПВ, зокрема їх облік, відбувається за рахунок формування Звіту про ПВ, який має свої особливості залежно від положень національного податкового законодавства.

Зауважимо, що у міжнародній практиці не існує єдиного формату Звіту про ПВ. Загалом Звіти складаються на основі аналізу декількох основних елементів податку, таких як: база оподаткування, одиниця оподаткування, податкові ставки, звітний (податковий) період та розрахунок ПВ. Звіти також можуть визначати мету, нормативні вимоги щодо надання, обґрунтування економічного та соціального спрямування та власне оцінку ПВ. Більшість країн формують Звіти про ПВ щорічно (19 з 27 країн-членів ЄС). Деякі країни публікують їх раз на 2 роки (Німеччина) або з іншою періодичністю відповідно до потреб та спроможності країни (Латвія, Фінляндія, Ірландія, Італія) [9, с. 19]. Однак, починаючи з 1 січня 2014 року, відповідно до ст. 14 (2) Директиви 2011/85/EU від 08.11.2011 р. «Про вимоги до бюджетних параметрів держав-членів», усі країни ЄС мають щорічно подавати інформацію про ПВ та їх вплив на доходи бюджету. Незважаючи на те, що це положення не передбачає встановлення або забезпечення стандартизованої процедури оцінки ПВ, Європейська Комісія розробила широкі керівні принципи, щоб допомогти країнам-членам виконувати це зобов'язання. Ключові з них звучать так [9, с. 21]:

1. Потрібно продемонструвати прозорість та пояснити основні підходи оцінки базової структури податку та ПВ.

2. Звіт має включати кошторис видатків і висвітлення усіх напрямів оподаткування, включаючи внески у систему соціального страхування та місцеві податки.

3. Потрібно пояснити більш детально методологію оцінки ПВ, що може надаватись окремо у вигляді додатку до переліку ПВ.

4. Групування ПВ має здійснюватися з метою узагальнення інформації та подальшого її використання при прийнятті управлінських рішень.

5. Виконання формальних оцінок ПВ та формування оглядів, основна мета яких висвітлення ефективності та результативності ПВ. Такі огляди повинні бути загальнодоступними та публікуватись щорічно.

При цьому оцінка результативності (effectiveness) ПВ заключається у визначенні відповідності ПВ економіко-соціальним цілям (наприклад, зміна у поведінці суб'єктів господарювання, зміна рівня збитковості/прибутковості підприємств тощо). А оцінка ефективності (efficiency) стосується того, чи є дані ПВ найбільш прийнятним та ефективним засобом досягнення економічних та соціальних цілей, що у результаті зосереджується на розподілі ресурсів в національній економіці. Адже коли економіка працює ефективно, ресурси повністю зайняті і активно нарощують обсяги виробництва.

З огляду на це, більшість світових експертів вважають, що для підвищення обізнаності щодо ПВ у бюджетному процесі та серед громадськості доцільно включати інформацію та дані про ПВ в бюджетні документи. У Додатку А наведено практичну реалізацію цієї позиції експертів, а саме рівень визнання інформації про ПВ у бюджетному процесі досліджуваних країн. З Додатку А видно, що у більшості випадків Звіт про ПВ є або додатком (Бельгія, Франція) або частиною (Німеччина, Нідерланди, США) звітної бюджетної документації. Однак є практика коли Звіт про

ПВ – це окремий казначейський документ (Австралія), або ж хоч і публікується разом з бюджетною документацією, але не має жодного формального зв'язку з нею (Канада). Потрібно зауважити, що у всіх досліджуваних країнах, окрім Нідерландів даний звіт є обов'язковим до оприлюднення та покликаний підвищити рівень прозорості фінансової та податкової інформації, а також удосконалення податкової системи у частині адміністрування податкових пільг, що у результаті досягне стратегічної цілі – підвищення ефективності адміністрування податків.

Зауважимо, що ОЕСР закликає країни до критичного аналізу податкових пільг, акцентуючи увагу на тому, що орієнтовний розмір основних ПВ повинен розкриватись як додаткова інформація у бюджеті з метою прийняття вмотивованих бюджетних рішень. Відповідну позицію підтримують також Світовий банк і Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ) зауважуючи, що дана рекомендація, у першу чергу, має стосуватись країн з низьким та середнім рівнем доходу. Крім того МВФ відмічає, що бюджет кожної країни повинен розкривати сутність та фіскальне значення ПВ центрального уряду. Таким чином у міжнародній практиці Звіт про ПВ є універсальним засобом обліку податкових пільг, що визнаються ПВ.

Представимо особливості державного обліку ПВ у Австралії, Канаді та США. Такий вибір пояснюємо різними підходами до адміністрування ПВ (в першу чергу, різними підходами до визначення базової структури податку та рівнем інтеграції у бюджетний процес), а також відкритістю оперативної інформації, що є важливим при вивченні міжнародного досвіду.

З огляду на обмежений обсяг дослідження, зосередимо увагу на аналізі особливостей подання інформації про ПВ на прикладі податку на прибуток підприємств, що дозволить простежити логіку формування, реалізації та моніторингу податкових пільг крізь призму ПВ.

В Австралії Звіт про ПВ та аналітичні висновки (The 2024-25 Tax Expenditures and Insights Statement) публікується щорічно, починаючи з 1980 року. До 1986 року він був частиною бюджетних додатків, а вже з жовтня 1986 року Звіт про ПВ став окремим документом, обов'язковість щорічного публікування якого законодавчо закріплено з 1998 року. На момент підготовки дослідження, останній оприлюднений Звіт про ПВ було датовано 17 грудня 2024 року. Документ охоплює не лише поточний бюджетний період 2024/2025 років, але й містить дані за чотири попередні бюджетні роки, а також прогнози на три планові роки, що слідують за звітним [8].

Інформація про ПВ подається з використанням єдиного алгоритму, який на прикладі окремої податкової пільги наведено у табл. 3.

З табл. 3 можна побачити, що інформація про податкову пільгу в австралійському Звіті про ПВ складається з чотирьох блоків, зокрема:

- наведення загальної інформації про пільгу: код та її назва;
- визначення економічної ознаки (категорії), до якої належить пільга;
- наведення довідкової інформації, що визначає термін дії, тип, код пільги у попередньому Звіті, законодавчу норму та достовірність оцінки (не визначена, дуже низька, низька, нижча середнього, середня, висока);
- примітки, які є доволі інформативними і описують особливості надання тієї чи іншої податкової пільги.

Таблиця 3

Алгоритм подання інформації про ПВ у австралійському Звіті

В.63. Знижена ставка податку для малих компаній							
Інші економічні питання (\$ млн)							
2020-21	2021-22	2022-23	2023-24	2024-25	2025-26	2026-27	2027-28
2,700	3,500	4,300	3,700	3,500	3,700	4,100	4,100
Тип податкової пільги:		Пільгова ставка		Код пільги в попередньому звіті:			V.62
Достовірність оцінки:		Середня					
Почато дії пільги:		01.07.2015		Кінець дії пільги:			не визначено
Законодавча норма:	Підпункт 23(2) Закону про ставки податку на доходи 1986 року.						
Примітка: Згідно з базовим підходом до оподаткування, податок на прибуток сплачується за стандартною ставкою 30%. Однак компанії з обсягом річного обороту до 50 млн дол. та з не більше ніж 80% оцінюваного доходу, що є пасивним за своєю природою, сплачують знижений податок на прибуток. У 2020-21 бюджетному році ставка податку становила 26%, а для 2021-22 року та наступних – 25%.							

Джерело: [8, с. 113]

Разом з тим потрібно сказати, що не всі ПВ оцінено в австралійському Звіті про ПВ. Саме за відсутності алгебраїчного вираження податкової пільги в Звіті у колонці відповідного бюджетного року проставляється «*», що означає «оцінка недоступна».

Дещо інший підхід в обліку податкових пільг з позиції ПВ представлено у США, які були першою країною, в якій у 1967 році було зроблено спробу систематизації ПВ, а з 1974 року Законом «Про державний бюджет і контроль витрачання бюджетних коштів» встановлено вимоги щодо щорічного включення переліку ПВ у бюджетний процес. Так, Звіт про ПВ в США (Report on tax expenditures) публікується на сайті Білого дому, як складова частина об’ємного бюджетного документа Analytical Perspectives: Budget of the United States Government Fiscal Year 2025 [2, с. 219-252]. Потрібно відмітити, що вивченням особливостей оцінки ПВ займаються не лише державні інституції, але і наукові установи. Прикладом є Науково-дослідницька служба Конгресу США (Congressional Research Service), яка раз на два роки, за дорученням Конгресу, проводить дослідження у даному напрямі. Так, проаналізований у дослідженні американський Звіт про ПВ було опубліковано 11 березня 2024 року.

На противагу австралійському Звіту, у якому розподіл ПВ проведено залежно від виду податку, в американському Звіті ПВ згруповано за функціональною бюджетною класифікацією. Ще однією відмінністю австралійського Звіту від американського є те, що останній містить довгостроковий прогноз. Так у Звіті про ПВ, підготовленому на 2024/2025 бюджетний рік, прогноз наведено на наступні за звітним 8 років – до 2033 року.

Відмітимо, що американський Звіт про ПВ не містить детального опису кожної пільги, що призводить до втрат бюджету, а наводить ранжування усіх встановлених податковим законодавством ПВ залежно від зменшення впливу на доходи бюджету та узагальнює оцінку приведеної вартості для тих статей ПВ, які мають довгострокові ефекти у звітному бюджетному році [2, с. 248-252].

Ще іншим підходом до адміністрування податкових пільг крізь призму ПВ відзначилась Канада. Так, у країні концепція ПВ почала використовуватись з 1979 року у межах програми з управління заходами економічної політики і витратами (Policy and Expenditure Management System), яка дозволила реорганізувати бюджетний процес, розділивши всі статті прямих бюджетних витрат і нові статті ПВ на 10 так званих «пакетів» («envelopes») за сферами дії. Зауважимо, що у дослідженні проаналізовано канадський Звіт про ПВ на 2025 рік (Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2025), опублікований 31 березня 2025 року. У табл. 4 наведемо алгоритм подання детального опису ПВ в частині 3 Звіту про ПВ.

Таблиця 4

Алгоритм подання інформації про ПВ у канадському Звіті

Пільгова ставка податку для малого бізнесу								
Опис	Перші 500 тис. дол. річного доходу, отриманого контрольованою Канадою приватною корпорацією від активного бізнесу в Канаді, оподатковуються за пільговою федеральною ставкою податку на прибуток у розмірі 9%.							
Вид податку	Податок на прибуток підприємств							
Бенефіціари	Малі приватні корпорації, контрольовані Канадою							
Вид ПВ	Пільгова ставка податку							
Юридична довідка	Закон про податок на прибуток, стаття 125							
Історія та імплементація	Наводиться детальний опис зміни ставки з 1949 по 2022 рік з 12 до 9% та зміни граничної суми річного доходу – з 200 до 500 млн дол.							
Мета (ціль)	Для заохочення або залучення інвестицій Для підтримки підприємницької діяльності Дозволяє малим підприємствам зберігати більшу частину своїх прибутків для реінвестування та створення робочих місць							
Категорія	Неструктурна							
Причини чому дана пільга не є частиною базової структури податку	Застосовна ставка податку відрізняється від базової ставки податку.							
Тема	Бізнес - малі підприємства							
Код класифікації функціональних витрат	70499 - Економічні справи - Економічні справи, не класифіковані в інших рубриках							
Інші релевантні державні програми	Програми в рамках мандату інновацій, науки та економічного розвитку Канади також підтримують малий бізнес.							
Джерело даних	T2 – декларація з податку на прибуток підприємств							
Метод оцінки	Мікроімітаційна модель T2							
Метод прогнозування	Прогнозується, що вартість зростатиме відповідно до оподатковуваного доходу підприємств. Для прогнозованих років використовується ставка 9%.							
Кількість бенефіціарів	Близько 910 100 підприємств							
Вартісна оцінка (млн дол.)	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
	4,895	5,345	6,430	6,580	6,570	6,295	6,040	6,530

Джерело: [7, с. 263-264]

З табл. 4 видно, що підхід до опису ПВ у Канаді дещо перекликається з австралійським, проте останній програє канадському в об'ємності інформації. Вважаємо, що для ефективнішого податкового контролю форма Звіту в Канаді є

більш прийнятною та інформативною, а збір інформація, яка наводиться у таблиці не повинен спричиняти значні затрати часу при адмініструванні податкових пільг. США у такій інтерпретації, на наш погляд, програє двом вище зазначеним країнам, адже американський Звіт містить виключно текстовий опис кожної податкової пільги, який не має єдиного підходу до визначення основних її елементів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Використання концепції ПВ є явищем затребуваним та часто вживаним. Аналіз міжнародного досвіду показав, що досі тривають пошуки «ідеального» підходу до адміністрування податкових пільг крізь призму ПВ. Так, на прикладі поглибленого вивчення досвіду трьох країн відмічено, що Канада і Австралія мають детальний чіткий опис самої концепції та податкових пільг, що призводять до ПВ, однак програють США в оцінці самих ПВ, оскільки інформація у цих країнах є або недоступною, або носить конфіденційний характер. Тому під час подальшого напрацювання пропозицій щодо трансформації системи адміністрування пільг в Україні з впевненістю можна сказати, що на сьогодні немає такого міжнародного досвіду, який можна було б без сумніву, у повній мірі використати в українських реаліях. Проте окремі елементи новітніх тенденцій у раціональному поєднанні, на наш погляд, можуть бути імplementовані у вітчизняне податкове законодавство.

Так, досвід Австралії є цікавим у тому, що кожна пільга має так би мовити «паспорт», у якому деталізовано її особливості. Також заслуговує на увагу поділ ПВ на позитивні та негативні, що робить використання даної концепції більш комплексним. Аналіз американського досвіду застосування податкових пільг крізь призму концепції ПВ показав, що пільги потрапляють під суворий контроль з боку кількох державних інституцій (як урядових, так і наукових), а також перевагою є використання довгострокового прогнозування, значення якого є надзвичайно важливим і не може бути применшене у контексті макроекономічного прогнозування. Водночас цікавим є узагальнення оцінки приведеної вартості для тих статей ПВ, які мають довгострокові ефекти у звітному бюджетному році. Позитивними моментами у досвіді Канади виявилось, у першу чергу, те, що країна з 2016 року запровадила оновлений підхід до обліку ПВ та паралельно почала адмініструвати податкові пільги, що є частиною базової структури податку.

У подальших дослідженнях передбачається розгляд можливого поєднання згаданих вище елементів з кожного зі світових підходів. Саме такий інтегрований підхід слугуватиме одним із визначальних векторів розбудови вітчизняної системи адміністрування пільг крізь призму податкових видатків.

Список використаних джерел:

1. Стадник М. В. *Адміністрування податку на прибуток: вітчизняні реалії і міжнародні орієнтири* : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь. 2019. 313 с.
2. *Analytical Perspectives, Budget of the United States Government, Fiscal Year 2025*. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2025-PER/pdf/BUDGET-2025-PER.pdf>
3. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD. *Working Party of Senior Budget Officials*. GOV/PGC/SBO (2004). 19 p.
4. Brixi H.P., Valenduc C. M.A., Swift Z. L. (eds.) (2004). *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*. The World Bank.

5. *Measuring Tax Expenditures. Tax Expenditures Statement*. pp. 15–20. URL: http://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2008/TES%202007/Downloads/PDF/03_2007_TES_Chapter_3.ashx
6. Kraan Dirk-Jan (2004). *Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting*. Volume 4. No. 1. pp. 121–142.
7. *Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2025*. Department of Finance Canada. URL: <https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/taxexp-depfisc/2025/taxexp-depfisc-25-eng.pdf>
8. *Tax Expenditures and Insights Statement 2024–25*. The Australian Government, The Treasury. URL: https://treasury.gov.au/sites/default/files/2024-12/p2024-607085-teis_0.pdf
9. *Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States*. European Union, 2014. 60 p.
10. Zee, H. H., Stotsky, J. G., & Ley, E. (2002). *Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Tax Policy Makers in Developing Countries. World Development*, Vol. 30, No. 9, pp. 1497–1516.

References:

1. Stadnyk, M. V. (2019). *Corporate income tax administration: national realities and international perspectives* (PhD's thesis in Economics, 08.00.08). Irpin, Ukraine. 313 pages. [in Ukrainian]
2. Executive Office of the President. (2024). *Analytical perspectives, budget of the United States Government, fiscal year 2025*. <https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2025-PER/pdf/BUDGET-2025-PER.pdf>
3. OECD. (2004). *Best practice guidelines – Off budget and tax expenditures*. Working Party of Senior Budget Officials. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best-Practice-Guidelines-Off-Budget-and-Tax-Expenditures.pdf>
4. Brixi, H. P., Valenduc, C. M. A., & Swift, Z. L. (Eds.). (2004). *Tax expenditures: Shedding light on government spending through the tax system*. The World Bank.
5. The Treasury of Australia. (2008). *Measuring tax expenditures. In Tax Expenditures Statement* (pp. 15–20). http://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2008/TES%202007/Downloads/PDF/03_2007_TES_Chapter_3.ashx
6. Kraan, D.-J. (2004). Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121–142.
7. Department of Finance Canada. (2025). *Report on federal tax expenditures: Concepts, estimates and evaluations 2025*. <https://www.canada.ca/content/dam/fin/publications/taxexp-depfisc/2025/taxexp-depfisc-25-eng.pdf>
8. The Treasury of Australia. (2024). *Tax expenditures and insights statement 2024–25*. https://treasury.gov.au/sites/default/files/2024-12/p2024-607085-teis_0.pdf
9. European Commission. (2014). *Tax expenditures in direct taxation in EU Member States*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/docs/body/tax_expenditures2014.pdf (якщо є доступне джерело)
10. Zee, H. H., Stotsky, J. G., & Ley, E. (2002). Tax incentives for business investment: A primer for tax policy makers in developing countries. *World Development*, 30(9), 1497–1516. [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(02\)00050-5](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(02)00050-5)

ДОДАТОК А

Світові підходи до формування Звіту про ПВ

Країна	Основні цілі	Визначення та класифікація	Відношення до бюджету	Метод оцінки
Австралія	фінансова звітність; вдосконалення податкової системи; інформування громадськості	Визначає податкові видатки і нормативний показник податків, відповідно до доходів та поточної податкової практики	окремий казначейський документ; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Австрія	податкова реформа; фінансова звітність як частина звіту про субсидії	Використовує нормативний показник податків і тристоронню класифікаційну систему	частина звіту по субсидіям, який міститься в додатку до річного бюджету; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Бельгія	фінансова звітність	Визначає податкові видатки, які включають відхилення від нормативного показника і втрату доходу	додаток до бюджету на відповідний рік; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Канада	прозорість та надання фінансової і податкової інформації; податкова реформа (основні пункти меморандуму)	Використовує вузьковизначені показники які відносяться тільки до найбільш фундаментальних структурних елементів податкової системи. Орієнтується на забезпеченні найбільш точної детальної інформації	публікується разом з бюджетними документами, проте формально не пов'язаний; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Франція	фінансова звітність	Формально визначає податкові видатки як втрату потенційних доходів за рахунок зменшення податкового навантаження по відношенню до поточних податкових нормативів	додаток до річного бюджету; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Німеччина	фінансова звітність як частина звіту про субсидії	Визначає податкову пільгу, яка вважається еквівалентною прямим субсидіям в рамках «звіту про субсидії», а також визначає прями субсидії, отримані за допомогою прямих грошових виплат	частина бюджетного звіту про субсидії; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Нідерланди	прозорість; фінансова звітність	Публікує пояснення, яке включає відхилення від базового показника, а також зменшення доходів бюджету. Базовий показник, базується на поточній податковій політиці.	частина бюджетного меморандуму, проте формально не пов'язана з бюджетом; необов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів
Велика Британія	фінансова звітність та податкова політика	Публікує звіт по податкових видатках за трьома категоріями: структурні; неструктурні; і перехідні положення	частина статистичного доповнення до осінньої доповіді Комітету по розгляду за видатковою частиною бюджету	Метод втрачених доходів
США	фінансова звітність та вдосконалення податкової політики	Публікує як нормативні документи податкової політики на основі теорії оподаткування, так і рекомендації до фінансової політики, заснованої на поточній податковій політиці	частина документів, які подаються з бюджетом на плановий рік; обов'язковий до оприлюднення	Метод втрачених доходів; метод еквівалентних прямих витрат

Джерело: складено авторами на основі [4, с. 10-11; 13-15]