

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-19>

УДК 336.221:657

АНАЛІЗ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ

ANALYSIS OF WORLD EXPERIENCE IN APPLYING METHODS OF CALCULATING TAX COSTS

Костяна Оксана Вікторівнакандидат економічних наук, доцент,
Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2185-1990>**Kostiana Oksana**

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

Відповідно до Директиви ради ЄС 2011/85 «Про вимоги до бюджетних рамок держав-членів», держави-члени ЄС повинні публікувати докладну інформацію щодо податкових витрат. Наразі в Україні звіти щодо податкових витрат на регулярній основі не публікуються. Однак оскільки держава прагне до членства у ЄС, то в найближчому майбутньому питання підготовки таких звітів стане надзвичайно актуальним. Тому важливим є проаналізувати методи розрахунку податкових витрат, що застосовуються в світі. У статті проаналізовано методи розрахунку податкових витрат, які застосовуються у світовій практиці. Щодо кожного з методів виявлено його основні переваги та недоліки. Розглянуто практику застосування цих методів в зарубіжних країнах. Здійснено порівняльний аналіз таких методів. Сформовано рекомендації щодо вибору методів розрахунку податкових витрат, які варто застосовувати в Україні в випадку впровадження концепції податкових витрат. Визначено які методи розрахунку податкових витрат і в яких комбінаціях варто застосовувати в українських реаліях.

Ключові слова: податки, податкові витрати, методи розрахунку податкових витрат, податкова політика, концепція податкових витрат.

According to Council Directive 2011/85/EU "On requirements for budgetary frameworks of the Member States", EU Member States must publish detailed information on tax expenditures. Such reports help to improve fiscal planning and ensure fiscal transparency in the state by informing the public. Reports about tax expenditures allow to analyzing and identifying the best tools of government regulation that the government can use to achieve its goals. At present, reports on tax expenditures are not published on a regular basis in Ukraine. However, as the Ukraine aspires to EU membership, the issue of preparing such reports will become extremely important in the near future. Therefore, it is important to analyze the methods of calculating tax costs used in the world. The purpose of the article is to determine the features of the application of methods of calculating tax costs and their comparative analysis. The object of research is the process of calculating tax expenditures. In the process of research general scientific methods of cognition were used: analysis, synthesis, deduction, induction. Methods of calculating tax costs, which used in world practice (revenue forgone method, outlay equivalence method and the revenue gain method), was analyzed in the article. For each of the methods its main advantages and disadvantages were identified. The practice of applying these methods in foreign countries was considered. A comparative analysis of such methods was performed. The most common basic method for determining tax expenditure is the revenue forgone method. However, this method does not take into account the behavioral reactions of economic entities which will take place in the event of the abolition of tax preferences. Therefore, its application does not provide complete information on budget losses from the application of tax preferences. Recommendations for the choice of methods of calculating tax expenditures that should be used in Ukraine in the case of implementing the concept of tax expenditures were formed. Which methods of calculating tax expenditures and in which combinations should be used in Ukrainian realities was determined

Keywords: taxes, tax expenditures, methods of calculating tax expenditures, tax policy, the concept of tax expenditures.

Постановка проблеми. Концепція податкових витрат є одним із нових методів аналізу податкової політики держави. Завдяки її засто-

суванні, переглядаються фіскальні плани урядів. Податкові витрати – це фінансова вигода, що надається платникам через податкову сис-

тему. А для держави податкові витрати розглядаються як втрати доходів, збитки.

Концепція податкових витрат була розроблена в США в 1960-х роках і поширилася на значну кількість країн ОЕСР у 1980-х роках.

Важливість розрахунку та публікації інформації щодо податкових витрат держави підкреслювали і Міжнародний валютний фонд [7], і ОЕСР [9] (Організація економічного співробітництва та розвитку) ці організації рекомендують урядам держав оцінювати та звітувати про вплив на доходи принаймні ключових податкових витрат. Те саме рекомендує і Світовий банк [5]. Це зумовлено рядом причин. Наявність опублікованої прозорої звітності про податкові витрати держави виконує три важливі функції:

– покращує управління державними фінансами, завдяки тому що застосування концепції податкових витрат дає змогу оцінити втрати держави через застосування податкових преференцій на рівні прямих державних витрат і вивести ці два види витрат на однаковий рівень контролю в бюджетному процесі.

– звітність щодо податкових витрат дає змогу провести аналіз та визначити найкращі інструменти державного регулювання, які уряд може використовувати для досягнення своїх цілей. Аналіз податкових витрат близький за характером до аналізу державної політики в більш загальному вигляді, оскільки він передбачає врахування з найкращих засобів досягнення цілей уряду.

– звітність про податкові витрати сприяє дотриманню принципів податкової політики, роблячи оприлюднення податкових витрат одним із засобів, за допомогою яких організації громадянського суспільства можуть висувати заяви про справедливість та ефективність податкової системи [6].

Однак результати кількісної оцінки податкових витрат знаходяться у високій залежності від методу розрахунку податкових витрат, який застосовується у державі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Концепція податкових витрат була розроблена у 1960х роках американським економістом С. Сюрреєм, і впроваджена у США, а потім і інших країнах. С того часу концепція податкових витрат була допрацьована та удосконалена, цьому присвячені роботи зарубіжних науковців, таких, як С. Барріос, П. Макденіел, Е. Тодер, З. Свіфт, Д.-Ж. Краан, К. Ли та ін. Серед вітчизняних науковців проблемами розвитку та адаптування концепції податкових витрат до українських реалій займалися

Т. Єфименко, Я. Петраков, А. Соколовська, О. Тімарцева та ін. Однак деякі аспекти застосування методів розрахунку податкових витрат потребують подальшого допрацювання.

Метою статті є визначення особливостей застосування методів розрахунку податкових витрат та здійснення їх порівняльного аналізу.

Виклад основного матеріалу. Кількісна оцінка податкових витрат, які здійснюється на державному рівні, знаходиться в високій залежності від методу, що використовується для їх розрахунку. Наразі виділяють три основні методи оцінки податкових витрат: за втраченим доходом, за збільшенням доходу та за еквівалентом витрат. Слід зазначити, що в деяких джерелах [12] зазначені методи називають підходами [2; 10], однак визначення «метод» є більш поширеним та точніше відповідає їх економічній сутності, тому надалі будемо використовувати саме це визначення:

1) Метод, що базується на розрахунку втраченого доходу (revenue forgone/ initial revenue loss). При його використанні визначається наскільки зменшуються податкові надходження в результаті застосування податкових пільг та преференцій в порівнянні з базовим варіантом оподаткування, в якому цих пільг не передбачено. Цей метод представляє собою визначення вартості певної податкової пільги для держави, що ґрунтується на порівнянні поточного режиму оподаткування з базовим, при цьому не враховується той вплив на економічні процеси в державі, що може вчинити скасування пільги.

2) Метод, що базується на розрахунку еквіваленту витрат (outlay equivalence / resource cost measure). Він полягає в визначенні того, скільки прямих державних витрат знадобиться, щоб забезпечити для суб'єкту – отримувачу пільги еквівалентну вигоду. Теоретично визначається вартість тієї самої програми, якби вона полягала не в наданні податкових пільг, а у витратах держави у вигляді прямого державного фінансування з урахуванням оподаткування для суб'єкта-отримувача пільги. Цей метод враховує необхідність сплати деяких податків, з якою необхідно зіткнутися в результаті надання субсидій відповідно до правил загальної системи оподаткування в державі. Слід зазначити, що сам термін «еквівалент витрат» також може ввести в оману, оскільки більшість державних витрат та субсидій не оподатковуються.

3) Метод, що базується на розрахунку збільшення доходу (revenue gain / final revenue loss). Він полягає у оцінці того, наскільки при-

буток міг би збільшитися, якщо було б скасовано певну податкову пільгу. При застосуванні цього методу враховуються поведінкові реакції господарюючих суб'єктів, що супроводжуватимуть потенційне скасування пільги.

Методи, що базуються на розрахунку втраченого доходу та на розрахунку еквіваленту витрат мають певні спільні риси. Обидва ці методи є відносно простими для розрахунку, адже при застосуванні обох не враховується стимулюючий або стримуючий вплив застосування податкових пільг на соціально-економічні процеси, замість цього розрахунки за цими методами здебільшого зосереджуються на визначенні суми надходжень, що були недоотримані державою в результаті застосування пільги [12].

Однак ці два методи в кінцевому підсумку часто враховують різні суми до одних і тих же статей податкових витрат. Зазвичай ті ж самі статті податкових витрат розраховані за методом еквіваленту витрат є більшими, ніж ті, що розраховані за методом втраченого доходу. Така різниця між сумами податкових витрат, розрахованих за різними методами, зазвичай пов'язана з тим що в випадку з застосуванням методу втраченого доходу вносяться суми без врахування оподаткування, а в другому випадку на кінцеву суму впливає оподаткування.

При застосуванні методу, що базується на розрахунку еквіваленту витрат вважається, що сама субсидія буде неоподатковуваною, це веде до підвищення її вартості. Так, наприклад, податковий кредит на дитину, є більш цінним для платника податку, ніж оподатковувана субсидія, яка надається як прямі витрати або податкова субсидія. Наприклад, найманий працівник відповідно до законодавства повинен сплачувати 25 відсотків прибуткового податку. Йому потрібно було б надати фінансування в розмірі 100 доларів, щоб він фактично отримав таку ж суму, яку б міг отримати за допомогою податкового кредиту в розмірі 75 доларів. Тобто показник у 75 доларів – це та сума, що буде відображена при застосуванні методу, що базується на розрахунку втраченого доходу. А при розрахунку податкових витрат за методом еквіваленту витрат буде відображена сума у 100 доларів.

Отже відповідно до методу «еквіваленту витрат», сума розрахована як еквівалентна державна субсидія, в порівнянні з податковою пільгою завжди буде більшою. Ця різниця формується через розміри податків, якими б вищезгадана субсидія оподатковувалася відповідно до діючого в країні податкового законодавства.

Метод, заснований на розрахунку еквіваленту витрат застосовувався у США на початку 2000-х, потім методологія розрахунків там була змінена та стала базуватися виключно на методі, що ґрунтується на розрахунку втраченого доходу. Такий метод є більш розповсюдженим у світі.

Методи до розрахунку податкових витрат, що базуються на визначенні еквіваленту витрат та втраченого доходу є достатньо близькими за способом розрахунку, однак через внесення сум податкових витрат з урахуванням подальшого оподаткування, розмір податкових витрат за методом еквіваленту витрат є більшим за розмір, розрахований за втраченим доходом. Слід зазначити, що різниця між обсягом різних видів податкових витрат, навіть щодо одного податку, розрахованих за цими методами не завжди буде пропорційна. Вона залежить від особливостей побудови податкової системи держави загалом та елементів окремих податків зокрема.

Застосування методу «еквівалент витрат» може дати загальне уявлення про розміри податкових витрат щодо різних видів податкових пільг. Однак при застосуванні цього методу на кінцеві результати будуть впливати загальні правила оподаткування встановлені в країні (маються в увазі ті норми податкового законодавства, що прямо не пов'язані з запровадженням податкової пільги за якою розраховуються податкові витрати), що може привести до певного викривлення результатів, отриманих в результаті розрахунку. Зазвичай застосування такого методу може бути доцільним в якості доповнення при застосуванні методу заснованого на визначенні втраченого доходу як основного. В такому разі є можливість порівняння сум розрахованих за обома методами та формулювання обґрунтованих висновків щодо ефективності функціонування бюджетно-податкової системи.

В сучасному світі більшість країн (зокрема країни ЄС), в яких розраховуються податкові витрати, використовують метод, що базується на визначенні втраченого доходу як основний. Його відносно легко застосувати, результати розрахунків є достатньо точними та актуальними, на них не впливають загальні правила оподаткування встановлені в державі, що прямо не пов'язані зі встановленням податкової пільги щодо якої розраховується розмір податкових витрат. Тому результати розрахунку, отримані при застосування такого методу можна також застосовувати і для порівняння ефективності використання податкових пільг в різних країнах ЄС.

Та слід враховувати, що при застосуванні методу, що базується на розрахунку втраченого доходу, поведінкові реакції економічних суб'єктів зовсім ігноруються. Неврахування стимулювання або стримування розвитку окремих соціально-економічних процесів під час розрахунку податкових витрат може привести до не зовсім об'єктивної оцінки ефективності застосування податкових пільг. В такому разі зовсім не береться до уваги регулюючий вплив впровадження податкових пільг на економічні процеси, який на практиці часто має місце. Адже часто в державах метою впровадження певних податкових пільг є як раз стимулювання посилення ділової активності в певних сферах економіки.

Економіка держави є взаємопов'язаною системою, де зміни в одному елементі може вчинити значний вплив на інші. Тому застосування найпоширенішого в світі методу розрахунку податкових витрат за втраченим доходом не завжди може дати об'єктивну оцінку ситуації в разі скасування певної податкової преференції.

На практиці зміна правил оподаткування, таких як, наприклад, скасування податкових пільг з непрямих податків може одразу привести до змін в обсягах споживання, а отже і загальному обсязі надходжень непрямих податків. Деякі країни при розрахунку податкових витрат роблять певні припущення, щоб врахувати зміни в поведінці платників податків. Тобто має місце поєднання двох методів до визначення податкових витрат – методу, що базується на розрахунку збільшення доходу, та методу базується на розрахунку втраченого доходу.

Наприклад, Уругвай та Чилі використовують метод, заснований на розрахунку втраченого доходу, однак при його застосуванні роблять додаткове припущення, що споживачі зберігають постійні загальні витрати, тому скасування податкових витрат на товар призведе до зменшення наявного доходу. Це призведе до зменшення споживання цього товару, а отже, і надходження ПДВ. Таке припущення дозволяє врахувати об'єктивні закономірності розвитку економічних процесів в державі [8].

Врахування поведінкових реакцій економічних суб'єктів можуть мати значний вплив на результати розрахунку податкових витрат за різними видами податків, зокрема і податками на працю. Прикладом останнього є результати дослідження С. Барріоса та ін. [1], виходячи з якого витікає, що врахування

поведінкових реакцій може істотно знизити розмір податкових витрат, що пов'язані з оподаткуванням праці.

У дослідженні було розглядалися фіскальні наслідки та пов'язані з цим податкові витрати від незначних реформ щодо податкових пільг, пов'язаних з оподаткуванням праці в окремих країнах Європи (Словачія, Угорщина, Іспанія, Франція, Великобританія). Було поєднано теоретичну модель забезпечення ринку праці, яку запропонував Е. Саєз [4], з мікромоделювання, в результаті побудовано загальноєвропейську модель, яка дозволила охопити взаємодію між специфічними податковими стимулами та іншими відповідними положеннями системи оподаткування протягом усього розподілу доходів. Під час побудови моделі враховувалося, що громадяни приймають рішення про те, працювати чи ні, виходячи з рівня оплати праці за годину праці. За умови перебування на роботі працівниками обирається кількість відпрацьованих годин. Фізичні особи стикаються з нелінійним графіком оподаткування, залежно від їх рішення працювати чи ні та від кількості відпрацьованих годин. Зміни в податковій системі, включаючи реформи податкових пільг, пов'язаних з працею, ведуть до зміни чистої заробітної плати (заробітної плати за вирахуванням податків) і, як наслідок, альтернативну вартість непрацевдатності (через рішення про працювати чи ні).

При моделюванні було виявлено, що зміни в пропозиції робочої сили – як щодо екстенсивної складової (учасники ринку праці), так і щодо інтенсивності (відпрацьовані години) – мають значний вплив на збільшення доходу від змодельованих реформ. Результати розрахунків продемонстрували, що принаймні одна чверть додаткових податкових надходжень, зібраних за рахунок зменшення податкових стимулів, пов'язаних з роботою, нівелюється внаслідок коригування пропозиції робочої сили, зокрема через зменшення участі в ринку праці осіб, які найбільше ризикують бути виключеними. У деяких випадках ерозія початкового прибутку, що був розрахований без врахування поведінкових реакцій, стає значною. Для заходів, які чітко орієнтована на частину заробітної плати, що оподатковуються за нижчими ставками податку, скасування податкових преференцій може навіть призвести до втрати доходу держави від податкових надходжень, залежно від ступеня еластичності пропозиції робочої сили.

Однак в європейських країнах не є поширеною практикою на державному рівні засто-

сування методу збільшення доходу для оцінки податкових витрат, навіть в якості допоміжного. Це веде до того, що застосування інформації щодо податкових витрат, розрахованих за втраченим доходом, не може в повній мірі охарактеризувати ефективність застосування податкових пільг в країнах ЄС.

Прикладом країни, де під час розрахунку податкових витрат застосовується метод збільшеного доходу є Австралія. В цій країні у главі 3 звіту про податкові витрати, казначейство Австралії надає оцінки вибраної групи податкових витрат на основі методу збільшення доходу, на додаток до стандартних оцінок, заснованих на методі втраченого доходу. Однак інтерпретацію оцінок податкових витрат слід здійснювати обережно. Незважаючи на врахування певних поведінкових реакцій, не всі потенційні взаємозв'язки між різними елементами економічної системи враховуються під час обчислення податкових витрат. Додавання всіх індивідуальних витрат, розрахованих окремо та без врахування змін поведінки, не буде дорівнювати цифрі, яка дорівнює загальній вартості усіх податкових витрат.

Міністерство фінансів Австралії підкреслює, що «недоречно зводити загальні оцінки податкових витрат лише до розрахунку втрачених доходів. Оцінки втрачених доходів не враховують потенційних змін у поведінці платників податків після (гіпотетичного) вилучення податкових витрат. Та насправді такі

зміни в поведінці можуть відбутися – зокрема, вилучення однієї податкової витрати часто впливає на розміри інших податкових витрат. Таким чином, агрегування оцінок виключно шляхом оцінки втрачених доходів веде до ризику посилення проявлення обмежень та недоліків, властивих цьому методу до оцінки розміру податкових витрат». Практичний досвід Австралії до оцінки одних і тих же видів податкових витрат за методом втраченого доходу та збільшення доходу демонструє, що щодо деяких видів податкових витрат ці суми є однаковими, а в переважній частині – суми, розраховані за втраченим доходом є більшими, за суми розраховані за збільшенням доходу (табл. 1).

Відхилення в розрахункових значеннях за 2020 знаходяться в діапазоні від 0% до 43%. Найбільша різниця в показниках податкових витрат, розрахованих за збільшенням доходу та за втраченим доходом, є щодо звільнення від сплати податку на відсотки за певними видами цінних паперів. Тобто, відповідно до методики розрахунку, що застосовується в Австралії, саме цей вид податкових пільг має найістотніший стимулюючий вплив на економічні процеси. Адаже очікується, що скасування звільнення від сплати прибуткового податку на проценти з певних цінних паперів призведе до того, що деякі позичальники оберуть для капіталовкладень інші види фінансових інструментів, що призведе до змен-

Таблиця 1

**Розміри окремих видів податкових витрат,
розраховані за методами збільшення доходу та втраченого доходу**

Вид податкових витрат	Метод «втраченого доходу», млн. австрал. дол	Метод «збільшення доходу», млн. австрал. дол	Відхилення, %
1. Пільгове оподаткування пенсійних внесків роботодавця	18 800	18 050	4 %
2. Пільгове оподаткування заробітку суб'єкта пенсійного забезпечення	24 050	21 100	14 %
3. Пільгове оподаткування допомоги при звільненні за вислугою років	2 300	2 300	0 %
4. Звільнення від сплати податку на відсотки за певними видами цінних паперів	2 310	1 620	43 %
5. Податок на товари та послуги – харчування	7 800	7 600	3 %
6. Податок на товари та послуги – освіта	5 700	5 150	11 %
7. Податок на товари та послуги – медичні послуги	4 900	4 800	2 %

* дані наведено за 2020 р. по Австралії

шення бази оподаткування. Крім того, деякі процентні платежі можуть бути збільшені для покриття податку, що призведе до збільшення відрахувань прибуткового податку [11].

Щодо такого виду пільги, як пільгове оподаткування допомоги при звільненні за вислугою років податкові витрати розрахованими за втраченим доходом будуть дорівнювати податковим витратам розрахованим за збільшенням доходу. Це пов'язано з відсутністю стимулюючого впливу від застосування цієї податкової пільги. Зазначена податкова пільга стосується припинення роботи (включаючи такі випадки, як скорочення), очікується, що працівники будуть мати обмежені можливості для зміни своїх робочих місць у разі скасування такої податкової пільги.

Тобто зазвичай щодо пільг з прибуткового податку з доходів громадян, які мають підтримуючий характер результати розрахунку податкових витрат, здійснені за втраченим

доходом та за збільшенням доходу не будуть істотно відрізнятися.

Різниця в розмірах податкових витрат розрахованих за втраченими доходами та за збільшенням доходу щодо непрямих податків знаходиться в високій залежності від виду товарів та послуг, що оподатковуються та еластичності попиту на них. Так, наприклад, розміри податкових витрат за непрямими податками щодо медичних послуг та харчування, розраховані шляхом застосування двох методів відрізняються не суттєво (коливання на рівні 2-3 %). Адже ці види товарів та послуг відносяться до таких, що закривають базові потреби громадян, тому обсяги їх споживання суттєво не змінюються у зв'язку зі скасуванням податкових пільг.

Якщо порівняти всі три методи визначення податкових витрат з позиції отриманого внаслідок розрахунку розміру, то по одній і тій самій статті найбільшими будуть податкові

Таблиця 2

Порівняльний аналіз підходів до розрахунку податкових витрат

Ознака	Метод, що базується на розрахунку втраченого доходу	Метод, що базується на розрахунку еквіваленту витрат	Метод, що базується на розрахунку збільшення доходу
Врахування поведінкових реакцій суб'єктів	Не враховує	Не враховує	Враховує
Вплив загальних правил оподаткування на результати розрахунку податкових витрат	Не впливає	Впливає	Не впливає
Розмір податкових витрат розрахований за обраним методом, в порівнянні із застосуванням інших методів в більшості випадків	Середній	Високий	Низький (за окремими видами податкових витрат – середній)
Ступінь поширення	Найпоширеніший. Застосовується в більшості держав ЄС	Наразі майже не застосовується (застосовувався в США до 2008)	Застосовується в окремих країнах як доповнення до методу втраченого доходу (Австралія)
Складність застосування	Помірна	Помірна	Висока
Можливість виникнення помилкових розрахунків	Невисока	Невисока	Висока (через ризик помилкового визначення можливих поведінкових реакцій суб'єктів)
Можливість об'єктивно оцінити ефективність застосування податкових пільг	Середня	Середня	Висока

витрати розраховані за еквівалентом витрат (за рахунок їх збільшення на суму податків). На другому місці буде розмір податкових витрат, розрахований за втраченими доходами, а найменшими будуть податкові витрати визначені за методом збільшення доходу. Однак в деяких випадках, як вже зазначалося вище, розмір податкових витрат за збільшенням доходу та за втраченим доходом може бути однаковим (табл. 2).

Результати розрахунку податкових витрат за збільшенням доходу знаходяться в дуже високій залежності від правильності припущення щодо поведінкових реакцій економічних суб'єктів, які будуть мати місце в випадку скасування податкової пільги.

Саме на такому припущенні буде засновуватися алгоритм розрахунку податкових витрат. Тому якщо поведінкові реакції були визначені невірно, і на практиці внаслідок скасування податкової пільги суб'єкти діятимуть за іншим сценарієм, то розрахований за методом збільшення доходу обсяг податкових витрат їх буде не актуальним. Такі суперечливі моменти в застосуванні методу збільшення доходу є однією з причин, що зумовили невисоку поширеність його застосування в країнах світу.

На сучасному етапі економічного розвитку для розрахунку податкових витрат найбільш поширеним для застосування є метод, що базується на розрахунку втраченого доходу, інші методи – еквівалентних витрат та збільшення доходу на практиці застосовуються рідко і лише в окремих країнах, здебільшого в якості допоміжних та щодо окремих видів податкових витрат.

Така популярність розрахунку податкових витрат за втраченими доходами зумовлена рядом причин, серед яких простота розрахунку. Хоча така простота є відносною, лише в порівнянні із застосуванням інших методів. Адже розрахунки податкових витрат навіть за цим підходом є багатоетапним процесом. І якщо для податків на споживання обчислення податкових витрат за втраченими доходами є відносно простими, кількісна оцінка податкових витрат щодо прямих податків зазвичай вимагає використання методів мікросимуляції. Оцінки податкових витрат, які розраховуються за податками на споживання, зазвичай засновані на даних національних рахунків та/або даних про витрати домогосподарств. Вони розраховуються шляхом множення споживної вартості до оподаткування пільгового об'єкта оподаткування на розмір зменшення

ставки, тобто різницю між стандартною та зниженою ставкою податку.

Такий простий спосіб розрахунку не можна застосувати до прямих податків в більшості розвинених країн, оскільки, на відміну від ставок непрямого податку, ставки прямого податку зазвичай відрізняються для окремих осіб (в більшості країн ЄС застосовується прогресивна шкала оподаткування за прибутковим податком з громадян), а також часто для компаній. Тому податкові витрати щодо прямих прибуткових податків частіше за все розраховуються за допомогою економіко-математичних моделей, побудованих на базі даних репрезентативної вибірки платників податків. Більшість із цих моделей використовують три кроки для отримання своїх оцінок:

По-перше, базова специфікація визначається шляхом застосування фактичного податкового законодавства до даних для кожного з вибраних платників податків для розрахунку своїх податкових зобов'язань.

По-друге, вплив видалення одного або кількох видів податкових витрат обчислюється шляхом запуску моделі без використання податкових витрат та порівняння результатів із контрольним показником.

По-третє, оскільки вибірка окремих осіб і домогосподарств є репрезентативною, оцінки масштабуються, щоб отримати загальні результати розрахунку податкових витрат щодо доходу та вивчити вплив розподілу на різні підгрупи населення.

Такі моделі, що застосовуються для розрахунку податкових витрат за втраченими доходами, є статичними – моделювання податків і пільг не враховує зміни поведінки людей. Тома за допомогою цих моделей тільки оцінити дохід, втрачений дохід, але не реальний дохід, який буде отримано від поступового припинення податкової пільги. Більшість країн мають власну мікросимуляційну модель. У Великобританії Інститут фіскальних досліджень (IFS) використовує TAXBEN, модель оподаткування та пільг, щоб проаналізувати вплив податкових змін на державні доходи та розподіл доходів. Аналогічно, у США Національне бюро економічних досліджень (NBER) працює з TAXSIM, який використовує вхідні дані, безпосередньо надані Службою внутрішніх доходів. Іншою особливо цікавою моделлю мікросимуляції є UROMOD, модель податкових пільг ЄС, яка імітує податкові зобов'язання фізичних осіб і домогосподарств і права на пільги відповідно до правил політики, що діють у кожному Державо-член ЄС [3].

Та все ж таки, відсутність врахування поведінкових реакцій є серйозним недоліком при розрахунку податкових витрат за втраченим доходом. Адже подібні стимуляційні моделі враховують лише скасування податкових пільг при стабільності розміру податкових баз. Та на практиці разом зі скасуванням пільги може відбутися і суттєве скорочення податкової бази. Особливо це стосується тих податкових пільг, застосування яких має високий регулюючий вплив на економічні процеси та стимулює суб'єктів до певних дій. Тому використання методу визначення податкових витрат, що базується на розрахунку втраченого доходу, не завжди може об'єктивно охарактеризувати ефективність податкових пільг.

Висновок. Таким чином всі методи, що використовуються для визначення податкових витрат мають свої переваги та недоліки. Найбільш розповсюдженим основним методом до визначення податкових витрат є метод, що базується на розрахунку втраченого доходу. Він використовується у країнах ЄС. Перевагами його застосування є відносна простота, невисока вірогідність помилок в процесі його застосування, коректність отриманих результатів. Однак все ж таки використовуючи тільки цей метод неможливо отримати об'єктивні дані щодо реальної ефективності застосування податкових пільг, оскільки при його застосуванні всі податкові пільги розглядаються як окремі елементи, а поведінкові реакції та зв'язки елементів економічної системи до уваги не приймаються.

Для України в випадку вступу до ЄС, необхідним буде дотримання положень Директиви ради ЄС 2011/85 щодо необхідності публікування розгорнутої інформації про податкові витрати.

Оскільки розрахунок податкових витрат в країнах ЄС здійснюється за методом втраченого доходу, то і для України, що прагне до євроінтеграції, в майбутньому, варто застосувати саме цей метод в якості основного.

Зазначений метод має таку беззаперечну перевагу, як відносна (порівняно із іншими методами) простота розрахунку, що зробить

простішим його імплементацію в Українських реаліях. Також за використання цього методу ймовірність виникнення помилок в розрахунках є невисокою. Слід підкреслити, що застосування плоскої шкали ставок оподаткування доходів, що наразі застосовується в Україні, робить розрахунок податкових витрат за ПДФО технічно легшим, ніж в європейських країнах, де здебільшого впроваджена прогресивна шкала оподаткування, тому для розрахунку податкових витрат за прибутковим податком з громадян там зазвичай будуються складні економіко-математичні моделі.

Однак наразі важливим завданням для вітчизняної економіки є визначення ефективності застосування податкових пільг. У зв'язку з бойовими діями відбулося значне скорочення економічної активності в державі, що негативним чином відображається на податкових надходженнях до бюджету. Саме тому важливим завданням є підвищення фіскальної ефективності податкової системи взагалі, та податкових пільг зокрема. Нажаль об'єктивно оцінити ефективність податкових пільг застосовуючи для розрахунку податкових витрат лише метод втраченого доходу не завжди можливо, особливо важко це зробити щодо пільг, які мають стимулюючий характер. Оскільки гіпотетичне скасування таких пільг може привести до істотного впливу на інші складові економічної системи – податкові бази, рівень податкових витрат за іншими податковими витратами та ін., то розрахунки податкових витрат лише за втраченими доходами не зможуть об'єктивно оцінити економічну ефективність.

Тому пропонується щодо податкових пільг, відносно яких очікується регулюючий характер впливу на економічні процеси, розраховувати окрім податкових витрат за методом втраченого доходу ще й податкові витрати за методом збільшення доходів. Це дасть змогу об'єктивно оцінити ефективність податкових пільг та зробити висновки щодо доцільності подальшого застосування таких пільг, а також допоможе визначити основні вектори подальших податкових реформ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Barrios, S., Fatica, S., Martinez, D. The fiscal effects of work-related tax expenditures in Europe / European Economy Economic Papers. 2015. № 545. Directorate General Economic and Financial Affairs, European Commission. URL: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2015/pdf/ecp545_en.pdf
2. Expenditures and Sustainability. An Overview. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf>
3. Expenditures and Sustainability. An Overview. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf>

4. Saez, E. (2002) Optimal Income Transfer Programs: Intensive versus Extensive Labor Supply Responses. *Quarterly Journal of Economics*. 2002. № 117(3), 1039–73. URL: <https://eml.berkeley.edu/~saez/botqje.pdf>
5. Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies / The World Bank. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/15067/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf%3Bjsessionid%3D5AE87870490D3403299E4658B3AF4583?sequence%3D1>
6. Swift Li Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. Policy Research Working Papers: The World Bank. 2006. P. 21. DOI: <https://doi.org/10.596/1873-9450-3927>
7. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management. A Guide for Developing Economies. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2019/002/article-A001-en.xml>
8. Tax expenditure reporting and its use in fiscal management. A guide for developing economies. 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>
9. Tax Expenditures in OECD Countries. URL: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf
10. Tax Expenditures in the Nordic Countries. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>
11. Tax expenditures statement 2016. URL: <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf>
12. What are «Tax Expenditures» and How Big are Energy-related Tax Expenditures. URL: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/14739/ICTD_SummaryBrief18_Online_latest.pdf?sequence=31&isAllowed=y

REFERENCES:

1. Barrios, S., Fatica, S., Martinez, D. and Mourre, G. (2015) The fiscal effects of work-related tax expenditures in Europe. *European Economy Economic Papers*, no. 545. Directorate General Economic and Financial Affairs, European Commission. Available at: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2015/pdf/ecp545_en.pdf
2. Expenditures and Sustainability. An Overview. Available at: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf>
3. Expenditures and Sustainability. An Overview. Available at: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability.-An-Overview.pdf>
4. Saez E. (2002) Optimal Income Transfer Programs: Intensive versus Extensive Labor Supply Responses. *Quarterly Journal of Economics*, 117(3), 1039–73. Available at: <https://eml.berkeley.edu/~saez/botqje.pdf>
5. Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies. The World Bank. Available at: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/15067/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf%3Bjsessionid%3D5AE87870490D3403299E4658B3AF4583?sequence%3D1>
6. Swift Li Z. (2006) Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. Policy Research Working Papers: The World Bank, p. 21. DOI: <https://doi.org/10.596/1873-9450-3927>
7. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management. A Guide for Developing Economies. Available at: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2019/002/article-A001-en.xml>
8. Tax expenditure reporting and its use in fiscal management. A guide for developing economies. Available at: <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>
9. Tax Expenditures in OECD Countries. Available at: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf
10. Tax Expenditures in the Nordic Countries. Available at: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>
11. Tax expenditures statement 2016. Available at: <https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf>
12. What are «Tax Expenditures» and How Big are Energy-related Tax Expenditures. Available at: https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/14739/ICTD_SummaryBrief18_Online_latest.pdf?sequence=31&isAllowed=y