

**А. М. Соколовська**

доктор економічних наук, професор, завідувач відділення фіскальної політики та розвитку податкової системи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, [sokolovska\\_alla@ukr.net](mailto:sokolovska_alla@ukr.net)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

### ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

**Анотація.** Ідентифікація елементів базової структури податкової системи (непрямих податків) і податкових витрат є необхідною передумовою імплементації концепції податкових витрат у бюджетний процес. Їх ідентифікація ускладнюється відсутністю загальноприйнятої концептуальної моделі базової структури податку і, внаслідок цього, – загальновизнаних критеріїв кваліфікації того чи іншого положення податкового законодавства як елемента такої структури чи податкових витрат. З огляду на наведене метою статті визначено застосування концепції податкових витрат до аналізу непрямих податків. Для її досягнення розглянуто найбільш дискусійні аспекти згаданої концепції – проблеми їх ідентифікації та вимірювання, а також суперечливі наслідки її запровадження. Проаналізовано особливості застосування концепції до дослідження податкових пільг із непрямих податків – універсального й специфічних акцизів. Визначено основні елементи базової структури ПДВ та відхилень від неї, щодо ідентифікації яких серед науковців та практиків різних країн існують як консенсус, так і розбіжності. Проаналізовано підходи до кваліфікації знижених ставок ПДВ та звільнень від його сплати в суспільних інтересах у державах – членах ЄС та інших країнах, запропоновано аргументи на користь їх ідентифікації з урахуванням гармонізації цього податку. Окреслено концептуальні підходи до ідентифікації елементів базової структури і податкових витрат найменш досліджених у цьому контексті специфічних акцизів та особливості їх застосування в різних країнах. Аргументовано визначення основних елементів базової структури й податкових витрат гармонізованих акцизних податків. На підставі аналізу звітів Державної податкової служби України про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, і про інші податкові пільги виокремлено ці елементи для ПДВ і акцизного податку. Щодо останнього такі елементи визначено як для всіх підакцизних товарів, так і для окремих їх груп – алкогольних напоїв, тютюнових виробів та енергетичних продуктів. Встановлено, що в Україні склад елементів базової структури й податкових витрат з акцизного податку для алкогольних напоїв і тютюнових виробів можна обґрунтувати відповідно до напрямів їх використання, що створюють чи не створюють негативні зовнішні ефекти, тоді як для акцизного податку на енергетичні продукти – також з урахуванням теорії оптимального оподаткування. Визначено спільні проблеми в розподілі податкових пільг з ПДВ і акцизного податку між звітом про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, і звітом про інші податкові пільги. З'ясовано, що такі проблеми зумовлені невизначеністю в Україні методологічного підґрунтя для ідентифікації елементів базової структури податкової системи і податкових витрат через наведення у звітах інформації про втрати бюджету від використання податкових пільг без оприлюднення методики їх вимірювання та визначення в нормативних документах вказаних категорій (основних понять концепції податкових витрат).

**Ключові слова:** податкові пільги, концепція податкових витрат, базова структура ПДВ та акцизного податку, ідентифікація податкових витрат, вимірювання податкових витрат.

Табл. 1. Літ. 27.

**Alla Sokolovska**

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, sokolovska\_allya@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

**CONTROVERSIAL ASPECTS OF DETERMINATION  
OF TAX EXPENDITURES IN THE SYSTEM OF INDIRECT TAXATION**

**Abstract.** Identification of elements of benchmark tax system (indirect taxes benchmark) and tax expenditures is a necessary prerequisite for the implementation of the concept of the tax expenditures in the budget process. Their identification is complicated by the lack of a generally accepted conceptual model of the tax benchmark and, consequently, – generally accepted criteria for qualifying a particular provision of tax legislation as an element of such benchmark or tax expenditures. Given the above, the application of the concept of tax expenditures to the analysis of indirect taxes is determined as the purpose of the article. To achieve this goal, the most controversial aspects of the concept of tax expenditures are considered: the problems of their identification and measurement, as well as the contradictory consequences of its implementation. Peculiarities of application of the concept to the study of tax reliefs for indirect taxes – universal and specific excises are analyzed. The main elements of the benchmark for the VAT and deviations from it are identified, on the identification of which there are both consensus and disagreement among scientists and practitioners from different countries. The existing approaches to the qualification of reduced VAT rates and exemptions from payment in the public interest in the EU member states and other countries are analyzed, arguments in favor of their identification are proposed, taking into account the harmonization of this tax. The existing conceptual approaches to the identification of elements of the benchmark and tax expenditures of the least studied in this context specific excises and the peculiarities of their application in different countries are outlined. The definition of the main elements of the benchmark and tax expenditures of harmonized excise taxes is argued. Based on the analysis of the reports of the State Tax Service of Ukraine on tax reliefs, that are losses of budget revenues, and other tax reliefs, the main elements of the benchmark and tax expenditures for VAT and excise tax in Ukraine are highlighted. Regarding the latter, such elements are defined for all excisable goods, as well as for some of their groups – alcoholic beverages, tobacco products and energy products. It is established that in Ukraine the composition of the elements of the benchmark and tax expenditures of excise tax on alcoholic beverages and tobacco products can be justified according to the directions of their use, which create or do not create negative externalities, while for excise tax on energy products the theory of optimal taxation should be also taken into account. Common problems in the distribution of VAT and excise tax reliefs between the report on tax reliefs, that are losses of budget revenues, and the report on other tax reliefs have been identified. It is established that such problems are caused by the uncertainty of the Ukrainian methodological basis for identifying elements of the benchmark tax system and tax expenditures by providing information on budget losses from the use of tax reliefs without publishing the methodology of their measurement and definition in normative documents of the specified categories (basic notions of the concept of tax expenditures).

**Keywords:** tax reliefs, concept of tax expenditures, benchmark for the VAT and excise tax, identification of tax expenditures, measurement of tax expenditures.

**JEL classification:** G18, H21, H25, H30.

Концепція податкових витрат, основоположником якої є С. Суррей, а піонерами впровадження – Німеччина та США, передбачає: ідентифікацію й каталогізацію податкових інструментів, які є відхиленням від еталонної (контрольної) податкової системи і які можна розглядати як альтернативу прямим державним видаткам; вимірювання податкових витрат; організацію звітування про них задля підвищення прозорості; створення передумов для одночасного перегляду податкових та бюджетних витрат із метою прийняття рішень, котрі дають змогу найефективніше використовувати всі бюджетні ресурси. За задумом С. Суррея, кінцевою метою запровадження концепції податкових витрат було сприяння скасуванню несправедливих положень податкового законодавства, які, на відміну від більшості державних програм субсидій, що мають вищу прозорість і насамперед приносять користь нужденним, часто є “перевернутою” субсидією: вигоди від таких витрат мають тенденцію зростати разом із багатством одержувача [1].

З позицій сьогодення можна стверджувати, що концепція податкових витрат спрямована на розв’язання низки завдань:

- інформування громадськості, а також суб’єктів ухвалення рішень щодо напрямів використання державних коштів про обсяги державної підтримки, котра надається окремим економічним агентам за допомогою як податкових, так і бюджетних інструментів;

- встановлення стосовно податкових витрат такого ж контролю, як і щодо бюджетних, та забезпечення на цій основі відповідальнішого ставлення до надання й перегляду системи податкових пільг, підвищення результативності й ефективності їх використання;

- здійснення порівняльного аналізу ефективності податкових і бюджетних витрат як передумови для вибору найраціональнішого способу державної підтримки певних видів діяльності й суб’єктів господарювання;

- визначення доцільності збереження/перегляду окремих заходів преференційної податкової політики, підвищення потенціалу бюджетного маневру в умовах фіскальної консолідації й боргової залежності [2].

Хоча концепція податкових витрат С. Суррея отримала офіційне визнання, вона виявилася однією з найбільш дискусійних у теорії і практиці оподаткування, що ускладнило її практичне використання й зумовило неоднозначні оцінки його наслідків. Незважаючи на велику кількість публікацій, присвячених висвітленню сутності концепції, її найпроблемніших положень, пов’язаних із вибором еталона для ідентифікації податкових витрат та визначенням останніх [3–6], а також обговоренню практичних аспектів упровадження концепції у бюджетний процес та його особливостей у різних країнах [7–10], не втрачає актуальності необхідність посилення обґрунтування ідентифікації положень податкового законодавства як елементів еталонної податкової системи чи податкових витрат для окремих видів податків. З огляду на зазначене метою статті є аналіз непрямих податків у контексті концепції податкових витрат.

Для досягнення цієї мети розглянуто найдискусійніші аспекти концепції податкових витрат загалом та особливості її застосування до аналізу податкових пільг із непрямих податків – універсального і специфічних акцизів. Визначено основні елементи базової структури податку на додану вартість (*дали* – ПДВ) та відхилень від неї, щодо ідентифікації котрих серед науковців та практиків різних країн існують як консенсус, так і розбіжності. Окреслено наявні концептуальні підходи до ідентифікації елементів базової структури і податкових витрат найменш досліджених у цьому контексті специфічних акцизів та особливості їх застосування в різних країнах. Аргументовано визначення основних елементів базової структури і податкових витрат гармонізованих акцизних податків. На підставі аналізу звітів Державної податкової служби (*дали* – ДПС) України про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги виокремлено ці елементи для ПДВ і акцизного податку в Україні.

Одним із перших критиків концепції податкових витрат став професор Єльського університету Б. Біткер, котрий акцентував увагу на двох основних проблемах концепції – ідентифікації та вимірюванні податкових витрат [11]. Саме довкола цих проблем розгорнулися найгостріші дискусії в наступні роки. При цьому найбільшою складністю в ідентифікації податкових витрат виявилась відсутність консенсусу щодо визначення еталонної чи контрольної податкової системи (структури), відносно якої можна встановити положення податкового законодавства, що стосуються таких витрат. Обговорюються різні підходи до визначення еталона: на підставі нормативної (ідеальної) податкової структури, що охоплює загальноприйняті елементи податкової системи, необхідні для досягнення фіскальних цілей, а також справедливості, ефективності та простоти [10]; на основі базової податкової системи, наближеної до чинного податкового законодавства; на засадах компромісу фактичної (чинної) податкової системи й теоретичного ідеалу. У зв'язку з неузгодженістю підходів до визначення концепція еталонної податкової системи визнається такою, що не має достатньо суворої формальної основи і є результатом низки суб'єктивних, прагматичних рішень [10]. Через брак єдиної моделі еталона неможливо чітко та однозначно ідентифікувати й податкові витрати, що зумовлює різні підходи до їхнього визначення в різних країнах і ускладнює (а часом й унеможлиблює) їх порівняння. На думку С. Фатіки, це вказує на те, що хоча міжнародні порівняння податкових витрат відіграють певну роль, немає сенсу витрачати великі ресурси на їх покращання. Доцільніше було би зосередитися на конкретних видах податкових витрат, визначених положеннями податкового законодавства країни [15].

Наслідком труднощів з ідентифікацією податкових витрат є виокремлення в певних країнах поряд із податковими витратами й елементами базової структури податку дискусійних положень, а також положень, котрі можуть тлумачитися двояко, оскільки наявні дані не дають змоги розмежувати в них два компоненти, один з яких належить до податкових витрат, а

другий – до базової структури податку. Прикладом таких положень в Україні може бути звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції. У тій частині, в котрій така продукція купується кінцевими споживачами, її звільнення від оподаткування призводить до бюджетних втрат і має кваліфікуватись як податкові витрати, проте в тій частині, в якій вона купується суб'єктами підприємницької діяльності, що використовують її у процесі виробництва, втрачаючи право на податковий кредит, вона не належить до бюджетних податкових витрат. У Канаді подібні норми податкового законодавства включаються до спеціального меморандуму, котрий розглядається як джерело додаткової інформації, і не відображаються у звіті про податкові витрати. А в Нідерландах розробляються два списки – “А”, до якого входять безперечні податкові витрати, і “В”, що складається зі спірних податкових витрат [9].

Як наголошує В. Братич, ключові проблеми в дослідженнях податкових витрат та їх порівняння пов'язані з відсутністю єдиного визначення, обсягу та узгодженого на міжнародному рівні формату звітів про податкові витрати. Це є основною причиною того, що способи класифікації, час і методологія звітності про податкові витрати та їх зв'язки з бюджетним процесом у різних країнах настільки різноманітні [16]. Зокрема, у Канаді використовується дуже вузьке визначення податкової норми (еталона), в якому її частиною вважаються лише найбільш фундаментальні структурні елементи податкової системи. Австрія, Італія, Нідерланди та Великобританія мають звіти про податкові витрати, котрі містять усі податкові преференції, у т. ч. структурні, неструктурні (тобто власне податкові витрати) та прикордонні (податкові пільги, що включають елементи перших двох категорій, а також ті, які не можуть бути беззастережно віднесені до однієї з двох груп). Замість звіту про податкові витрати Німеччина формує звіт про субсидії, котрий охоплює як прями (бюджетні) субсидії, так і податкові пільги. Бельгія визначає податкові витрати як втрату доходу в результаті відхилення від контрольної податкової системи, тому всі елементи податкової системи, що впливають на державні доходи, внесені до звіту. Однак, якщо включення того чи іншого елемента податкової системи до еталонного показника викликає сумнів, цей елемент зазвичай звітується як податкові витрати [9].

Іншим об'єктом критики концепції податкових витрат є методи їх вимірювання, що не враховують жодних поведінкових реакцій суб'єктів оподаткування. Між тим, як стверджував Б. Біткер, не можна просто розрахувати податкові зобов'язання фізичної особи, котрі вона би сплачувала за відсутності податкових пільг, і вважати, що такими самими є втрати бюджету за їх наявності, адже припущення, згідно з яким скасування податкових пільг не вплине на поведінку платника (його економічну діяльність), є спрощеним. Якщо запровадження податкової пільги спричинило зміну поведінки платника податків, то її скасування може зумовити її повторну зміну. Це, з одного боку, робить майже неможливим точне підрахування будь-якого доходу, котрий уряд втрачає внаслідок використання податкової пільги [14]. Однак,

з другого боку, спроби врахування поведінкових реакцій можуть призвести до ще більших помилок у процесі вимірювання податкових витрат. З огляду на зазначене, Дж. Крейг та В. Алан пропонують країнам, які розробляють оцінки податкових витрат, по-перше, докладати більше зусиль для викладення припущень, застосовуваних у процесі таких оцінок; по-друге, включати до звіту про ризики, яким має супроводжуватись кожний бюджетний звіт, ретельніший аналіз ризиків для бюджету неправильної оцінки податкових витрат, а відтак, і податкових надходжень (як частини загальної оцінки фіскальних та економічних ризиків) [17].

Зазначені теоретичні проблеми породили й проблеми прагматичні. Характеризуючи їх, В. Туроні зауважував, що концепція податкових витрат не була повністю інтегрована в процес складання бюджету і великою мірою не досягла своїх цілей [1]. Зокрема у США, всупереч початковим сподіванням С. Суррея, її запровадження призвело не до зменшення, а до істотного зростання податкових витрат, що спричинило певні розчарування в корисності їх для бюджетів [14]. Не повністю досягнуто й іншу ціль – підвищення прозорості податкових витрат. Навіть якщо більшість розвинутих країн запровадили відповідну звітність, розрив між рівнем контролю та прозорістю податкових витрат порівняно з прямими видатками залишається великим [9].

Проте, по-перше, не в усіх країнах після запровадження податкових витрат вони зростають; наприклад, у Фінляндії їх частка у відсотках до ВВП зменшилася з 14 % у 1985 р. до 7 % у 2007 р. [10]. По-друге, на динаміку згаданих витрат впливає низка чинників, серед яких важливу роль відіграють політичний фіскальний цикл, правий податковий популізм, роль економічних агентів (великого капіталу, малого й середнього бізнесу) у визначенні напрямів податкової політики. По-третє, концепція податкових витрат акцентувала увагу на податкових пільгах – на необхідності їх вдумливого запровадження та ефективного використання. Вона дала змогу з'ясувати, скільки коштують для держави такі пільги, – і в цьому розумінні її значення незаперечне: не можна не погодитися, що уряди й громадяни, не поінформовані про бюджетні втрати від пільг, почуватимуться більш вільно при їх запровадженні й використанні, ніж поінформовані. Незважаючи на те, що початкові сподівання С. Суррея не справджуються, здається, існує широка згода, що певна форма офіційної звітності про податкові вирахування, поступки, стимули тощо все ще потрібна [14].

Дослідження проведено з використанням загальнонаукових методів пізнання: критичного аналізу дискусійних положень концепції податкових витрат; поєднання нормативного (концептуального) і позитивного – для ідентифікації елементів базової структури податкової системи (податку) і податкових витрат; абстрактно-логічного й конкретного – у процесі теоретичного обґрунтування елементів базової структури податкової системи з позицій сутності того чи іншого податку й теорії оптимального оподаткування та особливостей визначення таких елементів у різних країнах; компа-

ративного аналізу – у процесі порівняння підходів до ідентифікації одних і тих самих елементів податкових витрат для непрямих податків у різних країнах; поєднання якісного і кількісного – для аналізу як змісту, так і вартості окремих складових базової структури і податкових витрат для непрямих податків в Україні.

Найбільше дискусій у фінансовій літературі точиться довкола визначення базової структури й податкових витрат прибуткових податків, що можна пояснити як історично (запровадження концепції податкових витрат у США відбувалося шляхом складання їх переліку саме для прибуткових податків), так і визначенням бази податку на доходи в багатьох країнах на основі концепції комплексного доходу Хейга – Саймонса, що була піддана критиці як така, котра в чистому вигляді не може бути еталоном для визначення податкових витрат. Більше того, саме через цю теорію концепція базового податку (а відтак, і податкових витрат) на доходи зазнала найбільшої критики. Б. Брюс зауважував: “Покійний Норман Б. Туре якось сказав мені, що майже все погане в податковому кодексі – через Хейга – Саймонса. Мені знадобився певний час, аби зрозуміти, що він був правий”. І далі: “Коли Туре став заступником міністра фінансів з податкових та економічних питань у 1981 р., він доклав зусиль, аби змінити підхід адміністрації Рейгана до податкових витрат. Туре твердо вважав, що Хейг – Саймонс (концепція комплексного доходу Хейга – Саймонса як об’єкта прибуткового оподаткування. – А. С.) був неправильною неявною (імпліцитною) базою для визначення того, що є податковими витратами, а що ні” [11].

На відміну від прибуткових податків питанням визначення базової структури й податкових витрат з непрямих податків приділяється набагато менша увага. Стосовно ПДВ це можна пояснити відносною простотою й відсутністю великих суперечок щодо визначення його базової структури, котрою визнається кінцеве споживання товарів та послуг усередині країни, що відповідає концепції універсального акцизу й вимогам оптимального оподаткування товарів та правилам утримання податку за принципом країни призначення. Це зумовлює наявність консенсусу стосовно визначення основних елементів базової структури ПДВ. До них можна віднести:

- вирахування “вхідного” ПДВ, сплаченого під час придбання товарів та послуг, використаних у процесі виробничого (проміжного) споживання: зазначене вирахування забезпечує оподаткування власне доданої вартості, тобто відповідає сутності податку;

- вилучення з переліку суб’єктів оподаткування дрібних платників, контроль за оподаткуванням котрих є складним через їх велику чисельність, а оподаткування приносить невеликі податкові надходження, шляхом встановлення порогового значення величини річного обороту, нижче якого суб’єкти господарювання не вважаються платниками ПДВ;

- оподаткування за нульовою ставкою експорту товарів та послуг: звільнення від ПДВ операцій із їх постачання на експорт з подальшим відшкодуванням суми “вхідного” податку дає змогу уникати подвійного оподаткування

доданої вартості в країні, де вона створюється, і країні, де вона споживається, тобто відповідає сучасним вимогам оподаткування міжнародної торгівлі за принципом країни призначення;

– оподаткування за однією стандартною ставкою податку внутрішніх операцій постачання товарів та послуг, що відповідає вимогам оптимального оподаткування;

– звільнення від оподаткування операцій, передбачене міжнародними й регіональними податковими угодами: згідно з ієрархією норм міжнародне право має перевагу над регіональним та національним правом. Тому ці заходи повинні враховуватися в податкових нормах та включатися до базової структури податку [18];

– “технічні” винятки, тобто звільнення від оподаткування, зумовлені технічними причинами, – складністю справляння податку або високими адміністративними витратами на його утримання. Найвагомими прикладами таких “технічних” винятків є звільнення від ПДВ фінансових і страхових послуг, деяких видів операцій з нерухомим майном та послуг з азартних ігор (“...в ідеалі ці види діяльності були б об’єктом оподаткування ПДВ, але прагматичні міркування визначили їх звільнення” [19]).

Оскільки причини трактування звільнення від оподаткування наведених операцій як елементів базової структури ПДВ не є очевидними, розглянемо їх докладніше. Тим більше, що в різних країнах існують різні підходи до їх кваліфікації.

У системі фінансових операцій Р. де ла Ферія та Р. К. Ендінг виокремлюють три групи операцій, звільнення від ПДВ яких має особливості, що дають змогу ідентифікувати їх як “технічні” винятки: 1) інвестиції у права власності (операції з акціями, частками в компаніях чи асоціаціях, борговими зобов’язаннями та іншими цінними паперами); 2) послуги фінансового посередництва щодо надання кредитів, послуги банків та подібних організацій, котрі пов’язують кредиторів (вкладників) і позичальників; 3) операції страхування і перестраховування, включаючи пов’язані з ними послуги, а також лотереї та інші форми грального бізнесу.

Труднощі з оподаткуванням ПДВ першого виду фінансових операцій – інвестицій у права власності – пов’язані з великою кількістю осіб, що набувають цих активів, котрі є фізичними особами, не зареєстрованими платниками ПДВ. Крім зазначеного, необхідність звільнення цих операцій від ПДВ зумовлена тим, що теоретично податок на споживання ніколи не слід стягувати з інвестицій [19].

Труднощі з оподаткуванням ПДВ послуг фінансового посередництва пов’язані з їх наданням без явної плати (комісії): банки та інші фінансові посередники часто закладають плату за такі послуги в процентну маржу між позиками і депозитами та в плату за інші послуги з іншими типами маржі. Вимірювання таких прихованих платежів у пакетах фінансових послуг для цілей стягнення ПДВ з кожної транзакції становить серйозну концептуальну й адміністративну проблему [20], вирішення якої перебуває на шляху



ху звільнення посередницьких та інших фінансових послуг із неявними комісіями від ПДВ. Це дає змогу уникати необхідності визначення суми зобов'язань з ПДВ за кожною операцією та суми податкового кредиту, на котру отримують право покупці фінансових послуг, тим самим знижуючи як адміністративні витрати податкових органів, так і витрати на дотримання податкового законодавства.

Щодо страхових операцій, то страхові послуги, відмінні від послуг зі страхування життя, звільняються від оподаткування в традиційному європейському ПДВ та розглядаються як оподатковувані операції у багатьох сучасних системах цього податку [19]. Зокрема, вони оподатковуються в Новій Зеландії, що є лідером в оподаткуванні зазначених послуг, Австралії, Сінгапурі, Туреччині та Південній Африці. Проте послуги зі страхування життя дотепер звільнені в повному обсязі, можливо, частково через те, що істотна частина премій зі страхування життя є заощадженнями страхувальника й, відтак, не повинна оподатковуватися ПДВ, котрий є податком на споживання [20].

Необхідність звільнення від ПДВ низки фінансових послуг передбачена Директивою 2006/112/ЄС Ради ЄС. Водночас вона дозволяє державам-членам надавати своїм платникам податків право обирати спосіб оподаткування вказаних послуг, чим обмежено скористалися такі країни, як Бельгія, Франція та Німеччина. Як наслідок, більшість країн – членів ЄС звільняють від ПДВ основні фінансові послуги та оподатковують так звані вторинні послуги, що базуються на явній комісії [20].

Не технічними причинами, а сутністю податку обґрунтовує звільнення від ПДВ фінансових послуг професор Й. Ланг. На його думку, цим податком обкладається споживання, а не фінансування споживання за допомогою платіжних коштів та кредитів. Тому метою звільнення від ПДВ “оборотів платіжних коштів та кредитів” є відмежування процесів фінансування від процесів обміну продукцією і послугами, аби запобігти подвійному оподаткуванню таких операцій [21].

З позицій практичної зручності та доцільності обґрунтовується також звільнення від ПДВ операцій постачання будівель або їх частин, крім поставки до першого заселення.

Оскільки ПДВ є податком на споживання, а нерухомість – товаром тривалого використання, то ідеальним варіантом, на думку західних учених [19], було б оподаткування її поточного споживання (вміненої ренти за використання власного житла) у кожному податковому періоді з наданням права на застосування вхідних податкових кредитів при купівлі. Однак спроби з метою оподаткування умовно оцінити вартість послуг, котрі отримує власник нерухомості у процесі її використання, виявилися невдалими. Тому прийнятнішим (єдиною другою найкращою альтернативою) вважається утримання ПДВ при первинному продажу нерухомості.

Попри теоретичне обґрунтування наведених “технічних” винятків як елементів базової структури ПДВ, на практиці в окремих країнах їх ідентифікують як такі, що перебувають поза сферою дії податку (до цих країн нале-

жить і Україна, де фінансові й страхові послуги, а також азартні ігри визначаються як ті, що не є об'єктом оподаткування ПДВ і не включаються ні до звіту про податкові пільги, що не є втратами доходів бюджету, ні до звіту про інші податкові пільги), а в деяких – відносять до податкових витрат.

Найбільше різночитань на практиці спостерігається щодо ідентифікації знижених ставок ПДВ на різні товари та послуги. Теоретично їх використання суперечить вимогам оптимального оподаткування товарів, внаслідок чого вони повинні належати не до базової структури ПДВ, а до податкових витрат. К. Хіді та М. Мансур зазначають, що ПДВ повинен мати як базову структуру (орієнтир) найширший показник кінцевого споживання (державного та приватного) за єдиною ставкою податку [8]. Однак окремі експерти заперечують проти їх ідентифікації як податкових витрат, принаймні стосовно знижених ставок податку на продукти харчування, фармацевтичні вироби тощо. Основними аргументами щодо цього є такі: 1) знижені ставки приносять користь особам із низькими доходами та зменшують регресивність ПДВ, тобто діють так само, як і прогресивний податок на доходи [9]; 2) знижені ставки податку на товари першої необхідності потенційно корисні для всіх споживачів, а не конкретної їх групи (протилежний аргумент) [15].

На нашу думку, знижені ставки ПДВ на товари першої необхідності, хоча й використовуються всіма споживачами, запроваджуються для реалізації певних соціальних цілей, досягти які можна також із використанням інших інструментів – бюджетних субсидій для найменш забезпечених верств населення. Відтак, пільгові ставки ПДВ відповідають критеріям податкових витрат – сприяють досягненню конкретної мети (відмінної від власної операційної ефективності податкової системи), котра може бути легко визначена й реалізувати яку можна альтернативним способом, із використанням інших інструментів державної політики.

На практиці різні країни неоднаково класифікують знижені ставки ПДВ. У Данії, Фінляндії та Швеції елементом базової структури є стандартна ставка податку, тоді як знижені ставки, у т. ч. нульова, що застосовується до внутрішніх операцій, вважаються податковими витратами [10]. У Бельгії знижені ставки ПДВ не враховуються в річному звіті про податкові витрати, крім ставок, що пояснюються не перерозподілом, а підтримкою певного виду економічної діяльності. У Нідерландах знижена ставка ПДВ на товари та послуги, котрі задовольняють базові потреби населення, вважається частиною базової структури, водночас знижена ставка на інші товари та послуги (наприклад, книги, газети, громадський транспорт) класифікується як податкові витрати [9].

Неоднозначною є також класифікація обов'язкових звільнень від ПДВ, передбачених ст. 132 Директиви 2006/112/ЄС Ради ЄС, – звільнень від оподаткування деяких видів діяльності в суспільних інтересах. Вказані звільнення в економічному розумінні часто розглядаються як податкові витрати [15], оскільки метою їх надання є стимулювання державою споживання чле-

нами суспільства послуг із позитивними зовнішніми ефектами. Проте через обов'язковий характер імплементації державами – членами ЄС у національне податкове законодавство, на нашу думку, їх варто віднести до базової структури податку. В цьому контексті вони видаються ідентичними звільненням, передбаченим міжнародними й регіональними угодами, необхідність упровадження яких також є обов'язковою для держав, що підписали такі угоди, а їх ідентифікація як складових еталонної системи не піддається сумніву. Натомість у країнах, котрі не є членами ЄС, зазначені звільнення можуть визнаватись як елементами базової структури, так і податковими витратами.

Звільнення в суспільних інтересах по-різному класифікуються в державах – членах ЄС. Зокрема, у Данії й Бельгії будь-яке звільнення включається до податкових витрат. Натомість у Фінляндії та Нідерландах частина звільнень від ПДВ, передбачених ст. 132 Директиви, вважається складовою еталонної системи (наприклад, освіта, державна або контрольована державою соціальна та медична допомога), а інша частина – податковими витратами. Так, у Нідерландах до податкових витрат належать звільнення від ПДВ послуг, пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, котрі надаються спортивними клубами; поштових послуг; послуг для цілей політичного, профспілкового, релігійного характеру [10].

У державах, що не є членами ЄС, порівняно більше звільнень належить до податкових витрат. Зокрема, прикладами звільнених від податку на товари та послуги поставок, що належать до податкових витрат у Канаді, є послуги з довгострокової оренди житла, переважна частина послуг з охорони здоров'я та стоматологічної допомоги, послуги дошкільної освіти й виховання, більшість продажів благодійними організаціями, муніципальний транспорт і послуги з правової допомоги [9].

В Україні звільнення від ПДВ, аналогічні визначеним у ст. 132 Директиви, включаються до звіту про податкові пільги, що є втратою доходів бюджету. Їхня частка в загальній сумі таких втрат із ПДВ у 2019 р. становила понад 50 %, у т. ч. внаслідок звільнення від оподаткування операцій із постачання послуг з охорони здоров'я – 15,32 %; освітніх послуг – 13,88; постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників – 7,97 % тощо, а разом із втратами, зумовленими оподаткуванням за зниженою ставкою операцій з постачання лікарських засобів і медичних виробів – понад 77 % загальної суми бюджетних втрат з цього податку.

У цілому в Україні налагоджена система звітування про податкові витрати, проте вона має особливості. Останні пов'язані з наведенням у звітах інформації про втрати бюджету від використання податкових пільг без оприлюднення методики їх вимірювання та за відсутності концептуальних визначень як податкових витрат, так і базової податкової системи. При цьому у звіті про інші податкові пільги, який ДПС України готує поряд зі звітом про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, фактично наводиться

не лише перелік податкових пільг, котрі не спричиняють цих втрат, а й елементів базової податкової системи, зокрема “структурних” пільг<sup>1</sup>, хоча відповідні терміни не вживаються й не наводяться критерії розмежування “структурних” пільг та пільг, що є втратами доходів бюджету, тобто податкових витрат. Розрахунок величини втрат бюджету від надання податкових пільг без розуміння того, що являють собою податкові витрати і базова податкова система та якими є її елементи, позбавляє такі розрахунки методологічної (концептуальної) основи, збільшує ризик випадкових, необґрунтованих рішень щодо розподілу пільг між двома звітами, результати котрих зазнають вирішального впливу суб’єктивного фактора.

Щодо переліку елементів базової структури ПДВ в Україні, то в ньому переважають традиційні елементи. Найвагомими серед них є елементи, пов’язані з оподаткуванням за нульовою ставкою операцій: вивезення товарів за межі митної території України (у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони); постачання товарів магазинами безмитної торгівлі, постачання послуг із міжнародних перевезень, а також постачання товарів, пов’язаних із міжнародними перевезеннями; постачання послуг із обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, тощо. Іншою складовою цієї групи “структурних пільг” є умовне повне звільнення від оподаткування операцій із вивезення товарів у митному режимі тимчасового вивезення; вивезення на митний склад; вивезення в митному режимі переробки. У цілому в Україні частка елементів базової структури ПДВ (“структурних” пільг) у загальній сумі пільг, представлених у Звіті про інші податкові пільги, становила 89,48 % (на 2018 р.).

Найбільш проблемним і водночас найменш дослідженим є питання визначення елементів базової структури та податкових витрат з акцизних податків. На думку одних вчених, до специфічних акцизів, на відміну від універсальних, концепція податкових витрат фактично не застосовується [22]. Аналогічну думку свого часу висловили С. Суррей та Мак-Даніель, визнавши, що для цих податків не існує жодних нормативних положень, унаслідок чого податкові витрати не можуть бути визначені [1].

Інші науковці в цьому питанні не такі категоричні. Вони не заперечують можливості визначення базової структури акцизних податків, проте пропонують різні підходи, зумовлені неоднаковим розумінням суспільного при-

<sup>1</sup> Під “структурними” пільгами ми маємо на увазі положення податкового законодавства, які в суворому розумінні є не податковими пільгами, а елементами базової структури податку. Вони можуть мати таку саму форму, як і спеціальні пільги – звільнення, вирахування, нульова ставка. Проте, на відміну від спеціальних податкових пільг, котрі є відхиленням від базової структури або податковими витратами, “структурні” пільги не пов’язані з реалізацією економічної, соціальної чи екологічної політики держави. Їх цільове призначення не виходить за межі забезпечення “власної операційної ефективності” податкової системи. Це означає, що вони можуть бути спрямовані на забезпечення платоспроможності платників, виконання міжнародних чи регіональних фіскальних угод, полегшення адміністрування податку, уникнення подвійного оподаткування тощо. Крім того, на відміну від спеціальних пільг, що надають переваги окремим платникам податків чи видам діяльності, “структурні” пільги здебільшого відповідають інтересам усіх платників.

значення таких податків. Найпоширенішою є думка, згідно з якою акцизні податки не лише мають розподільний ефект (покращують розподіл ресурсів шляхом інтерналізації зовнішніх витрат, пов'язаних зі споживанням або виробництвом підакцизних товарів), а й спрямовані на його досягнення (виконують регулятивну функцію). Зокрема, вони можуть спонукати до зниження попиту на товари, котрі справляють негативний зовнішній вплив на третіх осіб або на самих споживачів. З цієї точки зору необхідні спеціальні положення для забезпечення застосування нижчої ставки до менш шкідливого продукту (або для вилучення менш шкідливого продукту зі звичайної (нормальної) податкової бази (regular tax base) та включення його до спеціальної бази оподаткування). Інша позиція полягає в тому, що акцизи не вважаються регулюючими податками. Відповідно до неї спеціальні положення щодо менш шкідливого товару є не складовою визначення нормативної податкової бази, а винятком із неї [23].

На думку ряду вчених, базова структура має визначатися не для акцизних податків загалом, а для кожного окремого такого податку, що охоплює певну групу підакцизних товарів<sup>1</sup>. При цьому базова структура податку для кожної групи товарів може відображати зовнішній ефект (якщо його можна виміряти з розумною точністю) або чинну ставку. Наприклад, ставка акцизу на різні алкогольні напої в рамках базової структури податку повинна бути пропорційною вмісту в них алкоголю, а ставка акцизу на транспортне паливо – пропорційною викидам діоксиду вуглецю при його (палива) використанні. Якщо до базової структури належать чинні податкові ставки, то податкові витрати виникають, коли один конкретний вид продукції (наприклад, алкогольний напій місцевого виробництва) оподатковується за нижчою ставкою, ніж інші продукти з тим самим вмістом алкоголю. Однак дослідники визнають, що в певних сферах акцизної політики дуже важко визначити базову структуру й оцінити вартість податкових витрат [8], тому у звітах про податкові витрати в різних країнах можуть фігурувати не всі, а лише окремі акцизні податки.

Проведений аналіз свідчить, що здебільшого дискутуються підходи до визначення такого елемента базової структури акцизних податків, як базова (контрольна) ставка. Не є предметом активних обговорень класифікація звільнень на ті, що входять до базової структури акцизних податків, і ті, які можуть вважатися податковими витратами.

Водночас не становить особливих труднощів визначення звільнень, котрі входять до базової структури всіх акцизних податків. До них можна віднести звільнення від сплати акцизного податку:

---

<sup>1</sup> На відміну від України, у багатьох країнах ЄС використовується кілька акцизних податків. Наприклад, у Німеччині група гармонізованих акцизних податків включає шість податків (на тютюнові вироби, на енергоносії, на електроенергію, на пиво, на ігристі вина та проміжні продукти, на спиртогорічані вироби), кожен з яких регулюється окремим законом. Крім них, справляються й негармонізовані акцизи на каву, ядерне паливо (твेलі) та слабоалкогольні напої. У Великобританії діють акцизи на паливо, на тютюнові вироби, на спирт, на вино, на пиво й сидр, на автомобілі.

– вивезення (експорту) підакцизних товарів за межі митної території країни – їх ідентифікація як складових базової структури обґрунтовується сутністю специфічних акцизів як податків на споживання окремих груп товарів (підакцизних) усередині країни та їх оподаткування за принципом країни призначення, внаслідок чого операції з експорту визнаються такими, що не підлягають оподаткуванню;

– постачання товарів, призначених для використання дипломатичними та консульськими представництвами, а також представництвами міжнародних організацій. Ці звільнення не виконують функції регулювання структури споживання, а підпорядковані мотивам політичного співробітництва й надаються на виконання норм міжнародних угод;

– постачання товарів, котрі реалізуються в магазинах безмитної торгівлі. Продаж таких товарів прирівнюється до експорту й, відповідно, не підлягає акцизному оподаткуванню;

– постачання товарів на борту літаків або суден під час міжнародного пасажирського сполучення: воно повинне розглядатися так само, як і товарів, що постачаються магазинами безмитної торгівлі [24];

– ввезення підакцизних товарів на територію країни в невеликій кількості та не в комерційних цілях (в особистому багажі подорожуючих).

Елементи базової структури кожного окремого акцизного податку, що охоплює гармонізовані категорії підакцизних товарів, можна визначити, керуючись тим самим принципом, що й при визначенні базової структури гармонізованого ПДВ, тобто кваліфікуючи обов'язкові для країн ЄС звільнення як елементи такої структури. До вказаних елементів можна віднести:

– обов'язкові звільнення від акцизного податку на спирт і алкогольні напої товарів: якщо вони розповсюджуються у вигляді спирту, котрий є повністю денатурованим згідно з вимогами будь-якої держави-члена; якщо такий спирт є денатурованим та використовується для виготовлення виробів, не призначених для споживання людиною; якщо він використовується для виготовлення оцту, медикаментів, ароматизаторів, продуктів харчування (наприклад, шоколадних цукерок);

– обов'язкові звільнення від оподаткування продуктів енергії та електроенергії, котрі використовуються для виробництва електроенергії, а також електроенергії, яка використовується для збереження здатності виробляти електроенергію; енергетичних продуктів, що використовуються як паливо для аеронавігаційних цілей, крім приватних розважальних польотів; енергопродуктів, котрі використовуються як паливо для цілей судноплавства у водах Співтовариства, крім випадків використання для приватних прогулянкових суден.

Основними податковими витратами в системі гармонізованого акцизного оподаткування є частина факультативних пільг, визначених директивами ЄС:

- оподаткування за зниженими ставками акцизного податку пива, що виробляється незалежними малими пивоварними заводами, а також етилового спирту, виробленого малими спиртовими заводами з урахуванням певних обмежень;

- оподаткування за зниженими ставками будь-якого типу неігристого та ігристого вина, якщо його фактична міцність не перевищує 8,5 % об'єму;

- повне або часткове звільнення або зниження рівня оподаткування для: електроенергії, яка генерується з енергії сонця, вітру, припливів-відпливів, із біомаси, геотермальної енергії, з метану та з паливних елементів; енергоносіїв і електроенергії, що використовуються для комбінованого виробництва тепла й електроенергії; електроенергії, виробленої при комбінованому виробництві тепла і електроенергії, – за умови, що виробники комбінованої енергії є екологічно чистими; енергетичних продуктів та електроенергії, що використовується для перевезення вантажів і пасажирів залізницею, метро, трамваем та тролейбусом; електроенергії, природного газу, вугілля й твердого палива, які використовуються домашніми господарствами в побуті або благодійними організаціями; природного і зрідженого нафтового газу, котрий використовується як паливо.

Водночас окремі факультативні пільги, на нашу думку, можна віднести до базової структури акцизних податків:

- звільнення денатурованих тютюнових виробів, які використовуються у промислових або садівничих цілях; тютюнових виробів, знищених під адміністративним наглядом, призначених виключно для наукових випробувань і перевірки якості продукції, а також перероблених виробником. Кваліфікація зазначених звільнень як елементів базової структури акцизного податку на тютюнові вироби зумовлена тим, що вони стосуються використання цих виробів не для куріння, а для інших цілей;

- звільнення від акцизного податку на спирт і алкогольні напої товарів: як зразків, відібраних для аналізу, для науково-дослідних цілей, для медичних цілей у лікарнях та аптеках, для виробничого процесу за умови, що кінцевий продукт не містить спирту, тощо. Кваліфікація вказаних звільнень як елементів базової структури акцизного податку на спирт та алкогольні напої зумовлена використанням подібних товарів для цілей інших, ніж їх споживання людиною;

- звільнення від акцизного податку вина, виготовленого приватною особою та спожитого цим виробником, членами його сім'ї або гостями за умови, що не мав місця продаж. Кваліфікація зазначеного звільнення як елемента базової структури акцизного податку на спирт та алкогольні напої зумовлена складністю адміністрування такого податку, тобто це звільнення можна кваліфікувати як "технічне";

- повне або часткове звільнення від оподаткування чи зменшення рівня оподаткування енергопродуктів та електроенергії, що використовуються у сфері експериментальних проектів із технологічного розроблення екологічно чистих продуктів або щодо палива з відновлюваних ресурсів; моторного палива, котре використовується у сфері виробництва, розробки, випробування та обслуговування літаків і кораблів.

Отже, коли йдеться про звільнення від оподаткування таких підакцизних товарів, як алкогольні напої та тютюнові вироби, у разі якщо вони без-

посередньо не використовуються людьми, а призначені для інших цілей, у т. ч. для виробництва інших продуктів споживання (котрі не є підакцизними товарами) або продуктів, що не споживаються людьми, відтак, не створюють негативних зовнішніх ефектів, їх можна кваліфікувати як такі, котрі належать до базової структури акцизних податків. Натомість звільнення, які надаються з метою стимулювання змін у структурі споживання, для підтримки окремих видів діяльності чи домогосподарств, належать до податкових витрат.

Більш складною (дискусійною) є ідентифікація звільнення від оподаткування операцій із використання продуктів енергії (енергоносіїв) як виробничих ресурсів. Якщо йдеться про їх використання у хімічній, металургійній промисловості чи електролітичних процесах, то ці операції перебувають поза сферою дії акцизного податку на продукти енергії, котрим оподатковується лише їх використання як моторного палива або палива для опалювання (обігріву). Щодо палива, використовованого в інших видах промисловості, наприклад, у сфері виробництва, розроблення, випробування й обслуговування літаків і кораблів, то, з одного боку, згідно з теоремою Даймонда – Мірліса, яка передбачає, що за певних умов проміжні товари не повинні обкладатися податками, котрі збільшують бюджетні надходження, воно має звільнитися від оподаткування, і це звільнення не вважається податковими витратами, а належить до елементів базової структури. Проте, з другого боку, “мита, збори та нормативні положення поширюються як на споживачів, так і на виробників... Наприклад, акциз на пальне, використовуване як виробничий ресурс, є непрямим показником вартості дорожніх послуг, що надаються державою, та інтерналізує витрати на забруднення навколишнього середовища, котрі несуть інші особи. Тому збір, навіть якщо він непрямий, є доречним” [25]. У цьому контексті, якщо пальне як виробничий ресурс звільняється від оподаткування, то його звільнення може розглядатись як складова податкових витрат.

Неоднозначним є тлумачення й пільгового оподаткування підакцизних товарів, використовуваних у виробництві іншого підакцизного товару, – пального. З одного боку, надання тієї чи іншої податкової пільги (нульова ставка, зменшення суми податку до сплати чи звільнення від оподаткування) дає змогу уникати подвійного оподаткування (підакцизного товару, що використовується як сировина, і готового підакцизного товару). З цієї точки зору надані податкові пільги можуть трактуватись як елемент базової структури податку. Однак, з другого боку, вони можуть кваліфікуватись і як податкові витрати, оскільки використані пільги зменшують податкове навантаження на пальне – підакцизний товар, що створює негативні зовнішні ефекти.

На практиці країни по-різному визначають еталонну (контрольну) структуру акцизних податків. У Данії еталон для екологічних акцизів відображає зовнішні ефекти. Натомість Норвегія визначає контрольний (еталонний) показник, ґрунтуючись на теорії оптимального оподаткування [10], тоді як Польща – згідно з правовим підходом [7].



У Швеції еталоном (орієнтиром) для енергетичного податку є положення, згідно з яким все споживання енергетичних продуктів має обкладатися однаковим податком у розрахунку на кВт•год. Проте електроенергія та інші джерела енергії можуть оподатковуватися за різними ставками. Базовою для споживання електроенергії є звичайна ставка податку на електроенергію. Для інших джерел енергії, використовуваних для опалення, орієнтиром (контрольним показником) є ставка податку на паливо для опалення. Для енергоресурсів, використовуваних як моторне паливо, орієнтир становить ставка податку на бензин<sup>1</sup>. Вуглецевий податок, згідно з базовою структурою, має стягуватися пропорційно викидам. Базовою є звичайна ставка податку на викиди CO<sub>2</sub>, незалежно від джерела енергії та використання. Щодо звільнень від енергетичного акцизу, то паливо, використовуване як сировина у промисловості, звільняється від оподаткування, і це звільнення не вважається податковими витратами. Податок на електроенергію застосовується лише до використання електроенергії кінцевими споживачами, тому звільнення від оподаткування палива, використовуваного у виробництві електроенергії, не розглядається як податкові витрати.

У Норвегії визначення контрольного показника відрізняється для фіскальних та екологічних акцизів. Для фіскальних акцизів звільнення від податку енергетичних продуктів, використовуваних як фактори виробництва, є частиною контрольного показника (базової структури), а для екологічних податків – зовнішніми (податковими) витратами. Відхилення від стандартної ставки розглядаються або як санкції (якщо вона вища за стандартну), або як витрати (якщо вона нижча) [10].

У різних країнах у звітах про податкові витрати представлені різні види акцизних податків. Наприклад, у Швеції при визначенні податкових витрат для акцизних податків враховуються лише енергетичний та вуглецевий податки, у т. ч. податок на тепловий ефект, що стягується з ядерних реакторів. При цьому до звітів про податкові витрати включаються лише акцизи з великою базою оподаткування. Остання вважається великою, якщо акцизний податок за єдиною ставкою забезпечує принаймні 1 % загальних податкових надходжень. У Фінляндії податкові витрати розраховуються лише для податку на легкові автомобілі.

У низці країн коло акцизних податків, враховуваних при оцінці вартості податкових витрат, є набагато ширшим. Зокрема, у Нідерландах у звіті про податкові витрати враховуються витрати від пільг з енергетичного податку, власне акцизів та податку на автотранспорт. Склад податкових витрат для цих податків наведено в таблиці.

---

<sup>1</sup> Такий підхід відповідає вимогам Директиви, згідно з котрими будь-який продукт, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний як моторне паливо, повинен оподатковуватися в тому ж розмірі, що й моторне паливо, а будь-який інший вуглеводень, за винятком торфу, призначений для використання, запропонований на продаж або використаний для опалення, повинен оподатковуватися в тому самому розмірі, що і продукти енергії (ст. 2, п. 3) [26].

Таблиця. Кошторис податкових витрат у Нідерландах: непрямі податки (крім ПДВ)

Регулювання енергетичного податку
Знижена ставка для вирощування в парниках. Нульова ставка на екологічно чисту енергію. Знижена ставка на екологічно чисту енергію. Знижена ставка на енергію, вироблену в результаті спалювання відходів. Знижена ставка для загальних енергетичних установок. Податкові надбавки за екологічно чисту продукцію
Акцизи
Знижена ставка для малої пивоварні. Звільнення для нафтопереробних заводів. Звільнення для комунального водопостачання. Звільнення для літаків. Диференціація ставок для автомобільних бензинів за вмістом сірки. Диференціація ставок для тракторів та деяких інших транспортних засобів. Знижена ставка для автобусів громадського транспорту та сміттєвозів. Спеціальний акциз на автотранспорт. Звільнення для автомобілів, що працюють на електриці, та гібридних транспортних засобів. Відшкодування податку для поліцейських, пожежних автомобілів та автомобілів швидкої допомоги. Відшкодування податку для таксі. Звільнення для деяких комплектуючих виробів. Податкові надбавки на енергозберігаючі автомобілі
Податок на автотранспорт
Знижена ставка (півріччя). Подвійно знижена ставка (квартал). Нульова ставка для автобусів громадського транспорту на зрідженому нафтовому газі. Звільнення для автомобілів, старших за 25 років. Звільнення для таксі. Звільнення для поліцейських і пожежних машин. Звільнення для сміттєвозів. Звільнення для дорожньо-будівельної техніки. Інші винятки. Податкові надбавки для екологічно чистих автомобілів. Знижена база оподаткування для гібридних автомобілів і фургонів. Податок на важкі транспортні засоби. Відшкодування для міжнародних комбінованих перевезень

*Джерело:* Tax Expenditures in the Nordic Countries. A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

В Австралії податкові витрати визначаються для акцизних податків на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби. При цьому кожен акцизний податок має власний контрольний показник (еталон), який відображає його стандартні особливості. Базова структура акцизного податку на паливо містить дві складові: моторне паливо (що використовується передусім на транспорті) і паливо для опалення (обігріву). При цьому останнє звільняється від акцизу згідно з еталоном. Базовими ставками акцизу на моторне паливо є ставки, диференційовані на основі енергоемності (повного вмісту енергії): найвища ставка встановлена на паливо з високим вмістом енергії (понад 30 мегаджоулів на літр) – бензин, дизельне паливо, біодизель та авіа-

ційне паливо; дещо нижча (близько двох третин ставки акцизу, застосовуваної до палива з високим вмістом енергії) – на паливо середньої енергоемності (від 20 до 30 мегаджоулів на літр) – зріджений нафтовий газ, зріджений природний газ та етанол; найнижча (близько 45 % ставки акцизу, застосовуваної до палива з високим вмістом енергії) – на паливо з низьким вмістом енергії (менше 20 мегаджоулів на літр) – метанол [27]. Вищі ставки акцизу на етилований (освинцьований) бензин та дизельне паливо з високим вмістом сірки визнаються негативними податковими витратами [9].

Орієнтиром для споживання тютюну та тютюнових виробів є ставка акцизу, застосовувана до тютюну залежно від його вагового вмісту (ваги) в продукті.

Базова структура акцизного податку на алкогольні напої поділяється на три складові залежно від видів напоїв: напої з низьким вмістом алкоголю (менше 10 %) – передусім пиво та деякі інші алкогольні напої; напої з високим вмістом алкоголю (понад 10 %) – бренді та інші спиртні напої; вино та алкогольний сидр. Базовою ставкою акцизу на напої з низьким вмістом алкоголю є специфічна ставка акцизу, застосовувана до фасованого пива повної міцності<sup>1</sup> (включаючи безакцизний поріг у 1,15 % алкоголю). Контрольна ставка акцизу для напоїв з високим вмістом алкоголю – це специфічна ставка акцизу на алкогольні напої, крім бренді; нижча ставка акцизу на бренді визнається податковими витратами. Базовою ставкою для вина та алкогольного сидру є адвалорна ставка податку на вирівнювання вина. Податкова знижка, яка надається для певних прямих продажів виробниками у своїх приміщеннях, поштою або через інтернет, визнається податковими витратами [9].

В Австралії відсутні звільнення від акцизного податку для окремих категорій платників податків або видів діяльності.

Аналіз Звіту і Довідника інших податкових пільг в Україні в контексті акцизного податку дав змогу виокремити в їх складі елементи базової структури для всіх підакцизних товарів, а також для окремих їх груп – алкогольних напоїв, тютюнових виробів та енергетичних продуктів.

Склад базової структури акцизного податку для всіх підакцизних товарів є традиційним (звільнення від сплати податку учасників угод; визнання такими, що не підлягають оподаткуванню, операцій із вивезення (експорту) підакцизних товарів платником податку за межі митної території України; звільнення від оподаткування операцій з реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі тощо), а їх частка в загальній сумі інших пільг з акцизного податку переважає й, за нашими розрахунками, становить 60,1 %.

Основними елементами базової структури акцизного податку на алкогольні напої в Україні є оподаткування за нульовою ставкою податку спирту етилового, використовуваного для виробництва лікарських засобів, оцту, парфумерно-косметичної продукції, продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 % залишкового етанолу, продукції хі-

---

<sup>1</sup> В Австралії з метою акцизного оподаткування розрізняють пиво повної, середньої та низької міцності.

мічного й технічного призначення, біоетанолу. До основних елементів базової структури акцизного податку на тютюнові вироби належить звільнення від оподаткування операцій з реалізації тютюнової сировини та тютюнових відходів, тоді як акцизного податку на енергоносії – оподаткування за нульовою ставкою операцій з реалізації нафтопродуктів, а також речовин, котрі є компонентами моторних палив, у разі їх використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості.

Якщо частка “структурних” пільг з акцизного податку на спирт та алкогольні напої в загальній сумі інших пільг з акцизного податку в 2018 р. становила 2,17 %, то на тютюнові вироби – 3,58, а на продукти енергії (енергоносії) та електроенергію – 0,56 %.

Перелік пільг, що входять до складу податкових витрат з акцизного податку, в Україні не великий. Він включає: звільнення від оподаткування операцій з реалізації скрапленого газу для потреб населення; з реалізації на митній території України, а також ввезення на митну територію кузовів до автомобілів легкових, за умови подальшого виготовлення з них автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів, призначених головним чином для перевезення людей; операцій із ввезення на митну територію України транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами; оподаткування реалізації вироблених в Україні бензинів авіаційних та палива для реактивних двигунів без застосування підвищувального коефіцієнта 10. При цьому сума податкових витрат з акцизного податку в 2018 р., за нашими розрахунками, становила лише 0,28 % загальної суми податкових витрат з усіх податків, за якими звітує ДПС, тоді як із ПДВ – 68,73 %, а в 2019 р. 1,97 і 72,38 % відповідно.

Відсутність чіткого методологічного підґрунтя для ідентифікації елементів базової структури податкової системи та податкових витрат спричиняє спільні проблеми в розподілі податкових пільг із ПДВ і акцизного податку між звітом про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, і звітом про інші податкові пільги: включення до переліку податкових витрат пільг, котрі не призводять до втрати бюджетних надходжень, а до переліку інших податкових пільг – пільг, які спричиняють бюджетні втрати; непослідовність у кваліфікації однотипних податкових пільг – їх включення до різних звітів; неповнота системного обліку податкових пільг у довідниках, зокрема, невідображення в них низки пільг, передбачених Податковим кодексом України.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. З огляду на те, що податковим витратам з непрямих податків в Україні належить лівова частка в загальній сумі податкових витрат (щоправда, однією з причин цього є відсутність звітів про податкові витрати з податку на доходи фізичних осіб), важливого значення набуває їх коректна ідентифікація, котрій заважає брак визначення в нормативних документах таких понять, як базова структура податкової системи (й окремих податків) і податкові витрати.

Проведений аналіз показав наявність консенсусу щодо визначення основних елементів базової структури ПДВ і різні підходи у країнах ЄС до кваліфікації знижених ставок податку на окремі товари та послуги (факульт-

тативних пільг), а також обов'язкових звільнень від оподаткування деяких видів діяльності в суспільних інтересах. Вказані особливості подекуди (у разі трактування знижених ставок на окремі товари як елементів базової структури ПДВ) суперечать теорії оптимального оподаткування товарів і пояснюються пріоритетами податкової політики держав-членів та її узгодженням із потребами соціальної політики. У країнах, що не є членами ЄС, класифікація пільг з ПДВ більшою мірою відповідає концептуальним підходам до оподаткування товарів.

Проте головні розбіжності спостерігаються в підходах до ідентифікації в різних країнах елементів базової структури й податкових витрат для акцизних податків. Узгодженими можна визнати лише позиції щодо визначення окремих елементів базової структури (обов'язкових податкових пільг) для гармонізованих акцизних податків.

Відмінності у класифікації практично унеможливають порівняння обсягів (вартості) податкових витрат у різних країнах, проте не впливають на значення застосування концепції податкових витрат для удосконалення податкової політики окремо взятої країни, оскільки, попри ймовірні недоліки в ідентифікації окремих положень податкового законодавства як податкових витрат чи елементів еталона, підвищують прозорість згаданих витрат та дають змогу сформулювати уявлення про їхню величину.

В Україні склад елементів базової структури й податкових витрат з акцизного податку для алкогольних напоїв і тютюнових виробів можна обґрунтувати відповідно до напрямів їх використання, котрі створюють чи не створюють негативні зовнішні ефекти. Щодо акцизного податку на енергоносії та електроенергію, то до його базової структури зазвичай належить оподаткування за нульовою ставкою операцій з реалізації нафтопродуктів, а також речовин, що є компонентами моторних палив, використовуваних як сировина для виробництва в хімічній промисловості. Натомість звільнення, які надаються з метою стимулювання змін у структурі споживання енергоносіїв та електроенергії (наприклад, на користь збільшення виробництва і споживання електроенергії з відновлюваних джерел енергії), для підтримки окремих видів діяльності чи домогосподарств, належать до податкових витрат.

### Список використаних джерел

1. *Thuronyi V.* Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*. 1998. No. 6. P. 1155–1206. URL: <https://doi.org/10.2307/1372533>.
2. *Соколовська А. М., Петраков Я. В.* Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 23–44. URL: [https://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=639](https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=639).
3. *Altshuler R., Dietz R. D.* Tax expenditure estimation and reporting: A critical review. *NBER Working Paper*. 2008. No. 14263. URL: <https://doi.org/10.3386/w14263>.
4. *Burman L. E., Phaup M.* Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. 2011. *NBER Working Paper*. No. 17268. URL: <https://doi.org/10.3386/w17268>.
5. Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1 / Government of Canada. 2022. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html>.

6. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper Series*. 2010. No. IDB-WP-131. URL: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.
7. Kassim L., Mansour M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26, Iss. 2. P. 113–167. URL: <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>.
8. Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies / International Monetary Fund. 2019. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.
9. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Bixi, C. M. A. Valenduc, Zh. Li Swift. The World Bank, 2004. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/15067>.
10. Tax Expenditures in the Nordic Countries. A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. 2009. June. URL: <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.
11. Bruce B. The End of Tax Expenditures as We Know Them? *Tax Notes, Special Report*. 2001. July. P. 413–422. URL: [https://www.researchgate.net/publication/228132518\\_The\\_End\\_of\\_Tax\\_Expenditures\\_as\\_We\\_Know\\_Them](https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them).
12. Sugin L. Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. *Hastings Law Journal*. 1998. Vol. 50. P. 408–474. URL: [https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty\\_scholarship/57/](https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/).
13. Fleming J. C., Peroni R. J. Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*. 2010. Vol. 30. P. 135–180. URL: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1674544](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544).
14. Palisi P. Tax expenditure analysis – origins, debates and future prospects. *Treasury Working Paper*. 2017. No. 2017-03. URL: <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>.
15. Bauger L. The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation, European Economy. *Economic Papers*. 2014. No. 523. URL: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/economic\\_paper/2014/pdf/ecp523\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf).
16. Bratić V. Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*. 2006. Vol. 30, No. 2. P. 113–127. URL: <https://hrcak.srce.hr/file/9199>.
17. Craig J., Allan W. Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. *NTA Papers and Proceedings*. 2002. URL: <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>.
18. Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide / E. Caldeira, C. de Quatrebarbes, Y. Bouterige. 2018. URL: <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihnEhHUoFkix/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>.
19. De La Feria R., Ending R. K. VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* / ed. by Rita De La Feria. Wolters Kluwer, 2013. P. 3–36. URL: [https://www.researchgate.net/publication/303863105\\_Ending\\_VAT\\_Exemptions\\_Towards\\_a\\_Post-Modern\\_VAT](https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT).
20. Schenk A., Zee H. H. Financial Services and the Value-Added Tax. Taxing the Financial Sector: Concepts, Issues, and Practice / International Monetary Fund. 2004. April 16. URL: <https://doi.org/10.5089/9781589063167.071>.
21. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. 464 с.
22. The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs : Technical paper prepared for the National Audit Office / N. Hashimzade, C. Heady, G. Myles

et al. 2014. URL: [https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC\\_Tax\\_Expenditures\\_and\\_tax\\_reliefs\\_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y).

23. Kraan D. J. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. 2004. Vol. 4, No. 1. P. 121–142. URL: <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>.

24. Terra B. J. M. Chapter 8. Excises. *Tax Law Design and Drafting* / ed. by V. Thuronyi. International Monetary Fund, 1996. P. 246–263. URL: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06711-9781557755872-en/06711-9781557755872-en-book.xml>.

25. Cnossen S. The Economics of Excise Taxation. *International Studies Program Working Paper*. 2010. No. 10-18. URL: [https://www.researchgate.net/publication/254391989\\_The\\_Economics\\_of\\_Excise\\_Taxation](https://www.researchgate.net/publication/254391989_The_Economics_of_Excise_Taxation).

26. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *Official Journal of the European Union*. 2003. L 283/51. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0096&from=EN>.

27. Tax Benchmarks and Variations Statement 2020 / Commonwealth of Australia. 2021. P. 160–165. URL: [https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906\\_2020-tbvs.pdf](https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906_2020-tbvs.pdf).

### References

1. Thuronyi, V. (1998). Tax Expenditures: A Reassessment. *Duke Law Journal*, 6, 1155–1206. DOI: 10.2307/1372533.

2. Sokolovska, A., & Petrakov, Ja. (2013). The concept of tax expenditures and the ways of its implementation in Ukraine. *Finance of Ukraine*, 11, 23–44. Retrieved from [https://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=639](https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=639) [in Ukrainian].

3. Altshuler, R., & Dietz, R. D. (2008). Tax expenditure estimation and reporting: A critical review. *NBER Working Paper*, 14263. DOI: 10.3386/w14263.

4. Burman, L. E., & Phaup, M. (2011). Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *NBER Working Paper*, 17268. DOI: 10.3386/w17268.

5. Government of Canada. (2022). *Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations 2020: part 1*. Retrieved from <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2020/part-1.html>.

6. Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2010). Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper Series*, IDB-WP-131. Retrieved from <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35170590>.

7. Kassim, L., & Mansour, M. (2018). Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*, 26 (2), 113–167. DOI: 10.3917/edd.322.0113.

8. Heady, C., & Mansour, M. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. *International Monetary Fund*. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.

9. Polackova Bixi, H., Valenduc, C. M. A., & Li Swift, Zh. (Eds.). (2004). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*. The World Bank. Retrieved from <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/15067>.

10. Tax Expenditures in the Nordic Countries. A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo. (2009, June). Retrieved from <https://www.ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>.

11. Bruce, B. (2001, July). The End of Tax Expenditures as We Know Them? In *Tax Notes, Special Report*, 413–422. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/228132518\\_The\\_End\\_of\\_Tax\\_Expenditures\\_as\\_We\\_Know\\_Them](https://www.researchgate.net/publication/228132518_The_End_of_Tax_Expenditures_as_We_Know_Them).

12. Sugin, L. (1998). Tax Expenditure Analysis and Constitutional Decisions. *Hastings Law Journal*, 50, 408–474. Retrieved from [https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty\\_scholarship/57/](https://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57/).
13. Fleming, J. C., & Peroni, R. J. (2010). Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base: A Critique of the “New Paradigm” and its Denouement. *Virginia Tax Review*, 30, 135–180. Retrieved from [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1674544](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1674544).
14. Palisi, P. (2017). Tax expenditure analysis – origins, debates and future prospects. *Treasury Working Paper*, 2017-03. Retrieved from <https://treasury.gov.au/publication/tax-expenditure-analysis-origins-debates-and-future-prospects>.
15. Bauger, L. (2014). The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation, European Economy. *Economic Papers*, 523. Retrieved from [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/economic\\_paper/2014/pdf/ecp523\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf).
16. Bratić, V. (2006). Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*, 30 (2), 113–127. Retrieved from <https://hrcak.srce.hr/file/9199>.
17. Craig, J., & Allan, W. (2002). Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective. *NTA Papers and Proceedings*. Retrieved from <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gastos%20tributarios.%20Craig%20and%20Allan.pdf>.
18. Laporte, B., Caldeira, E., De Quatrebarbes, C., & Bouterige, Y. (2018). *Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice. Methodological guide*. Retrieved from <https://ferdi.fr/dl/df-PSDXZuxEEh8LihnEhHUoFkxj/tax-expenditure-assessment-from-principles-to-practice-methodological-guide.pdf>.
19. De La Feria, R., & Ending, R. K. (2013). VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. In De La Feria, R. (Ed.). *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, pp. 3–36. Wolters Kluwer. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/303863105\\_Ending\\_VAT\\_Exemptions\\_Towards\\_a\\_Post-Modern\\_VAT](https://www.researchgate.net/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT).
20. Schenk, A., & Zee, H. H. (2004, April 16). Financial Services and the Value-Added Tax. Taxing the Financial Sector: Concepts, Issues, and Practice. *International Monetary Fund*. DOI: 10.5089/9781589063167.071.
21. Lang, J. (1993). *Draft code of tax laws for the states of Central and Eastern Europe*. Bonn: Federal Ministry of Finance [in Russian].
22. Hashimzade, N., Heady, Ch., Myles, G., Oats, L., Scharf, K., & Yousef, H. (2014). *The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs* (Technical paper prepared for the National Audit Office). 2014. Retrieved from [https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC\\_Tax\\_Expenditures\\_and\\_tax\\_reliefs\\_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/16391/TARC_Tax_Expenditures_and_tax_reliefs_09-07-14.pdf?sequence=2&isAllowed=y).
23. Kraan, D. J. (2004). Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4 (1), 121–142. DOI: 10.1787/budget-v4-art6-en.
24. Terra, B. J. M. (1996). Chapter 8. Excises. In Thuronyi, V. (Ed.). *Tax Law Design and Drafting*, pp. 246–263. International Monetary Fund. Retrieved from <https://www.elibrary.imf.org/view/books/071/06711-9781557755872-en/06711-9781557755872-en-book.xml>.
25. Cnossen, S. (2010). The Economics of Excise Taxation. International Studies Program. *Working Paper*, 10-18. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/254391989\\_The\\_Economics\\_of\\_Excise\\_Taxation](https://www.researchgate.net/publication/254391989_The_Economics_of_Excise_Taxation).
26. EU Council. (2003, October 27). Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. *Official Journal of the European Union*, L 283/51. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0096&from=EN>.
27. Commonwealth of Australia. (2021). *Tax Benchmarks and Variations Statement 2020*, pp. 160–165. Retrieved from [https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906\\_2020-tbvs.pdf](https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906_2020-tbvs.pdf).