

А. М. Соколовська, Я. В. Петраков

КОНЦЕПЦІЯ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

Розкрито сутність і причини появи концепції податкових витрат у зарубіжних країнах, етапи її формування, шляхи імплементації в бюджетний процес із метою його вдосконалення та оптимізації системи податкових пільг; необхідні кроки для запровадження концепції в Україні.

The nature and reasons of development of the concept of tax expenditures in foreign countries, the stages of its formation, its implementation in budget process in order to improve it and optimize tax incentives are disclosed; necessary steps to introduce the concept in Ukraine are suggested.

Ключові слова: базова (нормативна) структура податку, податкові витрати, концепція еквівалентних витрат, методи оцінки податкових витрат, моделі адміністрування податкових витрат, прямі субсидії.

Поява концепції податкових витрат (*tax expenditures*) пов'язана з ускладненням податкової системи та активізацією її регулюючої функції, наслідком чого стало розширення системи податкових пільг. Необхідність їх обліку та кількісної оцінки витрат бюджету через надання пільг із метою бюджетного аналізу й удосконалення податкової системи, а також оптимізації державної підтримки певних видів економічної діяльності та груп населення зумовила розгляд податкових пільг і бюджетних субсидій як альтернативних інструментів виконання одних і тих самих соціально-економічних завдань державної політики.

У 2011 р. Директивою ЄС 2011/85 розрахунок податкових витрат був інтегрований у механізм середньострокового бюджетного планування [1], а починаючи з 2012 р. 12 із 17-ти країн ЄС, що розраховують податкові витрати, проводять політику поступового розширення податкової бази за рахунок скорочення неефективних податкових пільг [2].

Розширення з ухваленням Податкового кодексу України системи податкових пільг, у т. ч. відновлення галузевих пільг, зростання витрат бюджету від їх надання на тлі загострення проблем наповнення державного бюджету та, як наслідок, перекладання податкового тягаря на законотворчих платників, доповнення системи податкової підтримки прямою бюджетною підтримкою певних видів економічної діяльності, — усе це актуалізує перегляд системи податкових пільг як найменш обтяжливого й найбільш справедливого інструменту фіскальної консолідації. Передумовою науково обґрунтованого перегляду податкових пільг та оптимізації сукупної бюджетної підтримки суб'єктів господарювання з використанням прямих і непрямих методів є їх глибокий кількісний і якісний аналіз, можливий на основі запровадження концепції податкових витрат в Україні.

© Соколовська А. М., Петраков Я. В., 2013

Піонерами концепції податкових витрат, причому незалежно одна від одної, стали Німеччина та США. Так, у Німеччині поняття “податкові витрати”, введене для позначення податкових знижок, вирахувань, кредитів, уперше було озвучене в 1954 р. при аналізі видів бюджетних витрат. Проте на законодавчому рівні концепція дістала підтримку лише в 1965 р., із початком виходу Звіту про податкові субсидії, що представляється кожні два роки в Бундестазі з метою аналізу заходів податкової політики. Основним об’єктом оцінки були податкові пільги для корпоративного сектору, галузеві субсидії, які розглядаються крізь призму їх впливу на доходи населення й кінцеве споживання.

У США ініціатива щодо формування переліку податкових витрат належала міністерству фінансів та зумовлювалася необхідністю розв’язання політичної дилеми вибору форми державної підтримки економіки: тоді як Республіканська партія пропонувала стимулювати зростання шляхом надання податкових пільг, Демократична партія наполягала на доцільності надання прямої федеральної допомоги з бюджету. Через недостатньо широку податкову базу та зростаючі соціальні потреби фінансове відомство повинне було провести інвентаризацію всіх використовуваних податкових інструментів, що є “відхиленням від нормальної податкової системи” [3].

У зв’язку з цим у 1968 р. співробітник міністерства фінансів США Стенлі Суррей підготував перелік усіх податкових пільг, що могли кваліфікуватись як податкові витрати бюджету, згідно з котрим Комітет Конгресу США з питань оподаткування починаючи з 1971 р. став проводити щорічну оцінку податкових витрат. Подібна практика знайшла підтримку в Конгресі, й у 1974 р., після трирічних дебатів між президентом і Конгресом щодо необхідного рівня витрат, вийшов Закон про контроль витрачання бюджетних коштів (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974; PL 93-344), що передбачає включення переліку податкових витрат у щорічний звіт про бюджет. Документ містив перше визначення податкових витрат як втрат доходів бюджету, пов’язаних із наданням, відповідно до федеральних законів із оподаткування, спеціальних виключень, звільнень або знижок із валового доходу, а також спеціального кредиту, преференційних ставок податків або відстрочення податкових зобов’язань.

Зазначимо, що в обох випадках необхідність аналізу податкових витрат була продиктована зовнішніми обставинами — несприятливим економічним середовищем і рецесією. Надалі, унаслідок зростання бюджетних дефіцитів та необхідності оптимізації державних витрат, концепція податкових витрат набула поширення в інших країнах: Південній Кореї, Японії (1976), Іспанії (1978), Австрії, Канаді, Великобританії (1979), Франції (1980), Австралії (1981), Бельгії (1984), Нідерландах (1987), Фінляндії (1988), Данії, Швеції (1996), Норвегії (1999), а також, на початку 2000-х років, у Греції, Італії, Мексиці, Новій Зеландії, Польщі, Португалії, Чилі, Швейцарії.

Зростання інтересу до концепції податкових витрат із боку країн, що розвиваються, зумовлене такими обставинами:

- по-перше, встановлення щодо податкових витрат такого ж контролю, як і щодо бюджетних, як результат імплементації концепції, сприяє відповідальнішому ставленню до надання податкових пільг, підвищенню ефективності їх використання;

- по-друге, інвентаризація податкових пільг та оцінка витрат бюджету внаслідок їх надання дають змогу визначити доцільність окремих заходів податкової політики, потенціал бюджетного маневру в умовах фіскальної консолідації й тиску боргового тягаря;

- по-третє, здійснення порівняльного аналізу ефективності податкових і бюджетних витрат, як передумови для вибору оптимального способу державної підтримки певних видів діяльності й суб'єктів господарювання, сприяє переосмисленню завдань і ролі податкової політики в досягненні соціально-економічної мети, перегляду підходів до управління бюджетними витратами, збільшенню обсягу й підвищенню якості суспільних благ, що надаються державою.

Розглянемо сутність і визначення податкових витрат, заздалегідь зауваживши, що це досить складне поняття, розкрити яке можна лише через комплекс простих визначень, синтез котрих дає змогу дати повне й, на наш погляд, теоретично найточніше їх визначення.

Для розуміння сутності податкових витрат важливо встановити їх взаємозв'язок із податковими пільгами, що дає змогу визначити податкові витрати як податкові пільги або відхилення від базової (нормативної) структури податку. Це найбільш загальне й широке визначення, котре відкриває найкращі можливості для оптимізації системи податкових витрат. При цьому під базовою (нормативною) структурою податку ми розуміємо вбудовані в його юридичну конструкцію обов'язкові елементи (норми), одні з яких є його суттєвою характеристикою, зумовленою концепцією податку (його фундаментальною природою) та об'єкта оподаткування, інші — технічною нормою, зумовленою можливостями й потребами підвищення ефективності податкового адміністрування.

Звуження поняття “податкові витрати” вимагає розгляду податкових пільг із позицій результатів (ефектів) їх використання. Аналіз останніх дає підстави констатувати: якщо для платника податків використання податкових пільг полегшує податковий тягар, збільшуючи тим самим фінансові ресурси, котрі залишаються в його розпорядженні, то для держави це втрачені податкові доходи бюджету (як зворотний бік полегшення податкового тягаря). Отже, податкові витрати — це не всі податкові пільги, а лише ті, що призводять до витрат бюджету.

Оскільки держава йде на втрати бюджету, розраховуючи на отримання певного стимулюючого ефекту (заохочення платників податків до інвестицій та інновацій, створення додаткових робочих місць тощо), податкові витрати

“є не просто втраченими доходами держави, а тими доходами, від яких держава відмовилася для досягнення певної мети соціально-економічної політики” [4, с. 40]. З огляду на це податкові витрати є державними витратами, котрі реалізуються через положення податкового законодавства з метою отримання певного суспільно значимого соціально-економічного ефекту.

Втрачені податкові доходи й прямі бюджетні витрати, незважаючи на певні відмінності, зрештою призводять до одного й того ж результату — зменшують фінансові ресурси в розпорядженні держави і збільшують їх у розпорядженні суб’єктів господарювання та/або домогосподарств, що дає підстави говорити про можливість заміни одних іншими і визначити податкові витрати як альтернативну форму прямих бюджетних витрат (субсидій), котра дає змогу здійснювати регулювання економіки без підвищення податкового навантаження.

Виходячи з викладеного можна дати таке інтегральне визначення податкових витрат: 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. Це найвужче визначення податкових витрат, яке обмежує їх коло сукупністю податкових пільг, що відповідають певним вимогам, а саме:

- призводять до втрат бюджету;
- слугують досягненню мети соціально-економічної політики держави;
- є альтернативою прямим бюджетним витратам.

Доцільність наступного етапу конкретизації поняття “податкові витрати” є предметом дискусій. Деякі автори вважають, що податкова пільга не належить до податкових витрат, а класифікується як скорочення податкових платежів, якщо не може бути замінена прямими витратами бюджету на еквівалентних умовах (такими вважаються умови, за котрих заміна податкових витрат бюджетними не пов’язана зі зростанням адміністративних витрат та змінами в розподілі благ від них). На думку інших авторів, можливість заміни податкових витрат прямими витратами бюджету не повинна бути частиною їх визначення [4, с. 40, 41].

З цією точкою зору, на наш погляд, можна погодитися. Якщо податкові й бюджетні витрати мають бути рівноцінними, втрачає сенс проблема вибору найраціональніших інструментів і взагалі доцільність використання різних інструментів досягнення мети соціально-економічної політики.

Спеціального пояснення вимагає, на наш погляд, положення про те, що не всі податкові пільги зумовлюють втрати бюджету. Як показав аналіз, до втрат бюджету не призводить звільнення від ПДВ увезення (імпорту) техніки, устаткування, що використовуються у виробництві продукції, оподатковуваної ПДВ, а також звільнення від ПДВ операцій підприємств, котрі випускають проміжну продукцію [5, с. 188—199]. Такий ефект досягається через розрив ланцюжка податкових кредитів.

Не спричиняє втрат бюджету також звільнення від ПДВ операцій постачання товарів і послуг, які оплачуються за рахунок коштів державного й місцевих бюджетів, наприклад операцій безкоштовної передачі приладів, устаткування, матеріалів, окрім підакцизних, науковим організаціям, вищим навчальним закладам III—IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, котрим надається підтримка держави; операцій постачання легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування тощо. У разі їх обкладання ПДВ суму податку в ціні товару мав би сплатити одержувач за рахунок бюджетних коштів. Постачальник перерахував би до бюджету не весь податок, отриманий від одержувача, а різницю між податковим зобов'язанням і податковим кредитом, тобто суму, меншу від сплаченої за рахунок бюджетних коштів. Таким чином, звільнення вказаних операцій від ПДВ дає змогу уникнути втрат бюджету.

Незважаючи на активне застосування концепції в більшості розвинутих і багатьох країнах, що розвиваються, а також більш ніж 50-річні напрацювання у сфері оцінки й аналізу податкових витрат, їх сутність і визначення досі є предметом політичних і наукових дискусій.

Розглянемо основні визначення податкових витрат у публікаціях міжнародних організацій:

- знижки, повернення або звільнення відносно “нормальної” податкової структури, які зменшують доходи уряду та (з урахуванням того, що завдання державної політики могли бути досягнуті з використанням альтернативних механізмів — субсидій або прямих державних витрат) розглядаються як еквіваленти бюджетних витрат [6, с. 19];

- звільнення від податку, зниження податкових зобов'язань (вирахування й кредити) або ставки податку, нижчі за стандартні [7, с. 9];

- втрати доходів держави внаслідок відхилень від базової структури податку [8, с. 10];

- інструмент державної політики й заміник (субститут) прямих витрат [9, с. 130];

- оцінені витрати на преференційні заходи для певної діяльності, які повинні бути розкриті в пояснювальній інформації про бюджет як альтернатива бюджетним витратам при виборі бюджетних інструментів [10, с. 12];

- трансферти публічних ресурсів, надані шляхом зниження зобов'язань зі сплати податків відносно певного заданого рівня оподаткування (податковий орієнтир), а не з допомогою прямих державних витрат [11];

- доходи, втрачені в результаті дії окремих положень податкового кодексу, котрі можуть включати вилучення з бази оподаткування, встановлені вирахування з валового доходу, податкові кредити, застосування знижених

податкових ставок, а також відстрочення податкових платежів (наприклад, у разі використання системи прискореної амортизації). Пільги або звільнення щодо “нормальної” структури податків, які ведуть до зменшення величини збираних державою доходів, і, оскільки цілі державної політики можуть бути досягнуті в альтернативний спосіб, через надання субсидій або здійснення інших прямих витрат, пільги розглядаються як еквівалент бюджетних витрат [12, с. 102, 173].

Окрім розбіжностей у визначеннях податкових витрат, що містяться в публікаціях міжнародних організацій, існують відмінності в трактуванні цього поняття в різних країнах (табл. 1).

Таблиця 1. Визначення поняття податкових витрат та підходи до їх оцінки в зарубіжній практиці

Країна	Визначення	Підхід	Метод оцінки
Австралія	Норми податкового законодавства, що передбачають надання пільг певним групам платників податків та є відхиленням від еталонної структури податкової системи	Концептуальний	Втрачених доходів, метод нарахування
Австрія	Доходи, втрачені федеральним урядом унаслідок застосування винятків (пільг) із нормативного податкового законодавства, надані фізичним або юридичним особам за діяльність на користь громадськості	Нормативний	
Бельгія	Втрачені доходи у зв'язку із застосуванням податкових стимулів у формі винятків із податкового кодексу, що надаються для заохочення певних економічних, соціальних або культурних дій та які можна замінити прямими бюджетними витратами	Концептуальний	Втрачених доходів, касовий метод
Канада	Відхилення від еталонного податку		
Фінляндія	Відхилення від базової (стандартної) структури податку для досягнення певної мети		
Франція	Правові норми, виконання яких призводить до зниження податкових надходжень для держави, порівняно із застосуванням нормальної податкової бази	Нормативний	Втрачених доходів, метод нарахування
Німеччина	Чітке визначення відсутнє. Ототожнюються з вигодами, одержаними підприємствами або секторами економіки	Еквівалента витрат	
Нідерланди	Відхилення від еталонної податкової системи	Нормативний	
Італія	Преференційний податковий режим, котрий є відхиленням від принципів універсальності, рівномірності й прогресивності оподаткування	Концептуальний	Втрачених доходів, еквівалента субсидій, касовий метод
Великобританія	Податкові пільги, що є альтернативою державних витрат та які мають подібні ефекти	Еквівалента витрат	
США	Преференційні відхилення від нормативної еталонної податкової структури	Концептуальний, нормативний	

Джерело: Villela L. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation / L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt // Inter-American Development Bank Working Paper Series. — 2010. — No. IDB-WP-131. — P. 28, 29 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

Як показав аналіз визначень податкових витрат, у різних країнах застосовуються неоднакові їх концепції, що ускладнює (а іноді й унеможлиблює) міжнародні порівняння кількісних оцінок податкових витрат. Найширшою є концепція податкових витрат, котра ґрунтується на їх ототоженні з податковими пільгами або відхиленнями від базової (нормальної, стандартної) податкової структури. Її застосування розширює сферу бюджетного контролю, підвищуючи прозорість податкової системи, та створює передумови для проведення ефективніших податкової й бюджетної політик, але водночас може ускладнювати кількісну оцінку податкових витрат та збільшувати витрати на реалізацію концепції. Найвужчою є концепція податкових витрат, яка найповніше розкриває їхню сутність (використовується в Бельгії), що полегшує її застосування.

Узагальнення зарубіжного досвіду застосування концепції податкових витрат свідчить про те, що її формування включає шість етапів. Розглянемо ці етапи.

1. Встановлення цілей і завдань застосування концепції податкових витрат.

Застосування концепції податкових витрат пов'язане з досягненням таких цілей:

- інтеграція податкових пільг у бюджетний процес та включення їх у сферу бюджетного контролю;
- надання інформації суспільству;
- обґрунтований вибір з-поміж різних варіантів розподілу бюджетних коштів із урахуванням змін доходів і витрат бюджету [4, с. 55] та посилення на цій основі обґрунтованості податкової й бюджетної політик;
- підвищення ефективності використання податкових пільг;
- перегляд системи податкових пільг.

2. Вибір концептуальної основи для визначення базової (нормативної) структури податку (податкової системи) та відхилень від неї.

До визначення такої структури застосовується три підходи [13, с. 20, 21]:

- концептуальний: базова (нормативна) структура податку визначається відповідно до концепції податку й об'єкта оподаткування, що використовується в певній країні, та з урахуванням можливостей його адміністрування, а податкові витрати — як відхилення від цієї структури (Австралія, Бельгія, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Португалія, Фінляндія, Чилі);
- законодавчий: базова податкова структура та податкові витрати визначаються згідно з чинним податковим законодавством (Австрія, Аргентина, Бразилія, Нідерланди, Колумбія, Перу, Франція, Південна Корея);
- еквівалентних витрат (витратний): визнання податкових витрат відбувається тоді, коли вони аналогічні прямим субсидіям чи бюджетним витратам (Німеччина). Наслідком застосування цього підходу стало невизнання податковими витратами податкових субсидій, що надають вигоди більшості

платників податків, та визнання лише спеціальних податкових стимулів або звільнень, спрямованих на реалізацію однієї з чотирьох цілей: захистити певні галузі чи сектори економіки або допомогти їм адаптуватися до нових умов; забезпечити зростання виробництва; знизити ціни на певні товари й послуги, що споживаються домогосподарствами; стимулювати заощадження [14, с. 26].

В окремих країнах застосовується одразу декілька підходів: у Великобританії — концептуальний і еквівалентних витрат, у США — концептуальний і законодавчий, у Швеції — концептуальний для податків на доходи та законодавчий — для податків на споживання.

Варто зауважити, що базова (нормативна) структура податку (податкової системи) не є статичною, вона відображає рівень інституційного, технологічного, соціально-економічного розвитку. Тому окремі елементи податкових систем розвинутих країн, що відповідають її базовій (нормативній) структурі, у країнах із ринками, що розвиваються, розглядаються як відхилення. Суб'єктивне сприйняття принципів оподаткування — справедливості, рівномірності, недискримінаційності, а також ефективності — у кожній окремо взятій державі також впливає на специфіку концепції податкових витрат.

3. Формування переліку податкових пільг (відхилень від нормативної податкової структури), що підлягають оцінці.

Вибір характеристик і елементів базової (нормативної) податкової структури визначає перелік відхилень від еталону. На цьому етапі формування концепції ключову роль відіграють технічна й політична складові, а також наявні бюджетні правила та обмеження. Зокрема, відповідно до критеріїв ОЕСР, рекомендується вважати елементами нормативної структури податку пільги, котрі застосовуються до великої групи бенефіціарів або декількох галузей економіки, а також податкові пільги, які складно або неможливо замінити прямими бюджетними витратами, а отже й об'єктивно оцінити [15, с. 13].

Вплив політичного чинника виявляється в тому, що природним бажанням політиків є розширення можливостей для збільшення державних витрат, тому традиційні відхилення (пільги) дедалі частіше переміщаються в категорію елементів нормативної податкової структури. Це дає змогу збільшувати фактичні фінансові ресурси в розпорядженні платників податків при зниженні податкових витрат, які потрапляють у сферу бюджетного контролю.

Водночас органи публічного нагляду, фінансові органи, прагнуть включити всі факультативні елементи в категорію “відхилень”, пояснюючи це об'єктивними втратами бюджету внаслідок недоотримання податкових надходжень і необхідністю суворого контролю як за прямими, так і за непрямими державними витратами.

Країни з розвинутою бюджетною системою, що передбачає цілий ряд правил і обмежень для розширення переліку витрат або збільшення асигнувань за окремими програмами, допустимої межі бюджетного дефіциту й державного

боргу, мають проблеми зі створенням фіскального простору для стимулювання економічного зростання. У такому разі надання податкових пільг стає основним об'єктом боротьби між законодавчою й виконавчою владами.

Класифікація податкових витрат може здійснюватися за:

— базою оподаткування. Відхилення розраховують для податків на доходи, капітал, споживання (Бразилія, Норвегія, Швеція). Застосовується при аналізі сукупного впливу податкових пільг на поведінку платників податків, а також у податковому плануванні та прогнозуванні;

— цілями виникнення. Податкові витрати аналізують у розрізі функцій бюджету, реципієнтів, взаємопов'язаних видів прямих бюджетних витрат (Великобританія, Німеччина, Данія, Норвегія, США, Фінляндія, Швеція), що дає змогу оцінити їх результативність (здатність досягти поставлених цілей), стимулюючий характер для окремих видів діяльності та/або груп реципієнтів, вплив на продуктивність останніх. Такий підхід також надає можливість проводити аналіз у розрізі кінцевих набувачів вигоди від застосування податкових пільг;

— видом податкових пільг. Податкові втрати аналізуються в розрізі основних видів пільг, що дає змогу оцінити масштаб і ефективність використання різних податкових інструментів (Австрія, Австралія, Аргентина, Канада, Мексика, США, Фінляндія).

Найчастіше країни використовують багаторівневі системи класифікації, поєднуючи всі три підходи, додаючи додаткові класифікаційні ознаки відповідно до цілей аналізу.

У зарубіжній практиці поширено три підходи до оцінки податкових витрат:

- 1) аналіз у розрізі певних критеріїв;
- 2) оцінка нових податкових витрат до їх уведення;
- 3) оцінка податкових витрат для продовження або припинення їх дії [16, с. 29, 30].

4. Вибір методу/моделі обліку й оцінки податкових витрат.

Застосовуються такі методи оцінки податкових витрат:

— упущених (втрачених) доходів. Метод передбачає визначення суми податків, які були б сплачені за відсутності податкових пільг, тобто виходячи з базової (нормативної) структури податків (розрахунок нормативних податкових зобов'язань платників податків за умови їх незмінної поведінки й незмінних доходів від інших податків), та їх подальше порівняння із сумою фактично сплачених податків;

— відновлених доходів. Метод передбачає визначення суми податків, котрі можуть бути додатково сплачені до бюджету в результаті скасування податкової пільги з урахуванням змін у поведінці платників податків і впливу інших податків;

— еквівалентних витрат. Метод передбачає визначення суми прямих витрат, зазначених державою для досягнення доходом платника податків, після

сплати всіх податків в умовах заміни податкової пільги прямими бюджетними витратами у формі субсидій або трансфертів, рівня, що був би в нього в умовах застосування пільги.

Статті податкових витрат, котрі не вдалося кількісно оцінити, як правило, не враховуються в сукупних податкових витратах та не включаються у звіт. Серед оцінених статей не всі мають високу точність оцінок. Наприклад, у Австралії 56 % оцінених статей податкових витрат (за їх сукупною вартістю) характеризуються високою й середньою надійністю, у Німеччині 24 % оцінок розглядаються як “дуже добрі”, 29 % — як “добрі” і 47 — як приблизні [4, с. 70, 91].

У сучасній практиці використовують чотири методики збору й аналізу інформації про податкові витрати:

- прямий збір даних із звітності про податки. Незважаючи на порівняно низьку популярність цієї методики, збір інформації на основі податкової звітності та її агрегація в органі адміністрування дають змогу оцінити податкові витрати з використанням методу втрачених доходів;

- оцінка на основі агрегованої статистики. Методика передбачає обробку змішаних даних із податкової звітності й макростатистики національних рахунків. Вважається, що розмір податкових витрат є еквівалентним/пропорційним загальному обсягу операцій. У такому разі для виключень і знижок із податку на прибуток підприємств, згідно з методом втрачених доходів, розмір податкових витрат становитиме сукупний розмір знижок, помножений на ставку податку. Цей метод, як правило, використовується для оцінки втрат від застосування знижених ставок податків (шляхом множення фактичних надходжень на понижувальний коефіцієнт). Окрім того, деякі країни використовують його при оцінці втрат від виключень і знижок із податку на доходи фізичних осіб шляхом множення сукупного обсягу знижок або виключень на граничну середньозважену ставку (*marginal weighted average rate*), заздалегідь розраховану для базисного року та щороку поновлювану. В ідеалі, розрахунок повинен проводитися із застосуванням граничної середньозваженої ставки для кожного окремого виду пільг, що максимально підвищить об'єктивність методу втрачених доходів;

- сукупні імітаційні моделі (*aggregate simulation models*). Ця методика передбачає використання агрегованої статистики (з податкових джерел, національних рахунків, бюджетних досліджень) високого рівня стратифікації для оцінки пільг із податку на доходи фізичних осіб (застосовується в Австралії з 2004 р. для характеристики розподілу доходів і податкових пільг в розрізі населення за групами доходів). Моделі, які ґрунтуються на матрицях типу “ресурс — продукт” (модифікація моделі “витрати — випуск”), використовують для оцінки втрат від пільг із ПДВ. Оскільки самі лише дані платників податків про суми таких пільг не дають реального уявлення про обсяг

податкових втрат, розрахунків у моделі здійснюється із застосуванням таблиць “ресурс — продукт”, що дають змогу точніше визначати податкові втрати шляхом порівняння міжгалузевих купівель і продажів різних товарів та послуг (застосовується в Канаді з 2003 р. і в Чилі з 2005 р.);

— мікромоделювання. Цю методику використовують для аналізу даних податкової звітності, альтернативних або додаткових джерел (бюджетні дослідження, корпоративна фінансова звітність). Мікромоделювання полягає в перерахунку податків, котрі міг би заплатити кожен платник у разі зміни податкового законодавства. Втрачені доходи в такому разі розраховують як різницю в доходах до та після внесення змін у правила оподаткування.

Такі моделі детально розроблені під дані базисного року, щороку поновлюються та застосовуються за неможливості використання сукупних імітаційних моделей, для податків із прогресивними ставками, при оцінці загального або окремих ефектів від застосування податкових пільг, розрахунку граничних середньозважених ставок податків [16, с. 31—33].

Інформація про методики оцінки податкових втрат і джерел інформації в країнах ОЕСР наведена в табл. 2.

5. Встановлення порядку (форми, періодичності, цільової аудиторії) публічної звітності про податкові витрати в бюджетному процесі (бюджетно-податкового нагляду).

Дослідження, проведене секретаріатом ОЕСР у 2009 р., дало змогу виокремити три найпоширеніші моделі адміністрування податкових витрат. Це:

1) загальна бюджетна модель адміністрування (Австралія, Австрія, Канада, Франція, Іспанія, США) — використання уніфікованих рахунків для різних видів податкових витрат та періодичні публікації щорічних звітів, інтегрованих у загальну бюджетну звітність. До характеристик моделі відносять такі:

— модель застосовується в країнах із тривалою історією оцінки й аналізу податкових витрат, сталими податковими системами;

— інформація про податкові витрати в бюджетних звітах подається окремо та є стандартизованою;

— аналіз застосування податкових пільг — важливий елемент ухвалення рішень урядом;

— звіти про податкові витрати підлягають законодавчому затвердженню та є компонентами бюджетного звіту;

2) квазібюджетна модель адміністрування (Німеччина, Італія, Нідерланди, Португалія) — складання регулярних звітів тільки про істотні податкові витрати, розгляд їх поза бюджетною звітністю. Звіти не потребують законодавчого затвердження та не прив'язуються до звіту про бюджет. До характеристик моделі відносять такі:

— порівняно недавня історія застосування концепції податкових витрат (за винятком Німеччини);

Таблиця 2. Методики оцінки податкових втрат і джерела інформації в країнах ОЕСР

Країна	Методики	Джерела інформації
Австралія	Агреговане моделювання, розподільне моделювання, імітаційне мікромоделювання	Податкові бази, національні рахунки, дослідження, статистика продажів і виробництва
Австрія	Прямий аналіз даних податкової звітності, агреговане моделювання	Дані щодо доходів бюджету, податкова статистика, національні рахунки, банківська статистика
Бельгія	Імітаційне мікромоделювання, агреговане моделювання	Податкові бази
Велико-британія	Імітаційне макромоделювання	Податкові бази, національні рахунки
Німеччина	Імітаційне макромоделювання, комп'ютеризовані податкові моделі	Податкові бази, національні рахунки, спеціальні рахунки, що застосовуються в податковому адмініструванні
Нідерланди	Імітаційне мікромоделювання	Податкові бази, національні рахунки
Ірландія	Обробка первинних податкових звітів	Податкові бази, національні рахунки
Іспанія	Комп'ютеризовані моделі аналізу даних первинної податкової звітності, макромоделі	Податкові бази, національні рахунки, статистика продажів
Італія	Моделі податків на доходи, що базуються на СНР	Податкові бази, національні рахунки
Канада	Імітаційне мікромоделювання (для податків на доходи), матриці "ресурс — продукт" для ПДВ	Податкові бази, ПДВ — матриці "ресурс — продукт"
США	Різні види макро- й мікромоделей, дані первинної податкової звітності	Податкові бази, статистика промисловості, національні рахунки, статистика продажів
Фінляндія	Імітаційне мікромоделювання (на основі вибірки по 35 тис. фізичних і 200 тис. юридичних осіб)	Статистика обстеження домогосподарств, податкові бази

Джерело: Villela L. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation / L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt // Inter-American Development Bank Working Paper Series. — 2010. — No. IDB-WP-131. — Р. 36 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

— питанням податкових пільг загалом приділяється значно менша увага порівняно з попередньою моделлю;

— методи статистичного обліку, аналізу й оцінки постійно вдосконалюються;

— існують різні думки щодо доцільності включення звіту про податкові витрати в бюджетну звітність;

3) модель неінституційного нагляду й контролю. Окремі країни ОЕСР і країни з ринками, що розвиваються, надають перевагу непостійному, періодичному контролю певної групи податкових витрат. Характеристики моделі:

— аналіз податкових витрат є добровільним, вибіркоvim, без застосування послідовних методів статистичного обліку й оцінки, рівень адміністрування і контролю відносно слабкий;

— уряд проводить внутрішній аналіз і оцінку без розгляду й затвердження звіту законодавчим органом [17, с. 183, 184].

Взаємозв'язок податкових витрат і бюджетного процесу в різних країнах показано в табл. 3.

Таблиця 3. Місце податкових витрат у бюджетному процесі

Країна	Взаємозв'язок податкових витрат і бюджетного процесу
Австралія	Окремий документ
Австрія	Додаток, частина звіту про субсидії в бюджетній документації
Бельгія	Додаток до бюджету
Канада	Прив'язки немає, консультативні документи до бюджету
Франція	Додаток до проекту бюджету
Німеччина	Частина бюджетної документації, звіт про субсидії
Нідерланди	Додаток до бюджету, додаткова інформація для парламенту
Ірландія	Відсутній
Італія	Відсутній, окремий документ
Португалія	Додаток до проекту бюджету, частина звіту про бюджет
Іспанія	Складова частина щорічного звіту про бюджет
США	Додаток до звіту про річний бюджет
Великобританія	Відсутній, окремий документ (Autumn Statement)
Бразилія	Звіт про податкові витрати, додаток до звіту про бюджет
Аргентина	Додаток до проекту бюджету
Чилі	Частина проекту бюджету
Колумбія	Додаток до проекту бюджету
Перу	Додаток до проекту бюджету

Джерело: Villela L. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation / L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt // Inter-American Development Bank Working Paper Series. — 2010. — No. IDB-WP-131. — P. 45 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

6. Визначення правил управління податковими пільгами, що відносяться до податкових витрат, та методики аналізу їх ефективності й результативності.

Оскільки застосування податкових пільг сприяє розмиванню податкової бази та ухиленню від оподаткування, такі елементи податків, як виключення й дозволи на списання, поступово виводяться з групи “відхилень” шляхом фіксації в “базовій” податковій структурі із законодавчим закріпленням інструментів їх обмеження у формі:

- граничного розміру (“стелі”) застосування окремих видів витрат;
- нижньої межі (“підлоги”) допустимих витрат, що дають право на визнання податкових витрат;
- припинення дії при підвищенні рівня доходів;
- додаткових заходів контролю окремих груп податкових витрат.

Серед ключових питань аналізу результативності податкових витрат (на прикладі штату Вашингтон) виділяють:

1. Групи фізичних осіб, організацій, види економічної діяльності, податкові зобов'язання котрих перебувають під істотним впливом податкових преференцій.

2. Цілі державної політики, досягнення яких виправдовує надання податкових преференцій, зокрема (але не виключно) законодавча історія, право законодавчої ініціативи, обставини, котрі свідчать про те, що податкові пільги стимулюватимуть економічне зростання або сприятимуть справедливішому перерозподілу ресурсів, стабілізації місцевих фінансів чи збереженню високооплачуваних робочих місць.

3. Факти, які підтверджують, що застосування податкових пільг дало змогу досягти однієї з цілей державної політики.

4. Можливість того, що продовження дії пільги сприятиме досягненню однієї з цілей державної політики.

5. Імовірність виникнення додаткових переваг у бенефіціарів податкової пільги, не передбачених законодавством.

6. Імовірність негативних ефектів для певної категорії платників податків у разі припинення дії податкової пільги, зокрема негативний вплив підвищення податкового тягаря на зайнятість і економіку.

7. Можливість модифікації податкової пільги для повернення отриманих переваг, якщо цілі, передбачені при її наданні, не досягнуті.

8. Фіскальні наслідки податкових преференцій, у т. ч. минулі й очікувані.

9. Ступінь впливу скасування/припинення податкової пільги на розподіл податкових зобов'язань на рівні штату.

10. Дослідження практики застосування подібних податкових пільг у інших штатах та оцінки можливих суспільних вигід від їх застосування в штаті Вашингтон [18].

Спроби створення й використання систем оцінки податкових витрат на локальному рівні (рівні штатів) у США почали робитися з початку 2005 р. Утім, у ряді штатів вони виявилися безуспішними (зокрема, в Коннектикуті, Вісконсині, Техасі) [19, с. 28].

Запровадження додаткових податкових пільг має передбачати попереднє обговорення таких питань:

- чому є потреба в введенні нової пільги;
- виконанню яких завдань і досягненню яких цілей сприятиме застосування пільги та яким чином оцінюватиметься її результативність;
- які є докази того, що застосування податкової пільги сприятиме досягненню очікуваних результатів;
- у чому полягає перевага пільги над програмою прямого бюджетного фінансування в рамках встановлених цілей і завдань.

При цьому запровадження додаткових податкових пільг вважатиметься виправданим за умови:

- усунення провалу ринку;
- наявності обґрунтованих, здійснених і оцінюваних завдань;
- недопущення пом'якшення прогресивності податку на доходи;

- відсутності ускладнення системи податкового адміністрування;
- недопущення економічних втрат (порушень);
- економічності порівняно з програмами прямих бюджетних витрат [20, с. 10, 11].

Еволюція концепції податкових пільг під впливом бюджетно-податкових реформ (на прикладі США та ОЕСР)

Первинна ідея оцінки податкових пільг С. Суррея в 1967 р. стосувалася виключно податків на доходи фізичних осіб і корпорацій. Застосування концептуального підходу до вибору нормативної податкової системи (структури) спрощувалося можливістю використання визначення поняття “дохід” відповідно до правила Хейга — Саймонса (Haig-Simons), а згодом — Шанца — Хейга — Саймонса (Schanz-Haig-Simons) [3].

Надалі аналіз втрат бюджету від податкових пільг розширено за рахунок включення в об’єкт аналізу податків на споживання та власність. Окрім того, здійснено перехід на дуалістичну систему оцінки із застосуванням концептуального й нормативного підходів [21]¹.

Аналіз податкових витрат мав на меті:

1) забезпечення всеосяжного обліку бюджетних витрат (зокрема, за рахунок “захованих” податків) для розуміння повноти державної підтримки тих чи інших ініціатив або груп платників податків;

2) удосконалення податкового законодавства США для підвищення справедливості, ефективності й простоти адміністрування податкової системи.

Попри підтримку Конгресу концепція стала об’єктом жорсткої критики з боку уряду, наукового співтовариства та експертів. Утім, сама концепція стала заручницею традиційних політичних баталій у Конгресі з питань бюджету [22]. Як наслідок, оцінку податкових витрат у США разом із міністерством фінансів почали проводити Спільна комісія з питань оподаткування (*Joint Commission on Taxation*), адміністративно-бюджетне управління Конгресу (*Congressional Budget Office*), Дослідницька служба Конгресу (*Congressional Research Service*), а також декілька незалежних аналітичних центрів (*Pew Research Center*, *Urban-Brookings Tax Policy Center*) [23].

Уперше істотний перегляд системи податкових пільг у рамках концепції податкових витрат здійснений 1986 р. у процесі реалізації податкової реформи, коли було знижено граничну ставку податку на доходи фізичних осіб з 50 до 33 % (28 % + 5 % додатковий податок), підвищено неоподатковувані суми

¹ Такий перехід був викликаний необхідністю зміни бази оцінки — переходом від доходу до споживання, оскільки, на думку більшості експертів, оподаткування доходів від приросту капіталу в межах першої концепції є дискримінаційним, а другої — не входить у базу оподаткування, а тому для такого виду доходів податкова система стає нейтральною (див.: *Auerbach A. J. The Investment Tax Credit: An Evaluation / A. J. Auerbach, L. H. Summers // NBER Working Paper Series. — 1979. — No. 404. — 45 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w0404.pdf>).*

доходу для малозабезпечених громадян, а з 1988 р. — запроваджено індексацію шкали доходів із метою оподаткування, зменшено ставку податку на прибуток корпорацій із 46 до 34 %, встановлено альтернативний мінімальний податок для фізичних осіб, а також уведено поняття істотності пасивних доходів від нерухомості [24].

Під впливом пропозицій щодо запровадження плоскої шкали оподаткування доходів, яка сприяла б підвищенню зайнятості, забезпеченню 11-відсоткового приросту ВВП і поліпшенню добробуту середнього класу [25]; виявлених недоліків системи прибуткових податків, що ґрунтувалася на принципі “заробив — плати” (*the pay-as-you-go* — PAYGO); збільшення податкових витрат з 5,6 млрд дол. США в 1975 р. до 84,3 млрд (згідно з планом) у 2000 р. [26, с. 5], а також розробки нових підходів до оцінки податкових витрат (зокрема, витрат від пільг по земельному податку [27], моделей прогнозування податкових витрат [18]) на початку президентства Дж. Буша була проведена чергова податкова реформа, в результаті якої для оцінки податкових витрат у США почали застосовувати третій підхід (еквівалентних витрат) і споживання як базу для оцінки [29], що дало змогу підвищити нейтральність податкової системи [30].

Як зазначає Л. Бурман, незважаючи на реформи в 1986 і 2002 рр., кількість податкових пільг виросла із 60 (1974 р.) до 135 (1986 р.) і 202 (2007 р.), а їх сукупний обсяг перевищив 1,2 трлн дол. США у 2011 р., або 83 % обсягу дискретних бюджетних витрат [31, с. 5, 6].

Нова хвиля дебатів у США з приводу податкових пільг почалася у 2008 р. і досі триває. Об’єктом дискусії є новий метод оцінки — еквівалентних витрат (застосовується з 2009 р.) та вдосконалена класифікація податкових пільг (три групи: податкові субсидії; пільги, що справляють негативні структурні впливи; інші пільги), а також вимоги щодо підвищення прозорості звітності з податкових витрат (зокрема, оцінки їх ефективності та періодичності публікації звітів) [32—34].

Міжнародні рекомендації у сфері податкових витрат. Перші спроби міжнародного порівняння обсягу податкових пільг зроблені в 1989 р. співробітниками МВФ [35]. Згодом, у 1996 р., секретаріат ОЕСР опублікував результати аналізу практики оцінки податкових витрат у окремих країнах [36], після чого, у 2003 р., було декілька публікацій Світового банку з рекомендаціями з удосконалення систем управління податковими пільгами.

Рекомендації МВФ щодо оцінки податкових витрат. Податкові витрати часто використовуються замість сформульованих у явному вигляді програм витрат. Вони також можуть бути орієнтовані на конкретні види витрат або певні категорії осіб, сімей чи компаній залежно від структури їхніх майна, доходів або витрат чи інших характеристик.

Важлива відмінність податкових витрат від програм витрат полягає в тому, що перші не потребують офіційного щорічного затвердження законодавчим

органом (хоча для окремих із них можуть встановлюватись обмеження терміну дії); вони залишаються чинними доти, доки не будуть внесені зміни в податкове законодавство, й тому не підпадають під таку ретельну регулярну перевірку, як фактичні витрати. Отже, збільшення податкових витрат може призвести до значного зниження прозорості.

Потрібно встановити вимогу щодо включення до бюджету або пов'язаної з ним фіскальної документації звіту про основні податкові витрати центрального уряду, де вказується призначення кожного положення в рамках державної політики, термін його дії та передбачувані бенефіціари. За винятком особливо складних випадків, істотні податкові витрати слід визначати кількісно. В ідеалі, слід також надавати оцінки результатів минулих податкових витрат з огляду на їх призначення в рамках політики, щоб можна було оцінити їх дієвість порівняно з положеннями, що стосуються прямих витрат.

Необхідність наведення в бюджетній документації оцінок усіх податкових витрат передбачено керівними принципами ОЕСР із оптимальної практики, у яких також рекомендується, наскільки це можливо, проводити спільне обговорення податкових і загальних витрат. Хоча оцінка таких витрат може бути пов'язана із серйозними труднощами, надання інформації про приблизні суми податкових витрат, а також опис принципів, на основі котрих проводилися ці оцінки, може істотно підвищити прозорість.

Рекомендації щодо найкращої практики податкових витрат ОЕСР передбачають:

- обов'язкову ідентифікацію податкових витрат як відхилень від нормативної структури податку (може не збігатися з поточними вимогами законодавства);

- бюджетний контроль податкових витрат з допомогою інтеграції звітів про податкові витрати у звітність про бюджетні витрати по всіх значущих податках (така інформація повинна надаватись одночасно з прямими бюджетними витратами);

- оцінку податкових витрат із використанням методу втрачених доходів або еквівалентних витрат. Відповідальність за оцінку слід покласти на міністерство фінансів.

Узагальнення результатів дослідження зарубіжного досвіду застосування концепції податкових витрат дає змогу виокремити такі тенденції:

- 1) податкові пільги, що надають переваги вузькому колу платників податків, а також пільги, втрати від деформуючого впливу яких на економіку перевищують потенційні вигоди від їх використання, поступово заміщаються пільгами, котрі приносять подвійну вигоду (*double-dividend*) — стимулюють скорочення виробництва та споживання екологічно небезпечних видів продукції, інвестиції в приватну охорону здоров'я й пенсійні накопичення, розробку та виробництво інноваційних товарів [37—39];

2) системи адміністрування податкових витрат удосконалюються, розширюючи можливості для аналізу й ухвалення рішень про зміни в податковій системі [40];

3) аналіз податкових витрат поступово переміщується із загальнодержавного на місцевий, локальний, рівень, відбувається дедалі більша деталізація напрямів і сфер застосування податкових пільг [41];

4) розробляється методологія міжнародного аналізу й порівняння податкових пільг [42];

5) зміщуються акценти з політичних дискусій на практичні заходи зі збільшення дохідної бази бюджету та реконфігурації елементів нормативної структури системи оподаткування [43];

6) розширюються горизонт і масштаби застосування податкових пільг та оцінки їх ефективності. Якщо на початкових етапах головною метою розрахунку податкових витрат були їх інвентаризація та кількісна оцінка *ex post*, то з часом, під тиском проблем довгострокового боргу і хронічного бюджетного дефіциту, горизонт оцінки зміщується з бюджетної ретроспективи на фіскальний форсайт — аналіз *ex ante* та прогноз подальшої динаміки втрат і надходжень [44; 45].

В Україні зроблено перші кроки на шляху впровадження концепції податкових витрат — ведеться облік сум наданих податкових пільг, що включає не лише власне податкові пільги, а й окремі елементи базової (нормативної) структури податкової системи, а також втрат бюджету внаслідок їх надання. Хоча окремі складові звіту про суми втрат бюджету, на наш погляд, є дискусійними, його розробка має велике значення для зміни підходів до пільгового оподаткування.

Наступними кроками на цьому шляху повинні стати:

— дотримання принципу єдиного методологічного підходу щодо класифікації втрат від пільг, що забезпечить порівнянність таких втрат у різні роки, а отже, можливість достовірного аналізу їх динаміки. Наразі цей принцип порушується. Так, у звіті за 2010 р. втрати від пільг із податку на прибуток не включали втрати від перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди (2328,9 млн грн), тоді як у звітах за 2011 і 2012 рр. такі втрати враховувалися, що зумовило заниження втрат від пільг із податку на прибуток та за всіма податками загалом у 2010 р. і, як наслідок, завищення темпів їх зростання у 2011 р. Якщо поррахувати втрати від пільг із податку на прибуток за 2010—2012 рр. за єдиною методикою, темп їх зростання у 2011 р. знизиться з 734,65 до 132,07 %.

У звіті за 2012 р. втрати від пільг із ПДВ не включали втрати внаслідок звільнення від податку операцій із постачання (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних часток (паїв), окрім тих, що розміщені під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості відповідно до законодавства;

операцій із постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів і вантажів транзитом через митну територію України, а також із постачання послуг, пов'язаних з таким перевезенням (переміщенням); операцій банків із продажу (передачі) або придбання зобов'язань за депозитами (вкладами); операцій із постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла й такого, яке будується за державні кошти. Усі ці операції враховувалися при визначенні втрат від пільг із ПДВ у 2011 р., а деякі — й у попередні роки;

— включення у звіти про суми наданих податкових пільг і втрати бюджету від їх надання відповідної інформації щодо податку на доходи фізичних осіб;

— оприлюднення звітів про суми втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг;

— оприлюднення результатів контролю використання податкових пільг, щодо яких визначено напрями використання коштів, котрі вивільняються;

— зміна підходів до надання податкових пільг, зокрема запровадження в процесі їх надання обговорення таких питань: причина введення нової пільги; завдання й цілі, виконанню та досягненню яких сприятиме застосування пільги, та спосіб оцінки її ефективності; обґрунтування того, що застосування податкової пільги допоможе досягти очікуваних результатів; перевага пільги над програмою прямого бюджетного фінансування.

У перспективі доцільно інтегрувати звіти про втрати бюджету від податкових пільг у загальну бюджетну звітність та запровадити контроль їх використання. Це створить передумови для оптимізації системи податкових пільг і підґрунтя для поглиблення податкової реформи.

Список використаних джерел

1. On requirements for budgetary frameworks of the Member States : European Council Directive 2011/85/EU // Official Journal of the European Union. — 2011. — November 23. — P. 41—47 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:EN:PDF>.

2. Tax reforms in EU Member States 2013 — Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability // European Economy. — 2013. — No. 5. — 118 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf.

3. *Surrey S. S.* The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974 / *S. S. Surrey* // *Boston College Law Review*. — 1976. — Vol. 17, Iss. 5, No. 5. — P. 679—737 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>.

4. *Малинина Т. А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / *Т. А. Малинина*. — М. : Ин-т Гайдара, 2010. — 212 с.

5. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / *А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.* ; за ред. *А. М. Соколовської*. — К. : НДФІ, 2006. — 320 с.

6. Fiscal Transparency Code (Consultation Draft of July 1, 2013) Washington, D. C.) : IMF, 2013. — 19 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/np/exr/consult/2013/fisctransp/pdf/070113.pdf>.

7. Choosing a Broad Base — Low Rate Approach to Taxation // OECD Tax Policy Studies. — 2010. — No. 19. — 157 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/choosing-a-broad-base-low-rate-approach-to-taxation_9789264091320-en#page9.

8. *Shick A.* Off-budget Expenditure: An Economic and Political Framework / A. Shick // OECD Journal on Budgeting. — 2007. — Vol. 1, No. 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/33657560.pdf>.

9. *Kraan D.-J.* Off-budget and Tax Expenditures / D.-J. Kraan // OECD Journal on Budgeting. — 2004. — Vol. 4, No. 1. — P. 121–142 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>.

10. OECD Best Practices for Budget Transparency // OECD Journal on Budgeting. — 2002. — Vol. 1, No. 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/33657560.pdf>.

11. Best Practice Guidelines — Off Budget and Tax Expenditures. — Paris : OECD, 2004.

12. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. — Вашингтон (округ Колумбия) : Международный валютный фонд, 2007. — 221 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.

13. *Villela L.* Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation / L. Villela, A. Lemgruber, M. Jorratt // Inter-American Development Bank Working Paper Series. — 2010. — No. IDB-WP-131. — 58 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

14. Tax Expenditures: Current Issues and Five-Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988. The Congress of the United States. — Congressional Budget Office. — October 1983. — 82 p.

15. Tax Expenditures in the Nordic Countries : A report from a Nordic Working Group, Presented at the Nordic Tax Economist Meeting in Oslo, June 2009 / M. R. Jacobsen et al. — Oslo, 2010. — 59 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.skm.dk/public/dokumenter/Tal45/Skatter_og_afgifter86/Tax_Expenditures_in_the_Nordic_Countries.pdf.

16. Tax Expenditures: Background and Evaluation, Criteria and Questions // U. S. Governmental Accountability Office. — 2013. — GAO-13-167SP. — 38 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf>.

17. Tax Expenditures in OECD Countries. — Paris : OECD, 2010. — 242 p.

18. *Davis C.* Judging Tax Expenditures. Spending Programs Buried within the Nation's Tax Code Need to be Reviewed / C. Davis. — N. Y. : Citizens for Tax Justice, 2009. — 29 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ctj.org/pdf/judgingtep1109.pdf>.

19. *Levitis J.* Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting / J. Levitis, N. Johnson, J. Koulisch. — Center on Budget and Policy Priorities, 2009. — 43 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.cbpp.org/files/4-9-09sfp.pdf>.

20. *Hungerford Th.* Tax Expenditures: Trends and Critiques / Th. Hungerford // U. S. CRS Report for Congress. — 2006. — RL 33641. — 24 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://assets.opencrs.com/rpts/RL33641_20060913.pdf.

21. *McIntyre M. J.* A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure / M. J. McIntyre // U. C. Davis Law Review. — 1980. — Vol. 14, No. 1. — P. 79–103 [Електронний

ресурс]. — Режим доступу: [http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/McIntyre_articles/Tax_expenditures/Davis—Tax %20Expenditures.pdf](http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/Text/McIntyre_articles/Tax_expenditures/Davis—Tax%20Expenditures.pdf).

22. Tax Expenditures: Compendium of Background Material on Individual Provisions. — Washington : U. S. Committee on the Budget, 1976. — 166 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://archive.org/download/taxexp00unit/taxexp00unit.pdf>.

23. A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis. — Washington, D. C. : Joint Committee on Taxation, 2008. — 84 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=1196>.

24. The Effects of Tax Reform on Tax Expenditures. — Washington, D. C. : Congressional Budget Office, 1988. — 65 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/84xx/doc8444/88-cbo-014.pdf>.

25. Simulating U. S. Tax Reform / D. Altig, A. J. Auerbach, L. J. Kotlikoff et al. // NBER Working Paper Series. — 1997. — No. 6248. — 55 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w6248.pdf>.

26. Tax Expenditures: A Review and Analysis. — Washington, D. C. : United States Congress, Joint Economic Committee, 1999. — 11 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://glennschool.osu.edu/faculty/seligman/6040/readings_assignments/6040%20reading %2011%20%20JEC%20Tax_Expenditures%201999.pdf](http://glennschool.osu.edu/faculty/seligman/6040/readings_assignments/6040%20reading%2011%20%20JEC%20Tax_Expenditures%201999.pdf).

27. *Anderson J. E.* Measuring Use-Value Assessment Tax Expenditures / J. E. Anderson, M. F. Griffing // *Assessment Journal*. — 2000. — Vol. 7, No. 1. — P. 35–48.

28. *Jenkins G. P.* Tax Analysis and Revenue Forecasting. Issues and Techniques / G. P. Jenkins, Ch.-Y. Kuo, G. P. Shukla. — Harvard : Harvard Institute for International Development, 2000. — 187 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/qed/dpaper/169.html>.

29. The End of Tax Expenditures as We Know? // *IRET Policy Bulletin*. — 2001. — No. 84. — 19 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>.

30. *Lerch S.* Impacts of Tax Exemptions: An Overview / S. Lerch. — Washington, D. C. : Washington State Institute for Public Policy, 2004. — 27 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.wsipp.wa.gov/rptfiles/04-01-4102.pdf>.

31. *Burman L. E.* Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform / L. E. Burman, M. Phaup // NBER Working Paper Series. — 2011. — No. 17268. — 38 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w17268.pdf>.

32. Five Steps Toward a Better Tax Expenditure Debate. — Washington, D. C. : Institute of Taxation and Economic Policy, 2012. — 7 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.itep.org/pdf/fivesteps_1012.pdf.

33. U. S. Tax Expenditures Database. — Pew Research Center, 2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pewstates.org/research/reports/tax-expenditure-database-85899429743>.

34. *Burman L. E.* Pathways to Tax Reform Revisited / L. E. Burman // Urban-Brookings Tax Policy Center, 2013. — 35 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/412861-Pathways-to-Tax-Reform.pdf>.

35. *Ebrill L.* Some Microeconomics of Fiscal Deficit Reductions: The Case of Tax Expenditures / L. Ebrill // IMF Working Paper Series. — 1989. — No. 14. — 28 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=884599.

36. Tax Expenditures: Recent Experiences. — Paris : OECD, 1996. — 121 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://books.google.com.ua/books?id=UfWE8MFkQAIC&lpg=PP1&hl=ru&pg=PA6#v=onepage&q&f=false>.

37. *Carroll R.* Income Versus Consumption Tax Baselines for Tax Expenditures / R. Carroll, D. Joulfaian, J. Mackie // Poterba J. M. NBER Book Economic Analysis of Tax Expenditures / J. M. Poterba. — NBER, 2008. — 32 p.

38. Resetting the Code. Issues in Corporate Tax Reform. — Deloitte, 2011. — 26 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/dcom-unitedstates/local%20assets/documents/tax/us_tax_corporatetaxreform_103111.pdf.

39. *Feldstein M. S.* Raise Taxes, but Not Tax Rates / M. S. Feldstein // The New York Times. — 2011. — May 4 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nytimes.com/2011/05/05/opinion/05feldstein.html?_r=0.

40. *Fleming J. C.* Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement / J. C. Fleming, Jr., Robert J. Peroni // Virginia Tax Review. — 2010. — Vol. 30. — P. 135–180 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544.

41. *Altshuler R.* Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms / R. Altshuler, R. D. Dietz // The Paper, Prepared for Presentation at the NBER Conference, “Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures”, held in Bonita Springs, FL on March 27-29, 2008. — 56 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <ftp://sned.rutgers.edu/Rutgers/wp/2008-04.pdf>.

42. *Fleming J. C.* Reinvigorating Tax Expenditure Analysis and its International Dimension / J. C. Fleming, Jr., R. J. Peroni // Virginia Tax Review. — 2008. — Vol. 27. — P. 437–562 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1119326.

43. *Gandhi S. J.* Steps for Integrating Tax Expenditures into the Budget Process and Increasing Transparency / S. J. Gandhi // Materials of the Conference “Strengthening Federal Spending Transparency: A Working Conference to Develop a Plan of Action” May 20, 2010. — Washington : Center for American Progress, 2010. — 3 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.foreffectivegov.org/files/budget/CAP-Tax_Expenditures.pdf.

44. *Gandhi S. J.* Audit the Tax Code. Doing What Works for Tax Expenditures / S. J. Gandhi // Center for American Progress. — 2010. — 16 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.americanprogress.org/issues/2010/04/pdf/dww_tax_framing.pdf.

45. *Pearson E.* Are Less-Visible Taxes Really the Answer? Factors That Shape American Attitudes toward Taxation / E. Pearson // Roosevelt Institute Policy Note. — 2013. — July 1. — 6 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Are_Less-Visible_Taxes_Really_the_Answer.pdf.