

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32782/2521-666X/2022-80-12>
УДК 336.225.66

Найденко О.Є.

кандидат економічних наук, доцент,
Харківський національний економічний університет
імені С. Кузнеця

Naidenko Oleksii

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗДІЙСНЕННЯ МОНІТОРИНГУ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

FOREIGN EXPERIENCE IN MONITORING TAX EXPENDITURES AND PROSPECTS OF ITS IMPLEMENTATION IN UKRAINE

В статті зосереджено увагу на проблемних аспектах застосування податкових пільг та доцільності моніторингу податкових витрат. Проаналізовано стан виконання доходної частини Зведеного бюджету України та встановлено його дефіцитність за підсумками 9 місяців 2022 року. Здійснено порівняння податкових надходжень в 2021 та 2022 роках. Узагальнено структуру податкових пільг в Україні на основі Довідника податкових пільг. Визначено, що основою контролю за податковими пільгами в зарубіжних країнах є концепція податкових витрат. Встановлено, що в більшості зарубіжних країн відсутній єдиний підхід до визначення складу податкових витрат, їх оцінки та порядку складання звітності за ними. Надано визначення поняття «моніторинг податкових витрат». Проаналізовано основні показники моніторингу податкових витрат у зарубіжних країнах. Визначено питому вагу податкових витрат в розрізі податків. Обґрунтовано доцільність здійснення моніторингу податкових витрат в Україні та запропоновано послідовність етапів моніторингу податкових витрат.

Ключові слова: податкові витрати, податкові пільги, доходи бюджету, витрати бюджету, моніторинг податкових витрат.

Budget revenue indicators largely depend on the type and size of tax benefits provided for by tax or customs legislation. Tax benefits can be provided in various forms, the main ones being exemption from taxation, reduced tax rate, application of tax discount or tax deduction. At the same time, tax authorities apply in their own reports the division into benefits, which are losses of budget revenues and other tax benefits. This division causes many complaints from scientists and taxpayers, as it does not provide for clear criteria for assigning tax benefits to the first or second group. In addition, this classification does not take into account personal income tax benefits and excise tax benefits for goods imported into the customs territory of Ukraine. It should also be noted that in some cases benefits are granted to certain categories of taxpayers without proper financial and economic justification of budget losses and determination of compensatory budget mechanisms. In contrast to Ukraine, the vast majority of countries in the world apply the concept of tax expenses, which provides a reasonable approach to the classification of tax benefits; selection of persons to whom benefits will apply; formulation of the purpose of introducing the benefit; calculation of losses of budget revenues from the provision of benefits. All this happens within the framework of monitoring the effectiveness of tax expenditures, which is an important method of controlling tax benefits. In addition, it allows the state to regulate economic and social processes. And the most important thing is to promptly respond to the impact of tax benefits on budget revenues and to introduce certain corrective measures to reduce losses (which is regulated by the norms of EU Council Directive 2011/85). The main advantage of this approach is its transparency in the process of using state finances and preventing their inefficient use. Ukraine should ensure the implementation of the concept of tax expenditures, which will be preceded by a public discussion procedure involving representatives of the executive power, the scientific community, and business. Monitoring the effectiveness of tax expenditures should be one of the important stages of implementing the concept.

Key words: tax expenditures, tax benefits, budget revenues, budget losses, monitoring of tax expenditures.

Постановка проблеми. Проблема дефіцитності бюджету України в період воєнного стану ще більше загострила питання доцільності та обґрунтованості застосування податкових пільг в українському податковому законодавстві. За даними Міністерства фінансів України [1] за період січень-вересень 2022 року дефіцит Зведеного бюджету України склав 406,7 млрд. грн. (за січень-вересень 2021 року було зафіксовано профіцит в розмірі 6 млрд. грн.) При цьому податкові надходження знизилися за той же період на 55,9 млрд. грн.

Порівняння податкових надходжень за періоди січень-вересень 2021-2022 років [1] в розрізі податків демонструють невтішну картину для доходів бюджету. Тільки за податком на доходи фізичних осіб (+ 44,1 млрд. грн.) та рентною платою за користування надрами (+ 25,4 млрд. грн.) спостерігалася позитивна динаміка. У той же час надходження ПДВ знизилися на 36,8 млрд. грн., податку на прибуток підприємств – на 20,9 млрд. грн., а акцизного податку – на 50,0 млрд. грн.

Безумовно, воєнний стан дуже серйозним чином вплинув на показники виконання бюджету. Але, слід зауважити, що за період з березня по червень 2022 року, зміни до податкового законодавства в Україні приймалися хаотично, іноді навіть без фінансово-економічного обґрунтування.

До основних необґрунтованих змін слід віднести наступні:

- впровадження для більшості платників ставки єдиного податку у розмірі 2% та можливості переходу на сплату єдиного податку осіб, у яких річний дохід не перевищує 10 мдрд. грн.;

- застосування нульової ставки акцизного податку та ставки ПДВ в розмірі 7% на пальне без урахування територіальної ознаки;

- звільнення від сплати митних платежів при ввезенні автотранспортних засобів на митну територію України (втрати бюджету склали приблизно 13 млрд. грн.);

- право платників податку виконувати податковий обов'язок (подання податкової звітності та сплата податкових зобов'язань) у випадку неможливості здійснити такі дії.

Такі рішення негативним чином вплинули на виконання бюджету держави, оскільки рішення стосувалися всіх платників податків незалежно від місця знаходження або здійснення госпо-

дарської діяльності. Активні бойової дії велися не на всій території України тому застосування будь-яких пільгових умов мало б здійснюватися з урахуванням територіального розташування платників податків.

Право на неподання податкової звітності та несплату податкових зобов'язань взагалі ніяким чином не було обґрунтовано, і лише 29 липня 2022 року Міністерство фінансів України видало наказ № 225, в якому визначило підстави щодо неможливості виконання платниками податків податкових обов'язків.

Тож неефективна податкова політика держави призвела до негативних бюджетних наслідків. Однією із проблем оподаткування в Україні є відсутність Стратегії податкової політики та не завжди обґрунтоване надання податкових пільг.

В зарубіжних країнах тривалий час застосовується концепція податкових витрат, завдяки якій зарубіжні країни контролюють процес надання податкових пільг. Концепція податкових витрат була розроблена в США та Німеччині в 1960-х роках і поширилася на значну кількість країн ОЕСР у 1980-х роках. Необхідність публікувати відомості щодо податкових витрат існує відповідно до Директиви ради ЄС 2011/85 «Про вимоги до бюджетних рамок держав-членів» [2]. Однак, основним недоліком Директиви, є відсутність загальних вимог та правил щодо обліку й звітування за витратами, правил визначення базової структури податків, методів оцінки податкових витрат тощо. Тому більшість держав світу застосовують положення концепції податкових витрат на власний розсуд.

В українському податковому законодавстві поняття «податкові витрати» не застосовується. Податковий кодекс України оперує поняттям «податкові пільги».

Починаючи із 2013 року податкові пільги систематизуються у Довіднику пільг [3], який видає Державна податкова служба України. При цьому в жодному документі не регламентовано доцільність класифікації пільг на ті, що є втратами бюджету та на інші пільги. Більш того, наприклад з податку на доходи фізичних осіб податкові пільги взагалі не визначаються, хоча як раз за цим податком застосовується персоналізований підхід до пільгового оподаткування.

Загалом, податкові пільги, що є втратами доходів бюджету визначаються за: податком на при-

буток підприємств; платою за землю; податком на додану вартість; акцизним податком; податком на нерухоме майно, відмінним від земельної ділянки; місцевими податками та зборами.

А от, при систематизації переліку інших пільг, не передбачено пільг з податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки та місцевих податків та зборів.

На відміну від України, зарубіжні країни постійно приймають та коригують нормативні документи щодо складу податкових витрат та детально обґрунтовують їх склад, що дозволяє їм здійснювати моніторинг таких податкових витрат задля контролю за ефективністю наданих податкових пільг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання концептуальних засад податкових витрат розглядалися зарубіжними науковцями.

Haig R.M. [4], Simons H.C. [5], та Schanz G. [6] вважали, що базовою ідеєю концепції податкових витрат має стати включення всієї суми доходу до податкової бази та оподаткування за однаковою податковою ставкою задля уникнення впливу податків на інвестиційні рішення домогосподарств.

D. Kraan [7], розглядав податкові витрати як відхилення від «базових» принципів організації бюджетного процесу, що склалися в країнах ОЕСР.

Інші зарубіжні науковці [8–14] в своїх дослідженнях вивчали питання методичного забезпечення оцінки, обліку й адміністрування податкових витрат.

Лише на початку 2010-х років, питання податкових витрат було внесено до порядку денного досліджень українських вчених: Бечко П. [15], Єфименко Т. [16], Серебрянського Д. [17], Соколовської А. [18–20].

Формулювання цілей статті. Метою статті є узагальнення зарубіжного досвіду моніторингу податкових витрат та обґрунтування перспектив його впровадження в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Аналітичні дані Global Tax Expenditures Database показують, що втрачений дохід від податкових витрат становить більше 13% ВВП у деяких країнах. Середньосвітовий показник з 1990 по 2020 рік, становить 3,8% ВВП та 24,2% податкових надходжень [21].

З 46 країн-членів G-20 та Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)

тільки 2 країни не публікують офіційної інформації про податкові витрати (Китай та Саудівська Аравія). З 27 держав-членів ЄС три країни (Хорватія, Кіпр та Мальта) не повідомляють про податкові витрати. Обидві групи країн, порушують Директиву Ради 2011/85/ЄС щодо вимог до бюджетних рамок, в якій говориться, що держави-члени повинні публікувати докладну інформацію щодо впливу податкових витрат на доходи [21].

Статистика також показує великі відмінності у звітах за податковими витратами, які охоплюють велику кількість загальнодоступних документів; починаючи від щорічних звітів про податкові витрати, які є частиною урядової бюджетної документації, та закінчуючи окремими документами, що видаються державними органами та містять деяку сукупну інформацію.

Хоча деякі країни за останнє десятиліття не публікували дані про податкові витрати (наприклад Швейцарія та Японія).

Оцінка повинна проводитися регулярно по кожному виду податкових витрат з урахуванням соціально-економічних умов і потреб державного регулювання. Вона повинна враховувати всі витрати, в тому числі адміністративні, пов'язані з встановленням податкової витрати, а також з дотриманням норм і вимог законодавства, включаючи ризики ухилення від податків і т.д. окрім цього необхідно проаналізувати альтернативні інструменти податкової політики, що дозволяє вибрати оптимальні варіанти.

Відповідно до рекомендацій ЄС оцінка ефективності податкових витрат повинна проводитися на основі трьох груп критеріїв [22]: мікроекономічна; соціально-економічна; адміністративна.

В основному моніторинг застосовується як метод спостереження за об'єктом дослідження. В процесі моніторингу податкових витрат необхідно зібрати, вивчити й обробити інформацію щодо дієвості податкових пільг та визначення доцільності їх подальшого застосування, оскільки вони впливають на соціальні, економічні та бюджетні процеси.

Тому, на думку автора, моніторинг податкових витрат – це метод спостереження за кількісним та якісним складом податкових пільг задля встановлення ефективності їх застосування за різними напрямками: бюджетна, економічна та соціальна ефективність.

Моніторинг податкових витрат є основним методом контролю за ефективністю застосування податкових пільг. Тому, проаналізуємо основні показники, за якими здійснюється моніторинг податкових витрат в зарубіжних країнах.

Узагальнена інформація щодо втраченого доходу деякими країнами від застосування податкових витрат наведена в табл. 1.

Найбільші втрати бюджету від застосування податкових витрат в США, Великобританії, Нідерландах, Австралії та Канаді. При цьому в США, Австралії з кожним роком сума втрат поступово знижується, а в Великобританії та Нідерландах – збільшується. В Канаді сума витрат залишається на приблизно однаковому рівні.

Питома вага втрат бюджету у ВВП (табл. 2) та у податкових надходженнях (табл. 3) також не є однорідною у зарубіжними країнами.

Показник питомої ваги податкових витрат у ВВП найбільший у Нідерландах, Фінляндії, Ірландії та Чехії.

Найбільша питома вага втрат бюджету у податкових надходженнях у США, Фінляндії, Нідерландах, Канаді, Ірландії, Австралії.

Також не існує однорідного підходу щодо визначення основного виду податкових витрат (табл. 4). Дані таблиці свідчать про переважання такого виду податкових витрат як звільнення від сплати.

Розподіл питомої ваги податкових витрат за видами податків (табл. 5) свідчить про те, що:

Таблиця 1

Втрачений дохід від застосування податкових витрат, млрд. дол., складено за даними

Країна	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Австралія	123,41	128,50	111,63	107,34
Австрія	16,85	18,36	19,29	19,84
Бельгія	30,51	33,91	30,45	Дані відсутні
Болгарія	0,37	0,38	0,40	0,41
Великобританія	196,99	219,92	212,15	218,83
Греція	8,72	10,58	10,74	Дані відсутні
Данія	7,70	8,14	7,85	8,58
Естонія	0,43	0,24	0,26	0,27
Італія	61,60	64,03	68,37	70,63
Ірландія	50,08	49,62	25,69	43,51
Іспанія	36,00	41,48	41,69	43,33
Канада	108,33	107,57	112,66	106,67
Латвія	2,94	2,66	Дані відсутні	Дані відсутні
Литва	1,41	1,55	1,69	2,36
Люксембург	0,99	1,11	1,10	1,16
Нідерланди	117,64	127,04	120,32	127,92
Німеччина	32,30	34,66	33,54	32,32
Південна Корея	34,11	38,84	43,78	43,92
Польща	11,04	12,32	Дані відсутні	Дані відсутні
Португалія	13,09	13,51	15,55	14,56
Румунія	9,14	10,42	11,68	11,80
Словаччина	1,36	1,67	1,77	2,09
Словенія	0,10	0,12	0,10	Дані відсутні
США	1600	1510	1460	1370
Туреччина	34,72	31,30	31,49	30,15
Угорщина	3,22	3,44	3,53	3,66
Україна	0,98	0,96	1,49	1,58
Фінляндія	30,02	33,68	32,28	33,69
Франція	103,01	113,99	108,72	Дані відсутні
Чехія	21,94	23,93	26,28	Дані відсутні
Швеція	24,22	23,03	24,10	26,75

Джерело: [23]

Таблиця 2

Питома вага втрат бюджету у ВВП, %, складено за даними

Країна	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Австралія	8,91	9,05	8,03	7,92
Австрія	4,04	4,03	4,33	4,63
Бельгія	6,07	6,24	5,71	Дані відсутні
Болгарія	0,62	0,58	0,59	0,6
Великобританія	7,4	7,7	7,49	8,13
Греція	4,36	4,99	5,23	Дані відсутні
Данія	2,32	2,28	2,24	2,46
Естонія	1,61	0,79	0,86	0,87
Італія	3,14	3,06	3,41	3,78
Ірландія	14,83	12,84	6,45	10,38
Іспанія	2,74	2,92	2,99	3,39
Канада	6,57	6,25	6,47	6,53
Латвія	9,65	7,74	Дані відсутні	Дані відсутні
Литва	2,96	2,88	3,1	4,24
Люксембург	1,55	1,57	1,55	1,59
Нідерланди	14,11	13,90	13,27	14,20
Німеччина	0,88	0,87	0,87	0,86
Південна Корея	2,1	2,25	2,66	2,72
Польща	2,1	2,1	Дані відсутні	Дані відсутні
Португалія	5,91	5,57	6,49	6,29
Румунія	4,32	4,32	4,68	4,81
Словаччина	1,42	1,58	1,68	2,02
Словенія	0,21	0,22	0,19	Дані відсутні
США	8,2	7,33	6,81	6,55
Туреччина	4,04	4,02	4,14	4,07
Угорщина	2,25	2,14	2,16	2,38
Україна	0,88	0,74	0,97	1,03
Фінляндія	11,74	12,2	12,0	12,57
Франція	3,97	4,09	4,0	Дані відсутні
Чехія	10,04	9,61	10,48	Дані відсутні
Швеція	4,48	4,15	4,54	5,03

Джерело: [23]

Таблиця 3

Питома вага втрат бюджету у податкових надходженнях, %, складено за даними

Країна	2017 рік	2018 рік	2019 рік	Країна	2017 рік	2018 рік	2019 рік
Австралія	41,44	40,25	35,24	Німеччина	7,86	7,68	7,64
Австрія	14,54	14,39	15,39	Південна Корея	14,52	14,56	17,39
Бельгія	26,27	26,41	25,68	Польща	11,88	11,53	Дані відсутні
Болгарія	3,09	2,87	2,91	Португалія	23,65	22,17	29,81
Великобританія	29,83	31,04	30,38	Румунія	17,37	16,59	29,44
Греція	14,84	16,86	19,96	Словаччина	7,33	8,13	8,58
Данія	6,95	7,07	6,6	Словенія	1,15	1,18	1,03
Естонія	5,98	2,92	3,12	США	69,95	76,37	71,03
Італія	13,0	12,9	14,12	Туреччина	26,76	27,72	30,16
Ірландія	76,59	66,85	34,33	Угорщина	9,57	9,42	9,9
Іспанія	18,91	19,48	20,67	Україна	4,37	3,66	5,03
Канада	48,18	45,42	46,71	Фінляндія	56,63	58,58	58,11
Латвія	57,25	46,35	Дані відсутні	Франція	22,65	23,79	23,92
Литва	17,48	16,89	15,37	Чехія	52,57	50,21	55,28
Люксембург	5,83	5,51	5,56	Швеція	19,1	17,93	20,22
Нідерланди	61,11	60,29	55,04				

Джерело: [23]

податкові витрати з податків на доходи (ПНД) переважають в більшості зарубіжних країн; податкові витрати з податків на майно (ПНМ) є основним видом податкових витрат у Греції; податкові витрати з податків на споживання (ПНС) переважають у Португалії, Ірландії, Іспанії, Латвії, Німеччині; приблизно однаковий розмір податкових витрат з податків на споживання та податків на майно становить

в Бельгії, Люксембурзі, Румунії, Словаччині, Швеції.

Більшість країн чітко виділяють цілі податкових витрат, що свідчить про цілеспрямований характер дії таких витрат (табл. 6).

Висновки. Дані аналізу свідчать про зацікавленість більшості країн світу в моніторингу податкових витрат, оскільки його результати потім покладаються в основу бюджетної політики.

Таблиця 4

Основний вид податкових витрат в зарубіжних країнах, складено за даними

Країна	Вид податкових витрат	Країна	Вид податкових витрат
Австралія	Звільнення від сплати	Німеччина	Звільнення від сплати
Австрія	Знижена ставка	Південна Корея	Податкова знижка
Бельгія	Знижена ставка	Польща	Звільнення від сплати
Болгарія	Податкове вирахування	Португалія	Знижена ставка
Великобританія	Звільнення від сплати	Румунія	Звільнення від сплати
Греція	Звільнення від сплати	Словаччина	Інший вид витрат
Данія	Звільнення від сплати	Словенія	Звільнення від сплати
Естонія	Знижена ставка	США	Звільнення від сплати
Італія	Податкове вирахування	Туреччина	Звільнення від сплати
Ірландія	Інші види витрат	Угорщина	Інший вид витрат
Іспанія	Знижена ставка	Україна	Звільнення від сплати
Канада	Відстрочення сплати	Фінляндія	Звільнення від сплати
Латвія	Звільнення від сплати	Франція	Податкові знижки
Литва	Звільнення від сплати	Чехія	Інші види витрат
Люксембург	Податкове вирахування	Швеція	Знижена ставка
Нідерланди	Податкові знижки		

Джерело: [23]

Таблиця 5

**Втрати бюджету від податкових витрат за видами податкових платежів,
% від податкових надходжень, складено за даними**

Країна	ПНС	ПНД	ПНМ	Країна	ПНС	ПНД	ПНМ
Австралія	5,18	30,21	0,15	Німеччина	5,76	1,78	0,20
Австрія	5,82	9,42	0,15	Південна Корея	4,61	12,70	–
Бельгія	12,71	12,97	–	Польща	0,46	11,07	–
Болгарія	1,25	1,65	–	Португалія	22,91	5,97	0,92
Великобританія	10,80	17,92	1,66	Румунія	9,98	8,38	–
Греція	7,19	4,70	8,05	Словаччина	3,83	4,85	–
Данія	2,35	3,70	0,55	Словенія	–	1,03	–
Естонія	2,09	1,03	–	США	0,13	70,90	–
Італія	2,58	10,30	–	Туреччина	13,79	16,25	0,12
Ірландія	29,86	3,84	0,93	Угорщина	2,14	7,76	–
Іспанія	12,95	7,72	–	Україна	3,69	0,14	1,21
Канада	7,23	39,48	–	Фінляндія	12,38	40,10	5,63
Латвія	26,19	19,28	0,89	Франція	6,75	17,14	0,04
Литва	4,67	10,70	–	Чехія	18,67	36,61	–
Люксембург	2,73	2,83	–	Швеція	10,23	9,56	0,12
Нідерланди	8,53	45,04	1,39				

Джерело: [23]

Основна мета податкових витрат в зарубіжних країнах, складено за даними

Країна	Мета	Країна	Мета
Австралія	Не вказана	Німеччина	Соціально-економічні цілі
Австрія	Розширення доступу до товарів та послуг та попиту на них	Південна Корея	Розвиток пріоритетного сектору економіки або виду діяльності
Бельгія	Не вказана	Польща	Підтримка конкретних підгруп населення
Болгарія	Розвиток пріоритетного сектору економіки або виду діяльності	Португалія	Не вказана
Великобританія	Не вказана	Румунія	Не вказана
Греція	Розширення доступу до товарів та послуг та попиту на них	Словаччина	Соціально-економічні цілі
Данія	Екологічна безпека	Словенія	Не вказана
Естонія	Не вказана	США	Не вказана
Італія	Соціально-економічні цілі	Туреччина	Підтримка конкретних підгруп населення
Ірландія	Не вказана	Угорщина	Не вказана
Іспанія	Підтримка конкретних підгруп населення	Україна	Розширення доступу до товарів та послуг та попиту на них
Канада	Соціально-економічні цілі	Фінляндія	Розширення доступу до товарів та послуг та попиту на них
Латвія	Екологічна безпека	Франція	Соціально-економічні цілі
Литва	Не вказана	Чехія	Не вказана
Люксембург	Не вказана	Швеція	Розширення доступу до товарів та послуг та попиту на них
Нідерланди	Підтримка конкретних підгруп населення		

Джерело: [23]

Світовий досвід доказує необхідність переходу України до застосування концепції податкових витрат, однією із ключових особливостей має стати інвентаризація та перегляд існуючих податкових пільг, а також здійснення постійного моніторингу податкових витрат, задля недопущення випадків необґрунтованого застосування податкових пільг.

Моніторинг податкових витрат має стати ключовим методом економічної та податкової політики держави. Такий моніторинг в першу чергу має бути спрямований на постійне спостереження за податковими пільгами та особами, які такі пільги отримують, задля визначення ефективності застосування пільг та можливих категорій осіб, які не потребують пільг або обґрунтування нових пільгових категорій, в залежності від ситуації в державі.

В процесі моніторингу результативності податкових витрат необхідно зібрати, вивчити й обробити інформацію щодо дієвості податкових пільг та визначення доцільності їх подальшого застосування. Це обумовлює дві особли-

вості, яким повинен задовольняти моніторинг як система збору і обробки інформації: цільова спрямованість інформаційних процесів і максимальна об'єктивність отримуваних висновків на кожній стадії переробки даних.

Основними завданнями моніторингу податкових витрат мають стати: спостереження за тим, які пільги дають позитивний або негативний результат; аналіз податкового законодавства; розробка пропозицій щодо внесення змін до податкового законодавства на предмет доцільності податкових пільг.

Моніторинг податкових витрат пропонується здійснювати за такими етапами:

1 етап – підготовчий етап, на якому формулюється головна мета дослідження. У ході підготовчого етапу проводиться організаційна підготовка проведення процесу моніторингу.

2 етап – відбір інформаційних джерел для здійснення моніторингу. В основному такими джерелами інформації мають стати статистичні звіти органів виконавчої влади, за якими можна буде зробити висновки про показники

діяльності юридичних осіб та суму доходів фізичних осіб, яким надавалися податкові пільги. В процесі моніторингу слід відразу виключити з бази спостереження пільги для осіб, які будуть отримувати пільгу незалежно від їх соціально-економічного стану (пенсіонери, інваліди тощо).

3 етап – формування показників, на підставі яких буде прийматися рішення щодо доцільності застосування податкових витрат.

4 етап – вибір методів здійснення моніторингу. Для цього можуть бути використано аналітичний та експертний методи дослідження.

5 етап – здійснення моніторингу, формування його результатів для розробки пропозицій щодо внесення змін до податкового законодавства щодо податкових витрат.

Загалом, моніторинг податкових витрат має призвести до оптимізації податкових пільг та зменшити видаткову частину бюджету держави.

Список літератури:

1. Міністерство фінансів України. Інформація щодо виконання Державного та Зведеного бюджетів України URL: https://www.mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.
2. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L008>.
3. Державна податкова служба України. Довідник пільг URL: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
4. Haig R.M. The Concept of Income – Economic & Legal Aspects in The Federal Income Tax / R.M. Haig (ed.). New York, 1921. NY: Columbia University Press, pp. 1–28.
5. Simons H.C. Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. Chicago, IL: University of Chicago Press. 1938. 238 p.
6. Schanz G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze [Income realized and the income tax law]. FinanzArchiv / Public Finance Analysis. 1896. Vol. 13. Issue 1, pp. 1–87.
7. Kraan, Dirk-Jan “Off-budget and Tax Expenditures,” OECD Journal on Budgeting, vol. 4, no. 1, OECD, Paris, pp. 121–142.
8. Forman J. Origins of the Tax Expenditure Budget. *Tax Notes*. February 1986. Vol. 30. No. 6, pp. 544–545.
9. Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditures Reporting in G20 OECD Economies. Discussion Note 2018/3. Council on Economic Policies, Geneva. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.
10. Shannon H. The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison. 33 *Tax Notes* 201. October 13, 1986. 203 p.
11. Surrey S. S. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Law Review*. 1976. Vol. 17, Iss. 5, No. 5. pp. 679–737.
12. Toder E., Wasow B., Ettliger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. *The Century Foundation Press*, 2002. P. 28–29
13. Swift L.Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. Policy Research Working Papers. *The World Bank*, no. 3927, 2006. 31 p.
14. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditures Budget. Concepts and Challenges for Implementation. No. IDB-WP-131. 58 p.
15. Бечко П.К., Барабаш Л.В., Лиса Н.В. Податкові пільги як інструмент реалізації концепції справедливості в оподаткуванні. *Modern Economics*. 2019. Вип. 13. С. 18–24.
16. Єфименко Т.І., Іванов Ю.Б., Найдено О.Є. Обґрунтування доцільності використання в преференційній політиці концепції податкових витрат. *Фінанси України*. 2021. № 8. С. 7–23.
17. Серебрянский Д. Налоговые расходы: теоретическая концепция или практическая необходимость / В монографии: Экономика налоговых реформ. Киев : Алерта, 2013. С. 227–236.
18. Соколовська А.М., Петраков Я.В. Концепція податкових витрат та шляхи її застосування в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 11. С. 23–44.
19. Соколовська А.М. Дискусійні аспекти визначення податкових витрат у системі непрямого оподаткування. *Фінанси України*. 2022. № 1. С. 50–73.
20. Соколовська А.М. Упровадження концепції податкових витрат в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення. *Фінанси України*. 2022. № 7. С. 32–56.
21. The global tax expenditures database. URL: https://gted.net/wp-content/uploads/2022/04/220513_GTED_ProgressReport.pdf.
22. Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States. European Commission. European Economy Occasional Papers 207, 2014. URL: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf
23. Global tax expenditures database URL: <https://gted.net/country-profile>.

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2022). Informatsiya shchodo vykonannya Derzhavnoho ta Zvedenoho byudzhetyv Ukrainy. [Information on the implementation of the State and Consolidated Budgets of Ukraine]. Available at: https://www.mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.
2. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085>.
3. State Tax Service of Ukraine (2022). Dovidnyk pil'h [Directory of benefits]. Available at: <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>.
4. Haig R.M. (1921) The Concept of Income – Economic & Legal Aspects in The Federal Income Tax / R.M. Haig (ed.). New York, NY: Columbia University Press, pp. 1–28.
5. Simons H.C. (1938) Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. Chicago, IL: University of Chicago Press. 238 p.
6. Schanz G. (1896) Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze [Income realized and the income tax law]. FinanzArchiv / Public Finance Analysis. Vol. 13. Issue 1, pp. 1–87.
7. Kraan, Dirk-Jan (2004) Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, vol. 4, no. 1, OECD, Paris, pp. 121–142.
8. Forman J. (1986) Origins of the Tax Expenditure Budget. *Tax Notes*. February. Vol. 30. No. 6, pp. 544–545.
9. Redonda A., Neubig T. (2018) Assessing Tax Expenditures Reporting in G20 OECD Economies. Discussion Note 2018/3. Council on Economic Policies, Geneva. Available at: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.
10. Shannon H. (1986) The Tax Expenditure Concept in the United States and Germany: A Comparison. 33 *Tax Notes* 201. October 13. 203 p.
11. Surrey S.S. (1976) The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Law Review*. Vol. 17, Iss. 5, No. 5, pp. 679–737.
12. Toder E., Wasow B., Ettliger M. (2002) Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. *The Century Foundation Press*, pp. 28–29
13. Swift L.Z. (2006) Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget. Policy Research Working Papers. *The World Bank*, no. 3927. 31 p.
14. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. (2010) Tax Expenditures Budget. Concepts and Challenges for Implementation. No. IDB-WP-131. 58 p.
15. Bechko P.K., Barabash L.V., Lysa N.V. (2019) Podatkovi pil'hy yak instrument realizatsiyi kontseptsiyi spravedlyvosti v opodatkovanni [Tax benefits as a tool for implementing the concept of justice in taxation]. *Modern Economics*. Issue 13, pp. 18–24.
16. Yefimenko T., Ivanov Yu., Naidenko O. (2021) Obgruntuvannya dotsil'nosti vykorystannya v preferentsiyini politytsi kontseptsiyi podatkovykh vytrat [Justification of the expediency of using the concept of tax costs in preferential policy]. *Finances of Ukraine*, no. 8, pp. 7–23.
17. Serebryansky, D. (2014) Nalogovyie raskhody: teoreticheskaya kontseptsiya ili prakticheskaya neobkhodimost' [Tax expenditures: theoretical concept or practical necessity]. In the monograph: Economics of tax reforms. Kyiv: Alerta, pp. 227–236.
18. Sokolovska A., Petrakov, Y. (2013) Kontseptsiya podatkovykh vytrat ta shlyakhy yiyi zastosuvannya v Ukraini [The concept of tax costs and ways of its application in Ukraine]. *Finance of Ukraine*, no. 11, pp. 23–44.
19. Sokolovska A.M. (2022) Dyskusiyini aspekty vyznachennya podatkovykh vytrat u systemi nepryamoho opodatkovannya [Discussion aspects of determining tax costs in the system of indirect taxation]. *Finances of Ukraine*, no. 1, pp. 50–73.
20. Sokolovska A.M. (2022) Uprovadzhennya kontseptsiyi podatkovykh vytrat v Ukraini: problemy ta shlyakhy yikh vyrishennya [Implementation of the concept of tax expenses in Ukraine: problems and ways to solve them]. *Finances of Ukraine*. No. 7, pp. 32–56.
21. The global tax expenditures database (2022). Available at: https://gted.net/wp-content/uploads/2022/04/220513_GTED_ProgressReport.pdf.
22. Tax Expenditures in Direct Taxa in EU Member States (2014). European Commission. European Economy Occasional Papers 207. Available at: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp207_en.pdf.
23. Global tax expenditures database (2022) Available at: <https://gted.net/country-profile>.