

*Іванов Ю. Б.
Віннікова О. С.*

**ПОДАТКИ І РАЦІОНАЛЬНЕ СПОЖИВАННЯ
ЕНЕРГОРЕСУРСІВ: РЕАЛІЇ
ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Монографія

Харків. Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014

УДК 336.22:621.316

ББК 65.261.4:31.15

I-20

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, директор Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України *Кизим М. О.*; докт. екон. наук, професор, заступник директора Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ "Академія фінансового управління" *Соколовська А. М.*; канд. екон. наук, старший науковий співробітник, доцент, директор Науково-дослідного інституту фінансового права Національного університету ДПС України *Серебрянський Д. М.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 9 від 22.04.2014 р.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України.

Протокол № 12 від 27.12.2013 р.

Іванов Ю. Б.

I-20 Податки і раціональне споживання енергоресурсів: реалії та перспективи : монографія / Ю. Б. Іванов, О. С. Віннікова. – Х. : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 256 с. (Укр. мов.)

ISBN 978-966-676-564-5

Розглянуто теоретичні та методичні аспекти податкового регулювання в системі важелів державного регулювання економіки. Досліджено сучасний стан споживання енергоресурсів, розглянуто світовий і вітчизняний досвід стимулювання раціонального споживання енергоресурсів за допомогою податків. На основі проведеного оцінювання альтернативних інструментів та імітаційного моделювання обґрунтовано напрями та інструментарій податкового регулювання раціонального енергоспоживання.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, докторантів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей, а також працівників державних органів влади, аудиторів і податкових консультантів.

УДК 336.22:621.316

ББК 65.261.4:31.15

I-20

ISBN 978-966-676-564-5

© Іванов Ю. Б., Віннікова О. С., 2014

Зміст

Вступ	5
Розділ 1. Теоретичні аспекти здійснення податкового регулювання	9
1.1. Сутність та місце податкового регулювання в термінології теорії оподаткування	9
1.2. Інструментарій податкового регулювання	19
1.3. Принципи застосування податкових інструментів.....	26
Розділ 2. Реалії податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів	37
2.1. Тенденції та проблеми енергоспоживання в Україні	37
2.2. Обґрунтування необхідності та предметного поля податкового регулювання раціонального енергоспоживання.....	46
2.3. Світовий досвід податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів	54
2.4. Досвід податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні	67
Розділ 3. Методичне забезпечення податкового стимулювання раціонального енергоспоживання	82
3.1. Методичний підхід до оцінювання податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів	82
3.2. Фактори ефективності податкового регулювання раціонального енергоспоживання.....	92
3.3. Послідовність здійснення податкового регулювання енергорациональності.....	102
Розділ 4. Перспективи податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів	112
4.1. Напрями податкового регулювання енергорациональності.....	112
4.2. Інструментарій податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів	120
4.3. Регіональні аспекти податкового регулювання раціонального енергоспоживання	135
Розділ 5. Удосконалення існуючої системи інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні	147
5.1. Попереднє оцінювання доцільності застосування інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання.....	147
5.2. Імітаційне моделювання результатів застосування інструментів податкового регулювання з податку на доходи фізичних осіб ...	156
5.3. Моделювання результатів застосування інструментів з податку на прибуток.....	166
5.4. Обґрунтування рекомендацій щодо внесення змін до податкового законодавства	174
Висновки	181
Використана література	185
Додатки.....	207

Список умовних скорочень

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВДЕ – відновлювані джерела енергії

ВЕР – вторинні енергетичні ресурси

грн – гривня

дол. – долар

ІПР – інструмент податкового регулювання

кг н. е. – кілограм нафтового еквіваленту

КЛЛ – компактна люмінесцентна лампа

ЛР – лампа розжарювання

н.е. – нафтовий еквівалент

НАЕР – Національне агентство України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів

НВДЕ – нетрадиційні відновлювані джерела енергії

НДДКР – науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ПЕР – паливно-енергетичний ресурс

ПКУ – Податковий кодекс України

ПП – податкова пільга

ПРА – пускорегулюючий апарат

СПД – суб'єкт підприємницької діяльності

т н. е. – тонна нафтового еквіваленту

т у. п. – тонна умовного палива

УКТЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності

Вступ

Суттєве вичерпання природних ресурсів та забруднення навколишнього середовища роблять необхідним стимулювання раціонального споживання енергоресурсів. Для України важливість зменшення споживання традиційних енергетичних ресурсів обумовлена також тим, що енергоємність ВВП в Україні у 2 – 5 разів вища, ніж у розвинених країнах, і є однією з найбільших у світі. Така ситуація негативно позначається на конкурентоспроможності продукції як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринках, а отже, й на фінансовому результаті діяльності вітчизняних підприємств. При цьому Україна посідає одне з перших місць у світі за обсягом імпорту природного газу, який здійснюється в основному з території однієї країни (Росії), що загрожує національній безпеці та негативно впливає на платіжний баланс країни. Тому актуальними є дослідження економічних механізмів стимулювання раціонального енергоспоживання, серед яких одним із найбільш дієвих може бути використання регулятивної функції податків.

Дослідженням проблем податкового регулювання займалися Бьюкенен Дж. М., Вишневський В. П., Єськов О. Л., Єфименко Т. І., Жарко Р. П., Каламбет С. В., Калінеску Т. В., Крисоватий А. І., Лайко П. А., Масгрейв Р. А., Майбуров І. А., Міщенко С. Г., Пігу А. С., Самуельсон П. Е., Серебрянський Д. М., Соколовська А. М., Тарангул Л. Л., Юткіна Т. Ф. та ін. Теоретичні та практичні дослідження в галузі державного регулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів висвітлювалися в роботах Амоші О. І., Аптекаря С. С., Джевонса У. С., Жовтнянського В. А., Куліка М. М., Микитенко В. В., Сандерса Х. Д., Сотник І. М., Суходолі О. М., Хассетта К. А. та ін. Незважаючи на цінність і актуальність проведених досліджень зберігається необхідність в обґрунтуванні та розробці теоретико-методичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення податкового регулювання раціонального енергоспоживання, оскільки в сучасних умовах відсутня узгодженість у поглядах фахівців щодо напрямів, інструментів та критеріїв оцінювання такого регулювання.

Наявність цих проблем та висока соціально-економічна значущість раціоналізації споживання енергоресурсів обумовлюють актуальність роботи.

Метою дослідження є оцінювання сучасного стану та виявлення перспектив стимулювання раціонального споживання енергоресурсів за допомогою інструментів податкової політики, обґрунтування теоретико-методичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення податкового регулювання раціонального енергоспоживання.

Відповідно до мети в монографії поставлені та вирішені такі наукові завдання:

дослідити сутність та місце податкового регулювання в термінології теорії оподаткування;

здійснити теоретичне обґрунтування та класифікацію принципів застосування інструментів податкового регулювання;

виявити тенденції та проблеми енергоспоживання в Україні;

встановити взаємозв'язок складових предметного поля податкового регулювання раціонального енергоспоживання та проаналізувати світовий і вітчизняний досвід у цій сфері;

розробити методичний підхід до комплексного оцінювання інструментів податкового регулювання й визначити фактори його ефективності;

визначити послідовність здійснення податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів;

обґрунтувати напрями податкового регулювання раціонального енергоспоживання та альтернативні інструменти податкового регулювання енергорациональності для кожного з напрямів, одночасна реалізація яких дозволить отримати додатковий ефект;

виявити перспективи врахування регіональних особливостей податкового регулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів та розробити варіанти податкової політики для окремих регіонів;

змоделювати сценарії впливу податкових інструментів на споживання енергоресурсів та податкові надходження і сформулювати систему інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання.

Об'єктом дослідження обрано процес регулювання раціонального споживання енергоресурсів засобами податкової політики. Предметом дослідження виступає теоретичне та методичне забезпечення податкового регулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів.

Методичну основу роботи становлять загальнонаукові та спеціальні методи досліджень, а саме: методи аналізу й синтезу, систематизації та класифікації, метод формалізації, кластерний та дискримінантний аналіз, метод експертного оцінювання, таксономічний аналіз, сценарний підхід та імітаційне моделювання.

Монографія складається з п'яти розділів. Перший розділ присвячено теоретичним засадам здійснення податкового регулювання, розглянуто термінологічні аспекти та інструментарій податкового регулювання, описано переваги податкового регулювання та його місце в системі методів державного регулювання, підходи до визначення податкової політики, виділено та класифіковано принципи застосування інструментів податкового регулювання.

У другому розділі розглянуто реалії податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, зроблено аналіз сучасного стану, тенденцій та проблем енергоспоживання в Україні, обґрунтовано необхідність податкового регулювання раціонального енергоспоживання, досліджено світовий та вітчизняний досвід стимулювання раціонального енергоспоживання за допомогою податків.

Третій розділ присвячений розробці методичного забезпечення податкового стимулювання. В цьому розділі описано методичний підхід до комплексного оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання, визначено послідовність здійснення податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів та чинники, що впливають на ефективність такого регулювання.

В четвертому розділі досліджено перспективи податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, визначено напрями податкового регулювання раціонального енергоспоживання, одночасне стимулювання яких дозволить отримати додатковий ефект, описані альтернативні інструменти податкового регулювання раціонального

споживання енергоресурсів та здійснено аналіз податкового регулювання раціонального енергоспоживання в регіональному аспекті.

У п'ятому розділі, що присвячений вдосконаленню існуючої системи інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні, зроблено оцінку доцільності застосування окремих інструментів податкового регулювання, здійснено моделювання результатів застосування інструментів податкового регулювання та розроблено пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства.

Законодавчу базу роботи складають законодавчі та нормативні акти України й іноземних держав станом на 1 вересня 2014 року.

Автори висловлюють вдячність рецензентам: доктору економічних наук, професорові, директору Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України Кизиму М. О.; доктору економічних наук, професорові, заступнику директора Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ "Академія фінансового управління" Соколовській А. М.; кандидату економічних наук, доценту, директору Науково-дослідного інституту фінансового права Національного університету ДПС України Серебрянському Д. М. за конструктивні зауваження та пропозиції, врахування яких дозволило суттєво покращити роботу.

Розділ 1. Теоретичні аспекти здійснення податкового регулювання

1.1. Сутність та місце податкового регулювання в термінології теорії оподаткування

Ринковому механізму властиві самоорганізація та саморегулювання. Але, незважаючи на це, ефективне функціонування ринкової економіки, а тим паче, соціально орієнтованої ринкової економіки, неможливе без втручання держави в регулювання економічних та соціальних процесів.

"Великий тлумачний словник сучасної української мови" визначає регулювання як "дію за значенням "регулювати", а останньому терміну дається два визначення [14, с. 1020]:

1) "впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі";

2) "досягати нормальної роботи машини, установки, механізму і т. ін., забезпечуючи злагоджену роботу складових частин, деталей".

Відповідно до визначення, наведеного в "Економічній енциклопедії", під державним регулюванням економіки слід розуміти "сукупність форм та методів цілеспрямованого впливу державних установ і організацій на розвиток суспільного способу виробництва, у тому числі продуктивних сил, техніко-економічних, організаційно-економічних та соціально-економічних відносин для його стабілізації та пристосування до умов, що змінюються" [51, с. 322].

Інакше кажучи, державне регулювання економіки є впливом держави на перебіг економічних процесів шляхом їх корегування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства.

Однією з найважливіших складових державного регулювання є податкове регулювання, об'єктивною основою існування якого є притаманна податкам поряд із фіскальною регулятивна функція. Саме за допомогою податків держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов структурної перебудови національної економіки та її зростання.

Як зазначається в роботі [59, с. 12], використовуючи регулятивну функцію оподаткування, держава створює зацікавленість суб'єктів оподаткування в досягненні саме тих результатів, які є бажаними з точки зору загальнонаціональних пріоритетів суспільного розвитку.

Проблемам податкового регулювання присвячені роботи таких відомих зарубіжних вчених як Бьюкенен Дж. М. та Масгрейв Р. А. [231], Майбуров І. А. [118], Пігу А. С. [235], Самуельсон П. Е. [236] та ін. Серед вітчизняних вчених слід відзначити роботи Вишневського В. П. [20], Єфименко Т. І. [53; 135], Єськова О. Л. [59], Жарко Р. П. [54; 83], Калінеску Т. В. [64; 120], Крисоватого А. І. [75], Лайко П. А. [83], Серебрянського Д. М. [10; 137], Соколовської А. М. [135; 138 – 140], Тарангул Л. Л. [10]. Різноманіття підходів до визначення терміна "податкове регулювання" подане у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Термінологічний аналіз визначення податкового регулювання

Автор або джерело	Ключова характеристика	Визначення
1	2	2
Є. Бережний [5]	Сукупність заходів	Сукупність заходів щодо впливу держави на рівень економічної активності в суспільстві шляхом зміни параметрів податкового поля. Під податковим полем пропонують розуміти частину економічного простору, обмеженого нормами податкового права
Глосарій бюджетних термінів [179]	Сукупність мір	Сукупність мір непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок зниження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки прямого індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, непрямих податків
Р. Жарко [54]	Комплекс дій	Комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей
А. Загородній, Г. Вознюк [157, с. 759]	Заходи непрямого впливу	Заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету
А. Крисоватий [77, с. 121]		
А. Крисоватий [75, с. 81]	Окремий прояв податкової політики	Окремий прояв податкової політики, що регулює економічні процеси в суспільстві

1	2	3
Я. Литвиненко [87, с. 110]	Комплекс практичних дій	Комплекс практичних дій щодо розробки загальної структури дохідної частини бюджету держави, досягнення оптимальності податкових платежів
С. Мочерний [50, с. 770]	Комплекс заходів у податковій сфері	Комплекс заходів у податковій сфері (зміна ставок оподаткування, надання податкових пільг, скасування певних видів податків та ін.), за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання та ін.
А. Началов [105, с. 170]	Заходи непрямого впливу	Заходи непрямого впливу на економічні та соціальні процеси шляхом зміни: 1) виду податків; 2) податкових ставок; 3) встановлення податкових пільг; 4) підвищення або зниження загального рівня оподаткування; 5) відрахувань до бюджету
Фінансовий словник [199]	Заходи непрямого впливу	Заходи непрямого впливу на економіку, економічні та соціальні процеси шляхом зміни: 1) виду податків; 2) податкових ставок; 3) встановлення податкових пільг; 4) зниження або підвищення загального рівня оподаткування; 5) відрахувань до бюджету

Таким чином, більшість науковців характеризують податкове регулювання як комплекс або сукупність мір, дій або заходів. Однак оскільки сам по собі комплекс заходів не розкриває сутності регулювання, не вказує на те, що регулювання – це перед усім дія, то більш ґрунтовним є визначення податкового регулювання як цілеспрямованого впливу держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики.

Податки є провідним елементом механізму розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту на загальнодержавному та місцевому рівнях. Даний перерозподіл згладжує дисбаланси ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для підвищення ділової та інноваційно-інвестиційної активності, збільшення доходів населення та зростання макроекономічних величин, що характеризують кількісний та якісний ступінь економічного розвитку держави [156, с. 106].

Використовуючи податкові надходження, держава може перерозподіляти капітал з тих галузей виробництва, які задовольняють менш невідкладні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких дасть можливість вирішити принципово важливі для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни на вищий рівень. Таким чином, за допомогою податкових надходжень держава може впливати на структуру суспільного виробництва.

Проводячи певну податкову політику, держава змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків частини індивідуальних доходів приводить до зменшення витрат на споживання й індивідуальних інвестиційних витрат) та збільшує державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, створюючи таким чином для них ринки збуту, стимулює їхній розвиток. Крім того, держава сама організовує виробництво суспільних товарів і послуг, фінансуючи це виробництво за рахунок податкових надходжень. Певні елементи оподаткування (ставки, податкові пільги та ін.) можуть використовуватися як важелі прискорення розвитку виробництва в суспільно необхідних напрямках [130, с. 66].

Перевагою податкового регулювання порівняно з іншими методами державного регулювання є непрямий вплив: за допомогою податків відбувається не прямий примус платників податків виконувати певні дії, а створюється внутрішня зацікавленість. Наприклад, звільняючи від мита й ПДВ імпорт енергозберігального обладнання, держава не змушує ввозити в країну певне устаткування, однак такий інструмент податкового регулювання створює в платника податків додатковий мотив здійснювати імпорт саме того обладнання, на яке поширюється пільга. Якби для стимулювання енергозбереження використався такий інструмент як санкції за використання обладнання з низькою енергоефективністю, то така політика можливо й сприяла б впровадженню енергозберігального устаткування, однак це погано позначилося б на настрої населення та політичному рейтингу уряду, що реалізує таку політику.

Перевага податкового регулювання над бюджетним регулюванням полягає в тому, що для останнього спочатку треба зібрати кошти, а потім вже перерозподілити, що викликає появу додаткових трансакційних витрат, до того ж невідомо, наскільки ефективно вони будуть використані. Як зазначається в роботі [91, с. 15], пряме субсидування характеризується неповним покриттям і більшою вибірковістю, ніж стимулювання через податкову систему. Таким чином, податкові стимули виявляються кращими, коли важливіше максимізувати кількість осіб, для яких призначений той чи інший захід.

Як відзначає Д. Серебрянський, податкові пільги особливо ефективні для транзитивних економік, які характеризуються недостатнім рівнем інфраструктури внутрішнього фінансового ринку, дефіцитом довгострокових фінансових ресурсів, великим тіньовим сектором, значним рівнем корупції тощо. За таких умов фінансова система в цілому працює неефективно, а у сфері регулятивного впливу держави на модернізацію та стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів пільги залишаються мало не єдиним дієвим і досить ефективним інструментом впливу [10, с. 90].

Істотною перевагою податкових пільг є стимулювання капіталовкладень у діяльність, яка створює позитивні зовнішні ефекти ринку і саме у сфері екології. Як правило, аргументи зводяться до заохочення діяльності, що супроводжується позитивними зовнішніми ефектами. Пільги, які надаються внаслідок такої діяльності, еквівалентні виплатам субсидій і призводять до інтерналізації екстерналій. Для того щоб скоротити перевиробництво товарів і послуг з негативними зовнішніми ефектами і заповнити недовиробництво товарів і послуг з позитивними зовнішніми ефектами, тобто трансформувати зовнішні ефекти у внутрішні, необхідна інтерналізація зовнішніх ефектів. До даної групи причин можна також віднести ті, які стосуються розвитку екологічно чистих видів діяльності, наприклад, виробництва альтернативних джерел енергії [10, с. 88].

Однак слід враховувати, що найбільшого позитивного ефекту можна досягти за умови комплексного застосування декількох методів державного регулювання, сукупність яких наведена на рис. 1.1.

Слід зазначити, що погляди вчених щодо класифікації методів державного регулювання за засобами впливу (сферою впливу) досить відрізняються. У роботі С. Гіль [34, с. 65] методи державного регулювання поділено на правові, адміністративні, економічні, імперативні, неформальні та спеціальні. При цьому під правовими методами державного регулювання розуміють систему законів та законодавчих актів, що регламентують діяльність суб'єктів господарювання (визначають правовий простір) [34, с. 67]. Такий підхід є досить суперечливим, адже в такому разі виділення окремо правових методів не має сенсу, оскільки більшість інструментів державного регулювання, як економічних, так і адміністративних, реалізуються шляхом закріплення в нормативно-правових актах. Що ж стосується імперативних методів, то в цій же роботі [34, с. 73] йде мова про те, що це адміністративні методи, тому їх виділення також порушує правило класифікації, згідно з яким члени класифікації повинні взаємно виключати один одного.

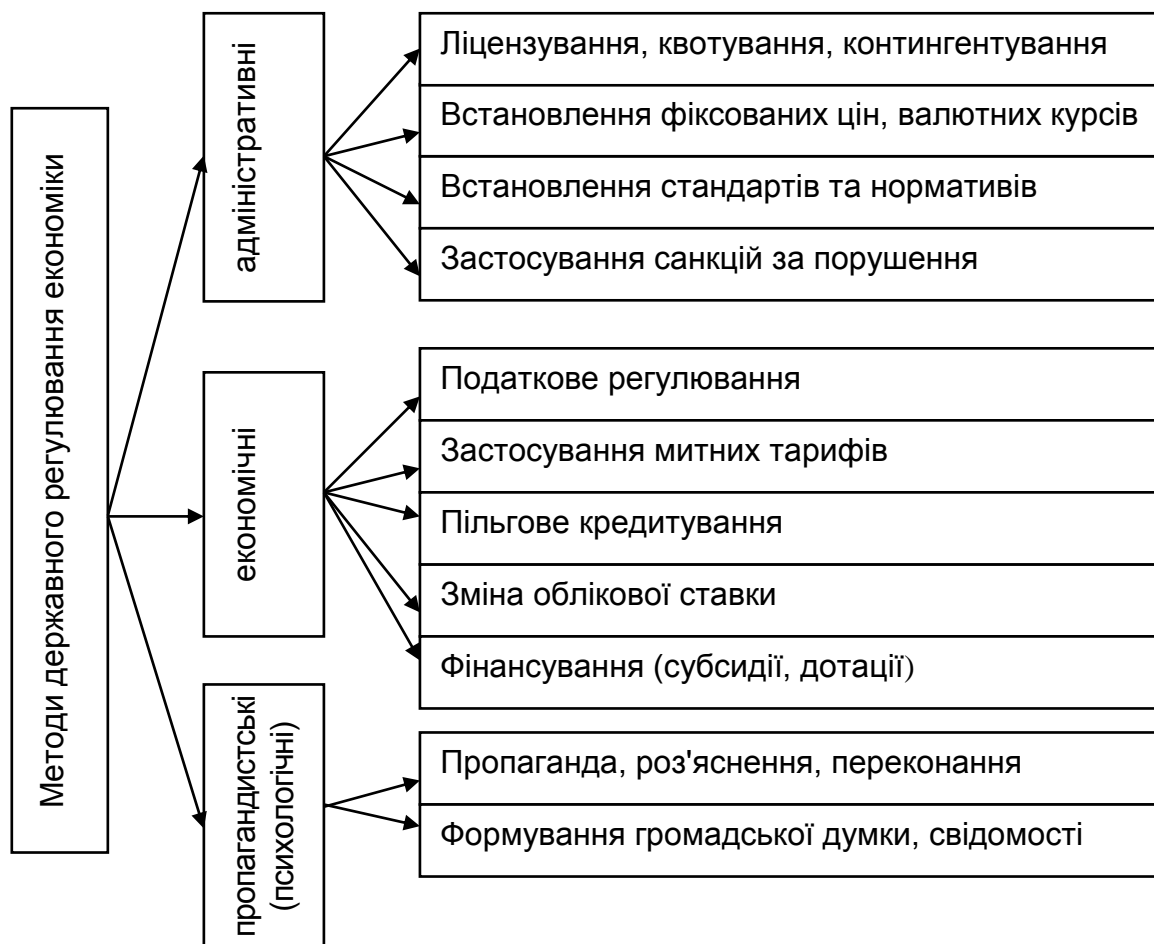


Рис. 1.1. Місце податкового регулювання серед методів державного регулювання економіки

Достатньо суперечлива класифікація методів державного регулювання наведена в роботі [97, с. 23], де окремо виділено чотири групи методів: адміністративні (організаційно-структурна перебудова, плановий виробничий контракт з підприємством, забезпечення паливними та природними ресурсами), економічні (податкова політика, норми і нормативи, регулювання цін, валютне регулювання, регулювання кооперації), донорські (державні дотації, податкові пільги, пільгові кредити) та протекціоністські (захист від зовнішньої конкуренції, квоти і ліцензії, сприяння розвитку національної науки, техніки та технологій). У цій роботі податкова політика віднесена до економічних методів, а податкові пільги – до донорських. Така класифікація порушує як повноту поділу (всі елементи поділу повинні бути перераховані), так і чистоту поділу (елементи поділу повинні взаємно виключати один одного).

Ще один погляд до поділу інструментів розкрито в роботі С. Чистова [43, с. 21], згідно з яким виділяють правові, адміністративні, економічні та пропагандистські методи державного регулювання. Недоцільність виділення поряд з економічними та адміністративними правих методів уже описана вище, а ось з іншими групами методів варто погодитись.

З погляду сфери впливу податкове регулювання більшість фахівців відносять до економічних методів, оскільки за своєю сутністю воно реалізується саме через економічні інтереси суб'єктів податкового процесу. Як зазначається в роботі [34, с. 69], економічні методи державного регулювання економіки пов'язані зі створенням фінансових чи матеріальних стимулів, здатних впливати на економічні інтереси суб'єктів господарювання й зумовлювати їхню поведінку. В умовах існування різних видів і форм власності, вільного підприємництва, економічної самостійності виробників, ринку і ринкових відносин у системі всієї економіки найбільш виправданими, динамічними й ефективними є економічні методи регулювання [77, с. 121].

За формою впливу податкове регулювання належить до непрямих методів, які базуються не на прямому примусі суб'єктів господарювання, а на використанні їхніх економічних інтересів. Справа в тому, що, використовуючи засоби податкової політики, держава створює умови, за яких платнику стає вигідно здійснювати дії, що відповідають державним інтересам, і невигідно – робити те, що не відповідає інтересам суспільства.

Методи непрямого регулювання – це методи, які регламентують поведінку суб'єктів не прямо, а опосередковано, через створення певного економічного середовища, яке змушує їх діяти в потрібному державі напрямі. Опосередковане регулювання – це вплив на економічні інтереси. Держава втілює в життя свої рішення на підставі мотивації. У даному контексті мотивація – це процес спонукання об'єктів ринку до діяльності в напрямі державних пріоритетів [34, с. 66].

Як зауважує А. Крисоватий, податки – найефективніший інструмент непрямого регулювання економічних процесів. Державне регулювання економіки через використання податкових важелів за сучасних умов спрямоване на забезпечення і підтримку збалансованого економічного

зростання, ефективного використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької діяльності [77, с. 121].

Таким чином, податкове регулювання має ряд переваг та особливостей, однак ефективність такого регулювання може бути вищою за умови поєднання його з іншими методами державного регулювання, як економічними, так і адміністративними та психологічними.

Рівень втручання в економіку за допомогою інструментів податкового регулювання визначається економічною політикою держави, під якою найчастіше розуміють діяльність органів влади й управління з окресленням стратегічної мети, напрямів, завдань і пріоритетів, а також засобів для їх досягнення заради забезпечення стабільного економічного зростання [70, с. 5].

Податкова політика є однією зі складових економічної політики держави. Слід відрізнити державну податкову політику від податкової політики окремого платника податків: вони здійснюються різними суб'єктами на різних рівнях і переслідують різні цілі.

Єдиного підходу до визначення терміна "державна податкова політика" на сьогодні не існує, незважаючи на те, що цей термін широко використовується як політиками, так і вченими. Розмаїтість підходів до визначення податкової політики показана в додатку А.

Аналіз існуючих визначень податкової політики дозволяє виділити шість підходів, які наведені на рис. 1.2.

Таким чином, більшість учених визначають податкову політику як діяльність держави, однак сама по собі політика не є діяльністю, тим паче, що її проявом може бути й бездіяльність. Політика – це загальний напрям діяльності держави, певного класу або політичної партії; лінія поведінки в чому-небудь, певне ставлення до кого-, чого-небудь [14, с. 849]; система цілей і засобів їх досягнення тієї або іншої держави у сфері внутрішнього й зовнішнього життя [12, с. 652]. Тому не розкривають суті визначення й такі підходи, які характеризують податкову політику як сукупність актів, заходів, дій, рішень або систему відносин.

Під державною податковою політикою слід розуміти напрям діяльності держави, систему цілей і засобів їх досягнення у сфері оподаткування.



Рис. 1.2. Підходи до визначення податкової політики

Як зауважує І. Майбуров [101, с. 73], податкова політика – це складова частина соціально-економічної політики держави, що орієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення й раціональне використання національного багатства країни, сприяти гармонізації інтересів економіки та суспільства і таким чином забезпечувати соціально-економічний прогрес суспільства.

Виділяють три моделі податкової політики: політику максимальних податків, політику мінімальних податків та політику розумних податків. Для кожної з цих моделей у роботі [118, с. 44] наводяться певні типи податкової політики: першу модель (політику максимальних податків) формують фіскальний та фіскально-перерозподільний типи, другу модель (політику мінімальних податків) формують регулятивний та фіскально-конкурентний типи, а третю модель (політику розумних податків) – фіскально-регулятивний тип податкової політики.

Залежно від рівня регулятивного впливу видається доцільним виділення таких типів податкової політики, як:

- активна податкова політика (політика активного втручання, коли на практично всіх можливих напрямках державного регулювання задіяні податкові інструменти);

- політика обмеженого регулювання (втручання лише за необхідності, інструменти податкового регулювання використовуються в незначній кількості);
- політика невтручання (регулятивна функція оподаткування не використовується).

Слід зауважити, що думка відносно того, що податкова політика існує лише в разі активного впливу держави на економіку, є некоректною. Адже податкова політика також може існувати й за мінімального державного втручання й буде вона полягати у відсутності інструментів податкового регулювання й мінімальному рівні податкових платежів.

У принципі будь-які заходи податкової політики безпосередньо або опосередковано передбачають певний регулятивний вплив на платників. Разом із тим сфера ефективного застосування податкового регулювання обмежена такими обставинами.

По-перше, регулятивний вплив далеко не завжди приводить до гарантованого одержання очікуваного результату. У цьому аспекті заслуговує на увагу точка зору В. Фокіна про те, що регулятивна функція податку виявляється тільки в зоні виправданого ризику, де є присутнім причинно-наслідковий зв'язок між податковим впливом і очікуваною реакцією суб'єктів економічної діяльності й економічних процесів [158, с. 12]. Крім того, не слід забувати про те, що податкове регулювання є тільки одним із множини факторів, що обумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання. Негативний вплив інших факторів може звести нанівець доцільність тих чи інших податкових нововведень. Виходячи з цього, будь-який регулятивний вплив у сфері оподаткування попередньо має оцінюватися не тільки з позиції пов'язаних з ним витрат та очікуваного результату, але й з погляду ймовірності отримання останнього.

По-друге, проблема ефективності податкового регулювання пов'язана з відповідними витратами, які держава в особі контрольних та інших органів виконавчої влади несе не тільки у зв'язку з розробкою та реалізацією регулятивно впливу, але й у зв'язку з необхідністю здійснення адміністрування й контролю. На практиці такі витрати можуть перевищити очікуваний результат, що призводить до неефективності відповідних заходів податкового регулювання. Характерним прикладом такої ситуації в українській практиці оподаткування є збір з власників собак. Незважаючи на те, що цей місцевий збір є обов'язковим до застосування на всій території України, він введений далеко не в усіх територіальних громадах саме у зв'язку з тим, що витрати на його адміністрування перевищують суми збору від нього.

По-третє, застосування конкретних інструментів податкового регулювання має бути ретельно прорахованим та чітко регламентованим на законодавчому рівні для попередження можливих зловживань. Теоретично ефективні заходи податкового регулювання на практиці можуть не привести до очікуваного результату виключно у зв'язку з відсутністю чіткого й однозначного механізму їх реалізації.

По-четверте, практично будь-який засіб у сфері податкового регулювання має певний часовий термін застосування, який визначається тривалістю життєвого циклу відповідного регулятивного інструменту. Тому оцінювання ефективності його використання має враховувати результати й витрати за весь період його дії з урахуванням різночасності очікуваних витрат і результатів, причому величина часового лага значною мірою обумовлюється характером регулятивного впливу [130, с. 79].

Таким чином, податкове регулювання є свідомою реалізацією регулятивної функції податків, яка має таке ж велике значення, як і фіскальна, та розширює сферу застосування податків для вирішення загальнонаціональних завдань. Податкове регулювання є однією із найважливіших складових державного регулювання та має багато переваг, однак необхідним є врахування обставин обмеження ефективного застосування податкових інструментів.

1.2. Інструментарій податкового регулювання

Одні й ті ж цілі податкового регулювання можуть бути досягнуті за допомогою різних інструментів.

Під інструментом податкового регулювання розуміють норми податкового законодавства, що забезпечують вплив держави на поведінку учасників економічних відносин через їх економічні інтереси з метою досягнення певного результату [118, с. 227].

За характером дії інструменти податкового регулювання поділяють на системні, комплексні та елементні (локальні). Загальні підходи до класифікації інструментів податкового регулювання за цією ознакою наведені в роботах [59; 61; 118].

Інструменти системного характеру вбудовані в систему оподаткування. Серед них виділяють такі: загальний рівень оподаткування (податкового навантаження), структура чинної в країні системи оподаткування, застосування альтернативних систем оподаткування, до яких належать: фіксований сільськогосподарський податок і спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників (спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною або галузевою ознакою).

Елементні (локальні) інструменти пов'язані з реалізацією регулятивного потенціалу кожного окремого податку або збору, що обумовлюється обраним поєднанням елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань. До основних інструментів цієї групи можуть бути віднесені наступні:

- інструменти, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування (введення або скасування певних об'єктів оподаткування);
- визначення складу платників податків (розширення або звуження кола платників податку);
- принципи встановлення та розмір ставки податку (збільшення, зниження, диференціація ставок);
- інструменти, пов'язані з порядком визначення податкової бази, обчислення податкових зобов'язань та суми податку, який підлягає сплаті до бюджету;
- податкові пільги.

Одним із найбільш поширених інструментів податкового регулювання є податкові пільги, при цьому єдиного підходу до визначення цієї дефініції не існує, що підтверджує табл. 1.2.

Як видно з табл. 1.2, майже всі визначення терміна "податкова пільга" (крім В. Швадченко [165, с. 6]) так чи інакше пов'язані із сумою податків або податкових зобов'язань. Однак такий підхід не вичерпує всіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням. Так, збільшення тривалості податкового періоду за тій ж загальної суми податкових зобов'язань дозволяє платникові розподілити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням. Введення касового методу нарахування податкових зобов'язань замість методу "першої події" також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку погашення податкових зобов'язань здійснюється з тих же джерел, з яких отримано оподатковуваний дохід, що дозволяє уникнути залучення власних оборотних коштів платника у випадку відвантаження продукції з її наступною оплатою [118, с. 41]. Збільшення звітного періоду для окремих платників податків також може бути податковою пільгою, оскільки звільняє їх від виконання обов'язку надавати, наприклад, чотири декларації, а дозволяє замість цього подавати лише одну.

Визначення поняття "податкова пільга"

Автор або джерело	Визначення
1	2
ПКУ [119]	Передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав
Податковий кодекс Російської Федерації [202]	Передбачені законодавством про податки і збори переваги (у тому числі можливість не сплачувати податку або збору чи сплачувати їх у меншому розмірі), що надаються окремим категоріям платників податків і зборів порівняно з іншими
Економічний словник [229]	Повне або часткове звільнення від сплати податку, надане податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового тягаря для платника податків
В. Гурєєв [41, с. 16]	Встановлена законом складова частина системи оподаткування, що забезпечує фінансово-економічне стимулювання підприємницької діяльності платника податків шляхом полегшення тягарю податкових зобов'язань
А. Крисоватий [74, с. 35]	Засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження
М. Кучерявенко [82, с. 281]	Звільнення платника податків від нарахування та сплати податку або сплата їм податку в меншому розмірі при наявності підстав, визначених чинним законодавством
Т. Паєнтко [112]	Надана платнику можливість зменшення суми податку або збору, що підлягає сплаті, за наявності підстав, встановлених актами податкового законодавства
О. Підлісна [116, с. 8]	Законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких платник податку зменшує податкові зобов'язання
Д. Серебрянський [134]	Сукупність фіскальних дій держави, не закладених у загальноприйнятих основах прибуткового оподаткування підприємств, що в кінцевому результаті призводять до повного або часткового звільнення прибутку від оподаткування, з метою активізації державних, територіальних чи галузевих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності, що реалізуються протягом визначеного законом терміну

1	2
А. Соколовська [138, с. 25]	Передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства (за наявності об'єкта оподаткування) відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податку від його сплати з метою полегшення податкового тягаря
В. Швадченко [165, с. 6]	Це певною мірою привілей, який держава надає окремим категоріям платників, що відповідають встановленим критеріям

Також більшість визначень не враховують того, що пільга – це виняток з правил, який не може стосуватися всіх платників податків. Пільга – це надання будь-кому переваг, часткове звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання [174].

Пільга – привілей, відступлення від загальних правил на користь окремих осіб або соціальних груп [225]. Тобто якщо такий привілей надається всім платникам податків, то вважати його податковою пільгою некоректно. У такому випадку це не пільга, а загальні правила оподаткування.

Таким чином, найбільш ґрунтовним є визначення терміна "податкова пільга" як встановленого законодавством винятку із загальних правил оподаткування, що надає платникові можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, так і поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті [59, с. 63].

Слід зазначити, що відповідно до п. 30.9 ПКУ [119] податкові пільги надаються шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Такий перелік не передбачає будь-якого іншого привілею для користувача податкових пільг, аніж зменшення суми податкових зобов'язань такого платника. Таким чином, ст. 30 ПКУ обмежує можливості податкового регулювання.

Більш повним видається поділ податкових пільг на такі групи:

- звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків (пільги, що надаються за елементом "суб'єкт оподаткування",

різновидом цієї групи пільг є "податкові канікули", коли певні групи платників звільняються від оподаткування на встановлений період);

- зменшення об'єкта оподаткування (група пільг, що передбачає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які в загальному випадку є складовою об'єкта оподаткування, але не враховуються під час подальшого обчислення податкових зобов'язань);

- зменшення бази оподаткування (група пільг, що передбачає вирахування з бази оподаткування певних сум; до цієї групи можна віднести податкову знижку, прискорену амортизацію, встановлення неоподатковуваного мінімуму тощо);

- зменшення суми податку, яка підлягає сплаті (виключення з обчисленої суми податку якоїсь її частини або податковий кредит, тобто зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на величину понесених платником певних витрат);

- зменшення податкових ставок (передбачає застосування знижених ставок податку до певних платників податків або об'єктів оподаткування);

- застосування спеціальних методів податкового обліку (надання можливості застосування методу податкового обліку, який дозволить відстрочити або зменшити податкові зобов'язання);

- збільшення податкового (звітного) періоду (дозвіл використовувати більш тривалий, порівняно з базовим, податковий період);

- відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань.

Деякі автори, наприклад С. Музиченко [100], інструменти податкового регулювання називають засобами. Можливість такого застосування понятійно-термінологічного апарату впливає із самої суті поняття "інструмент". Так, згідно з роботою [153, с. 405], під інструментом розуміють засіб, спосіб досягнення чогось.

Існує також думка, що інструменти, методи та способи податкового регулювання є синонімами. Такий підхід спостерігається, наприклад, у роботах [88; 165]. Деякі автори використовують лише термін "метод податкового регулювання" або "метод податкової політики". Так, у роботі [89] під методами податкової політики розуміють регулювання реальних ставок податків (тобто фактичних норм вилучення з урахуванням пільг, переплат, недоплат тощо) на капітал, працю і споживання з метою забезпечення, з одного боку, зростання обсягів виробництва товарів та надання послуг, а з іншого – поліпшення добробуту населення, його кількісних та якісних характеристик.

У роботі [136] робиться висновок, що методами податкового стимулювання є: диференціація податкових ставок та надання відстрочки

у сплаті податків; віднесення на затрати виробництва витрат, пов'язаних із науково-дослідними та експериментально-конструкторськими роботами; використання прискореної амортизації та інвестиційного кредиту; спрощення оподаткування та створення вільних економічних зон (передбачає поєднання декількох видів податкових пільг за територіальною ознакою).

Р. Островерха [110] до методів податкового регулювання відносить визначення структури податкової системи, а до інструментів – форми податків, їх об'єкти, бази, ставки.

Досить широкий перелік методів податкового регулювання наводиться в роботі П. Лайка та Р. Жарка [83, с. 53], які до таких методів відносять:

- зміну складу податкової системи, тобто встановлення нових або скасування наявних податків та зборів;
- зміну порядку формування об'єкта оподаткування. При цьому вбачаються три форми реалізації даного методу: загальна, що полягає у зміні порядку формування об'єкта оподаткування таким чином, який передбачає відповідні зміни до всіх однотипних елементів, що формують об'єкт оподаткування; вибіркова, що передбачає зміни для окремих елементів оподаткування; зміна порядку амортизації основних засобів та нематеріальних активів:
 - зміну кола платників податків;
 - зміну виду та/або розміру податкових ставок;
 - зміну порядку адміністрування податків та зборів;
 - податковий кредит;
 - податкові канікули;
 - встановлення або скасування особливих режимів оподаткування;
 - зміну податкових періодів.

Зазначені методи податкового регулювання, на думку П. Лайка та Р. Жарка, можуть бути реалізовані двома способами – суцільним та вибірконим. Суцільний спосіб податкового регулювання передбачає застосування відповідних методів до всіх платників того чи іншого податку. Натомість вибірковий метод передбачає обмеження кола платників, до яких застосовуються методи податкового регулювання. Якщо мова йде про податкове стимулювання, то вибірковий метод податкового стимулювання означає встановлення податкових пільг [83, с. 53].

Для того щоб зрозуміти, чи правомірним є такий підхід, необхідно визначитися з тим, що розуміють під методом.

У тлумачному словнику української мови [153, с. 516] під методом розуміють:

- 1) спосіб пізнання, дослідження або виконання чогось;
- 2) прийом або систему прийомів, що застосовується в діяльності.

Таким чином, під методом податкового регулювання слід розуміти прийоми, які застосовуються в державному регулюванні у сфері оподаткування. Методи податкового регулювання повинні відповідати на питання "яким чином?", а інструменти – "за допомогою чого?". Наприклад, надання податкових пільг можна вважати методом податкового регулювання, а інструментом у такому випадку буде податкова пільга.

Заслуговує на увагу думка, що викладена в роботі А. Крисоватого [74, с. 23] щодо необхідності використання поряд із податковими пільгами терміна "податкові преференції", під якими пропонується розуміти переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків. При цьому А. Крисоватий вважає абсолютно неприйнятним застосування як синонімів термінів "податкова пільга" та "податкова преференція" [74, с. 22]. Під податковою пільгою в зазначеній роботі, як це видно з табл. 1.2, розуміють засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження [74, с. 35]. Така позиція залишається не до кінця обґрунтованою, адже пільга – це повне або часткове звільнення від дотримання встановлених законом загальних правил, виконання яких-небудь обов'язків [13, с. 972], а преференція – це перевага, пільга, яка надається кому-небудь у користуванні чимсь [13, с. 1107], тому застосування термінів "податкова пільга" та "податкова преференція" як синонімів є цілком виправданим.

За призначенням (напрямом впливу) інструменти податкового регулювання прийнято поділяти на такі групи [59, с. 31; 61, с. 28]:

- стимуляційні (заохочувальні);
- дестимуляційні (стримувальні);
- підтримувальні (компенсаційні).

Однак слід додати, що про стимуляційний або дестимуляційний характер інструменту податкового регулювання можна говорити лише відносно конкретного явища й не можна говорити, що він є просто стримувальним (або стимуляційним), не згадуючи при цьому, що саме стримується (або стимулюється). Адже стимулювання або стримування – це прояв того самого процесу. Наприклад, у ході стимулювання зайнятості стримується безробіття, а якщо податкова політика спрямована на стиму-

лювання енергоефективності, то вона має стримувальний вплив на відносно неефективне використання паливно-енергетичних ресурсів. Інакше кажучи, у разі стимулювання одного явища стримується протилежне йому явище.

Так само не можна казати, що прогресивна шкала збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від обсягу двигуна має стримувальний характер. Дійсно, застосування такого інструменту податкового регулювання буде певною мірою стримувати придбання автомобілів з більшим обсягом двигуна, однак водночас буде стимулюватися придбання автомобілів з невеликим обсягом двигуна.

Таким чином, податкове регулювання має достатній інструментарій, що може бути використаним для податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів. До того ж треба враховувати, що надання пільг не лише призводить до втрат бюджету. Якщо пільга має не соціальний, а економічний характер, то її надання в кінцевому рахунку повинне збільшити податкові надходження. Наприклад, надання податкових пільг, спрямованих на стимулювання впровадження енергозберігальних технологій, дозволить знизити енергоємність ВВП, економічний зміст чого полягає у зменшенні витрат на паливно-енергетичні ресурси під час виробництва продукції, що сприятиме збільшенню прибутку суб'єктів господарювання, отже, й зростанню надходжень від податку на прибуток.

1.3. Принципи застосування податкових інструментів

Процес податкового регулювання є досить складним та неоднозначним, тому важливою є його внутрішня скоординованість та підпорядкованість загальним правилам. Для того щоб податкові інструменти виконували дійсно регулятивну функцію (а не були засобом ухилення деяких осіб від сплати податків), у процесі їх встановлення та застосування необхідно дотримуватися певних принципів.

Під принципом у широкому сенсі розуміють "основне, вихідне положення якої-небудь наукової системи, теорії, ідеологічного напрямку і т. ін." [14, с. 941]. Для цілей податкового регулювання це визначення було інтерпретоване як "основне вихідне положення теорії оподаткування у сфері реалізації регулятивної функції податків" [130, с. 80].

Інше загальноприйняте значення цього терміна – "правило, покладене в основу діяльності якої-небудь організації, товариства і т. ін." [14, с. 941]. Тому принцип застосування інструментів податкового регулювання слід розуміти як основне положення, правило, покладене в основу процесу розробки та встановлення податкових інструментів.

Як зазначається в роботі [77, с. 127], світова податкова практика виробила цілий комплекс принципів організації системи податкового стимулювання. Основними серед них є наступні:

- застосування податкових пільг не повинне мати вибіркового характеру залежно від форми власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- податковому пільгуванню не властиві економічне спонукання і обов'язковість застосування;
- податковим пільгам, унаслідок їх внутрішньої природи не властивий суто адміністративний метод застосування;
- застосування податкових пільг не має завдавати збитків ні доходам бюджету, ні корпоративним та особистим інтересам платників;
- порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні, затверджується в законодавчому порядку на центральному рівні;
- на місцевому рівні застосування пільг не виходить за межі, встановлені державними законами.

Віднесення деяких перелічених положень до принципів організації системи податкового стимулювання є досить суперечливим. Наприклад, теза щодо того, що податковим пільгам унаслідок їх внутрішньої природи не властивий суто адміністративний метод застосування, більше схожа на характеристику податкових пільг, а не на принцип їх застосування. До того ж, наведений перелік принципів є не досить повним та не враховує багатьох правил, що повинні бути покладені в основу процесу розробки та встановлення податкових інструментів, тому необхідним є виділення принципів застосування інструментів податкового регулювання, які б враховували всю багатоаспектність цього процесу.

Виходячи зі специфіки реалізації регулятивної функції податків, принципи застосування податкових інструментів є похідними від принципів податкового законодавства, що встановлені ПКУ [119], принципів системи оподаткування, що встановлені Господарським кодексом України [39], основних положень Конституції України [71] і базових принципів державного регулювання.

Такі принципи повинні бути єдиними на всій території України і враховуватися в процесі встановлення податкових інструментів як Верховною Радою України, так і радами місцевого самоврядування.

Принципи застосування податкових інструментів можна поділити на три групи: принципи справедливості, обґрунтованості та організаційно-правові принципи, що зображено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Групування принципів застосування інструментів податкового регулювання

Перша група – принципи справедливості – містить такі принципи застосування інструментів податкового регулювання:

1) *принцип рівності* (недопущення дискримінації). Цей принцип зумовлений ст. 24 Конституції [71], згідно з якою громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками.

Цей принцип передбачає однакове податкове навантаження для всіх платників податків, яке не повинне залежати від будь-яких особистих характеристик. Не можна встановити податкову пільгу, якою б міг скористатися лише один платник податків.

Принцип рівності відповідає вимогам ГАТТ [178]. Так, згідно з параграфом 1 статті I ГАТТ [178] будь-яка перевага, сприяння, привілей або імунітет, які надаються будь-якою стороною, що домовляється, відносно будь-якого товару, що походить з будь-якої іншої країни та призначений для будь-якої іншої країни, повинні негайно і безумовно надаватися відповідному товару, що походить із території всіх інших сторін чи призначений для території всіх інших сторін.

Принцип рівності відповідає також принципу податкового законодавства, встановленому пп. 4.1.2 ПКУ [119], який передбачає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Таким чином, згідно з принципом рівності застосування інструментів податкового регулювання не повинне мати індивідуального або протекціоністського характеру, вести до дискримінації платників податків тощо;

2) *принцип нейтральності*, на якому згідно з пп. 4.1.8 ПКУ має ґрунтуватися податкове законодавство. Згідно з цим принципом інструменти податкового регулювання не повинні впливати на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків, тобто обмежувати конкуренцію;

3) *принцип доступності* – забезпечення дохідливості правил застосування податкових пільг для платників податків і зборів. Дотримання цього принципу в процесі встановлення інструментів податкового регулювання є необхідним для коректного застосування таких інструментів суб'єктами податкового регулювання. Цей принцип раніше був

передбачений Законом України "Про систему оподаткування" [128], але в ПКУ його немає;

4) *принцип узгодження інтересів* – один з ключових принципів податкового регулювання, оскільки механізм впливу заходів податкової політики на соціально-економічні процеси реалізується саме через учасників податкових правовідносин [130, с. 81]. Цей принцип законодавчо закріплено як один з базових принципів побудови податкової системи. Відповідно до частини першої ст. 17 Господарського кодексу України [39] система оподаткування України має базуватися на принципі поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян. Тому в процесі встановлення податкових пільг необхідно враховувати баланс інтересів всіх учасників податкових правовідносин.

Порушення в процесі податкового регулювання балансу інтересів може призвести до негативних наслідків. Так, наприклад, надмірне податкове навантаження на фонд оплати праці за низького рівня податкової культури суттєво прискорило процеси тінізації економіки України у 90-ті роки минулого століття [130, с. 81].

Оскільки реалізація регулятивної функції не повинна послаблювати фіскальної функції оподаткування та податкової системи в цілому, принцип узгодження інтересів в цьому аспекті полягає в забезпеченні раціонального співвідношення регулятивної та фіскальної функцій оподаткування.

Реалізація податкового регулювання пов'язана із системою взаємодії інтересів держави, регіонів та платників податків. Ці інтереси є різноспрямованими, тому виважене використання засобів податкового регулювання не повинне суттєво порушувати баланс цих інтересів, тобто обмеженням в процесі податкового регулювання має бути забезпечення стійкості цієї системи. Так, надмірне застосування податкових пільг з податків і зборів, що сплачуються до місцевих бюджетів (наприклад, плата за землю), може призводити до скорочення надходжень у ці бюджети та підриву фінансової основи місцевого самоврядування. Це, у свою чергу, порушує баланс інтересів держави та регіонів у контексті оподаткування. Для виправлення цієї ситуації можуть бути застосовані як податкові (збільшення податкових надходжень від інших податків та зборів) або неподаткові методи державного регулювання (наприклад, у вигляді збільшення розміру міжбюджетних трансфертів), що може породжувати нові проблеми не тільки економічного, але й соціально-психологічного характеру [130, с. 82];

5) *принцип соціальної справедливості* – це один із базових принципів системи оподаткування, що встановлений ст. 17 Господарського кодексу України [39]. Тому податкові пільги повинні мати серед іншого соціальну спрямованість. Також цей принцип передбачений пп. 4.1.6 ПКУ, відповідно до якого встановлення податків та зборів повинно відповідати платоспроможності платників податків;

6) *принцип невідворотності*, що встановлений пп. 4.1.3 ПКУ і передбачає невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства. Тобто у разі порушення умов використання податкових пільг (наприклад, цільового використання вивільнених коштів, строку застосування тощо) платники податків в обов'язковому порядку повинні нести передбачену законодавством відповідальність;

7) *принцип трактування норм на користь платників податків*, який зумовлений виконанням принципу податкового законодавства, що передбачений пп. 4.1.4 ПКУ. Цей принцип полягає у презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу. Інакше кажучи, якщо умови використання податкових пільг мають неоднозначне трактування, то правильним буде будь-яке обране платником рішення.

Друга група – принципи обґрунтованості:

1) *принцип наукової обґрунтованості* – один з базових принципів державного регулювання, який передбачає врахування вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного і соціального життя суспільства, національних особливостей [34, с. 63], встановлення податкових пільг на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей.

Зміна умов оподаткування внаслідок здійснення регулятивних впливів з боку держави зумовлює зміну вартості продукту, що випускається, оскільки для суб'єктів господарювання – платників податків – останні виступають непродуктивними витратами. Це, у свою чергу, впливає на співвідношення попиту та пропозиції, рівень інфляції тощо.

Принцип наукової обґрунтованості податкового регулювання передбачає також урахування тих умов, у яких здійснюються регулятивні впливи. Специфічними рисами сучасного етапу розвитку української

економіки є велика частка тіньової, а також відносно низький рівень податкової культури платників. Унаслідок цього заходи з податкового регулювання, які дають відчутний ефект у країнах з розвинутою ринковою економікою, можуть не спрацювати та не давати бажаного результату [130, с. 81];

2) *принцип економічної ефективності*, згідно з яким установлення пільги повинне завдавати якнайменшої шкоди економіці. Цей принцип частково відповідає принципу економічності оподаткування, що передбачений пп. 4.1.7 ПКУ: установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

Також принцип економічної ефективності повинен передбачати те, що податкові пільги мають бути ефективними для платників податків (вигода від їх застосування повинна перевищувати витрати на таке застосування). Як зазначається в роботі [130, с. 87], позитивний економічний та/або соціальний результат відповідних заходів щодо податкового регулювання має перевищувати втрати та витрати всіх суб'єктів податкових правовідносин, пов'язані з їх реалізацією.

На практиці застосування цього принципу потребує оцінювання та врахування:

- по-перше, реальних наслідків використання певного інструменту податкового регулювання. Оскільки вирішення окремих завдань державної соціально-економічної політики здійснюється за допомогою комплексу адміністративних (прямих) та економічних (непрямих) важелів, необхідно відокремити саме результат податкового регулювання, нівелювавши вплив на загальний результат інших складових державної соціально-економічної політики, що, безумовно, є складним завданням;

- по-друге, втрат бюджетів та державних цільових фондів від застосування конкретного регулятивного інструменту. Це завдання порівняно успішно реалізується на практиці за допомогою спеціальної статистичної інформації (форма 1-ПП), хоча методичне забезпечення розрахунку бюджетних втрат навряд чи можна назвати науково обґрунтованим. Воно потребує подальшого розвитку та конкретизації з урахуванням специфіки конкретних інструментів податкового регулювання;

- по-третє, інерційності процесів податкового регулювання, проявом якої є наявність часового лагу між упровадженням певного інструменту податкового регулювання та отриманням конкретного результату. Наявність такого лагу обумовлена такими етапами впровадження регулятивного заходу після прийняття відповідного законодавчого акту, як:

розробка підзаконних актів (у разі їх необхідності) та відповідних податкових роз'яснень; організація податкового контролю, коригування стратегії і тактики діяльності платників податку; цільове використання вивільнених з-під оподаткування коштів для розв'язання поставленого завдання;

- по-четверте, витрат, пов'язаних з адмініструванням інструментів податкового регулювання. При цьому слід розрізняти, з одного боку, витрати контрольних органів на здійснення контролю за відповідністю параметрів діяльності конкретних платників встановленим критеріям та за цільовим використанням вивільнених від оподаткування коштів; а з іншого – витрати платників податків на ведення окремого податкового обліку діяльності, що підлягає преференційному оподаткуванню, підготовку спеціальної звітності, організацію та здійснення внутрішнього контролю за дотриманням встановлених законодавством вимог тощо.

Інший аспект принципу ефективності полягає в тому, що цілі, які ставляться перед податковим регулюванням, можуть бути досягнуті різними шляхами, за допомогою різних інструментів, що мають різні сфери застосування та ефективність дії. Так, наприклад, податкова підтримка найбільш уразливих верств населення, що мають низький рівень доходів, принципово може здійснюватися за допомогою прогресивної шкали індивідуального прибуткового податку, неоподаткованого мінімуму доходів громадян, податкової соціальної пільги тощо. У цьому плані реалізація принципу оптимальності полягає в порівнянні альтернативних варіантів податкового регулювання та виборі найкращого з них, який відповідає критерію максимальної ефективності [130, с. 88];

3) *принцип відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави* – податкові інструменти повинні встановлюватися з урахуванням визначених державою пріоритетів. Цей принцип є похідним від принципу пріоритетності податкового регулювання, описаного в роботі [130]. Необхідність визначення пріоритетів податкового регулювання обумовлена обмеженістю фінансових ресурсів держави та різноспрямованістю фіскальної та регулятивної функцій оподаткування, оскільки посилення податкового стимулювання платників автоматично означає відповідне зменшення податкових надходжень до бюджетів та в державні цільові фонди протягом періодів, наступних за здійсненням регулятивного впливу. Тому податкове регулювання має бути зосереджене на вирішенні пріоритетних державних завдань.

Найбільш складною проблемою реалізації цього принципу є визначення обмеженого кола пріоритетних завдань, які мають вирішуватися

засобами податкового регулювання. Як свідчить досвід розвитку податкової системи України, нехтування цією проблемою наприкінці 90-х років ХХ століття призвело до суттєвого зменшення фіскальної ефективності оподаткування та втрати дієвості відповідних заходів податкового регулювання. Це стосується, зокрема, численних податкових пільг галузевої спрямованості, широкої сфери пільгового оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку та ін., внаслідок чого бюджет втратив значні суми надходжень без відповідних позитивних результатів у вирішенні поставлених соціально-економічних завдань. Після 2003 року кількість пріоритетів податкового регулювання поступово зменшується, що сприяє концентрації зусиль на вирішенні найбільш важливих проблем економічного та соціального розвитку [130, с. 83]. Тому під час встановлення інструментів податкового регулювання необхідною є перевірка їх на відповідність пріоритетам соціально-економічної політики держави та недопущення встановлення інструментів, що не відповідають таким пріоритетам;

4) *принцип системності* – всі заходи податкового регулювання мають розглядатися в їх взаємодії та взаємозв'язку. Раціональне поєднання та взаємодія різних інструментів податкового регулювання підсилює їх дієвість внаслідок синергічного ефекту, тому для вирішення будь-якого завдання у сфері податкового регулювання має бути проаналізована доцільність застосування відповідного "пакета" інструментів;

5) *принцип комплексності*, згідно з яким під час встановлення інструментів податкового регулювання необхідно дослідити, якими ще інструментами державного регулювання можна підсилити вплив податкових інструментів.

Податкове регулювання не є єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави. Воно має застосовуватися в комплексі з іншими прямими та непрямими методами державного регулювання, такими, як митно-тарифне регулювання, державна політика ціноутворення, бюджетна політика, ліцензування певних видів господарської діяльності, монетарна політика тощо. На думку А. Крисоватого, "економіка настільки многогранна та взаємозалежна субстанція, що потребує комплексного підходу до реформування всієї системи державного управління, а не тільки його окремого елемента – оподаткування" [78, с. 99].

При цьому не можна абсолютизувати податкове регулювання як єдиний дієвий та вирішальний важіль державного регулювання, оскільки винятково шляхом зміни умов оподаткування без інших важелів державної

економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки, а бажані результати можуть бути досягнуті в разі використання державою всього арсеналу засобів та інструментів державного регулювання [130, с. 83].

Третя група – організаційно-правові принципи:

1) *принцип незворотності*, який означає, що встановлення та скасування податкових інструментів не може мати зворотної дії в часі. Цей принцип обумовлений ст. 58 Конституції України [71], згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи;

2) *принцип стабільності* – забезпечення незмінності інструментів податкового регулювання протягом бюджетного року, що передбачено пп. 4.1.9 ПКУ. Нестабільність податкового законодавства негативно позначається на ставленні платників податків до інструментів податкового регулювання, а отже, на регулятивному потенціалі таких інструментів. Часті зміни умов оподаткування призводять до непередбачуваності податкових результатів господарської діяльності в середньострокову та довгостроковому періодах, що унеможлиблює ефективне стратегічне планування та управління розвитком суб'єктів підприємницької діяльності;

3) *принцип адаптації (гнучкості)*, який передбачає коригування впливу держави на соціально-економічні процеси залежно від внутрішніх та зовнішніх умов розвитку країни на основі безперервного аналізу дієвості й ефективності інструментів податкового регулювання.

Під гнучкістю розуміють "здатність податкової системи до трансформації та/або адекватної автоматичної реакції у відповідь на зміну умов господарської діяльності платників податків і макроекономічної ситуації в цілому" [19, с. 96]. Реалізація цього принципу передбачає необхідність моніторингу соціально-економічного стану країни та економічного розвитку платників податків, а також дієвості та ефективності застосування окремих інструментів податкового регулювання. Коригування податкових інструментів під впливом умов, що постійно змінюються, є об'єктивною необхідністю з точки зору забезпечення дієвої податкової політики держави, оскільки кожен з інструментів податкового регулювання має відповідну тривалість свого життєвого циклу, що й визначає можливість та доцільність його застосування в конкретних умовах і з урахуванням пріоритетів соціально-економічного розвитку.

Цей принцип застосування інструментів податкового регулювання певною мірою відповідає сформульованому А. Вагнером у рамках теорії

колективних потреб принципу еластичності (рухомості) оподаткування. Проявами принципу адаптації є гнучкість (динамічність) податкового регулювання. Не існує механізмів, незмінних протягом часу: змінюються ринкове середовище, кон'юнктура ринку, державні пріоритети. Система податкового регулювання має відповідати цим змінам. Якщо цього не відбувається, ефективність податкових інструментів знижується.

Важливою вимогою реалізації принципу адаптації в податковому регулюванні є раціональне поєднання гнучкості та стабільності використуваних податкових інструментів;

4) *принцип компетенції* – встановлення і скасування інструментів податкового регулювання має здійснюватися відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

5) *принцип єдиного підходу* – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових пільг з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), підстав для надання податкових пільг тощо;

6) *принцип правового врегулювання* – податкові інструменти та правила їх застосування повинні встановлюватися відповідними нормативно-правовими актами. Не можуть встановлюватися податкові пільги листами, роз'ясненнями тощо;

7) *принцип пріоритету податкового законодавства*, згідно з яким податкові інструменти повинні встановлюватися виключно нормативно-правовими актами з питань оподаткування.

Таким чином, існує достатньо широкий перелік принципів застосування податкових інструментів, яких слід дотримуватися в процесі здійснення державного податкового регулювання. Доцільно на законодавчому рівні встановити перелічені принципи використання інструментів податкового регулювання. Адже, як зазначається в роботі [103, с. 79] закріплення принципів буде "спрямовувати й стримувати законодавчу владу, маючи для неї еталонне значення". Реалізація сформульованих принципів у процесі здійснення податкового регулювання економічних та соціальних процесів сприятиме підвищенню дієвості податкового регулювання та дозволить збільшити податкові надходження за рахунок зменшення ухилянь від сплати податків і підвищення регулятивного впливу інструментів податкового регулювання.

Розділ 2. Реалії податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

2.1. Тенденції та проблеми енергоспоживання в Україні

У сучасних умовах функціонування економіки країни є неможливим без споживання енергоресурсів. При цьому рівень розвитку енергетики має великий вплив на добробут населення та стан економіки в державі.

Основним вимірювачем ефективності споживання енергоресурсів в країні є показник енергоємності валового внутрішнього продукту (у ДСТУ 2420-94 [48] застосовується поняття енергомісткість ВВП, що за змістом одне й те саме – величина, що дорівнює відношенню споживаних протягом року паливно-енергетичних ресурсів, перерахованих в умовне паливо, до валового внутрішнього продукту за той же час). В Україні цей показник за даними Управління енергетичної інформації США [206] є найбільш високим серед країн Європи та одним із найбільших у світі (рис. 2.1).

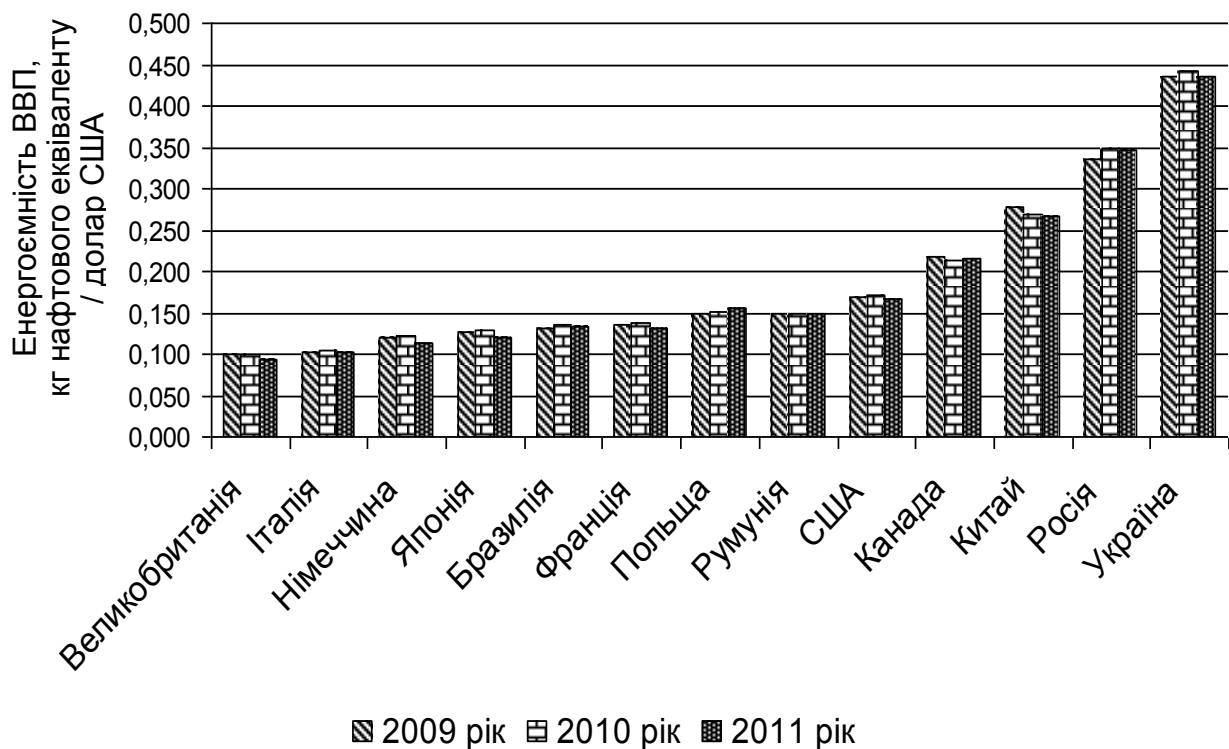


Рис. 2.1. Порівняння енергоємності ВВП України та деяких країн світу (складено за даними [206])

Як зображено на рис. 2.1, на один долар ВВП Україна витрачає в 4 – 5 разів більше енергоресурсів, ніж Великобританія, Італія або Німеччина, при цьому енергоємність ВВП в Україні набагато більша ніж навіть у Росії. Низька енергоефективність позначається на конкурентоспроможності вітчизняної продукції як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринку, а отже, й на фінансовому результаті діяльності вітчизняних підприємств.

На рис. 2.2 зображено порівняння України за розміром ВВП на душу населення та енергоємністю ВВП з найбільшими національними економіками (за рівнем ВВП за паритетом купівельної спроможності (ПКС) у 2011 році) і країнами з найвищим рівнем економічного розвитку (за рівнем ВВП за ПКС на душу населення в 2011 році), а також країнами-сусідами України, за якими є дані щодо енергоємності ВВП.

Порівняння країн за розміром ВВП на душу населення та енергоємністю ВВП дозволяє побачити, що в більшості випадків, чим вищий рівень життя, тим нижче енергоємність ВВП. При цьому рівень життя в Україні (за рівнем ВВП за ПКС на душу населення в 2011 році) є одним із найнижчих серед країн, що аналізуються, а енергоємність ВВП у 2 – 5 разів вища.

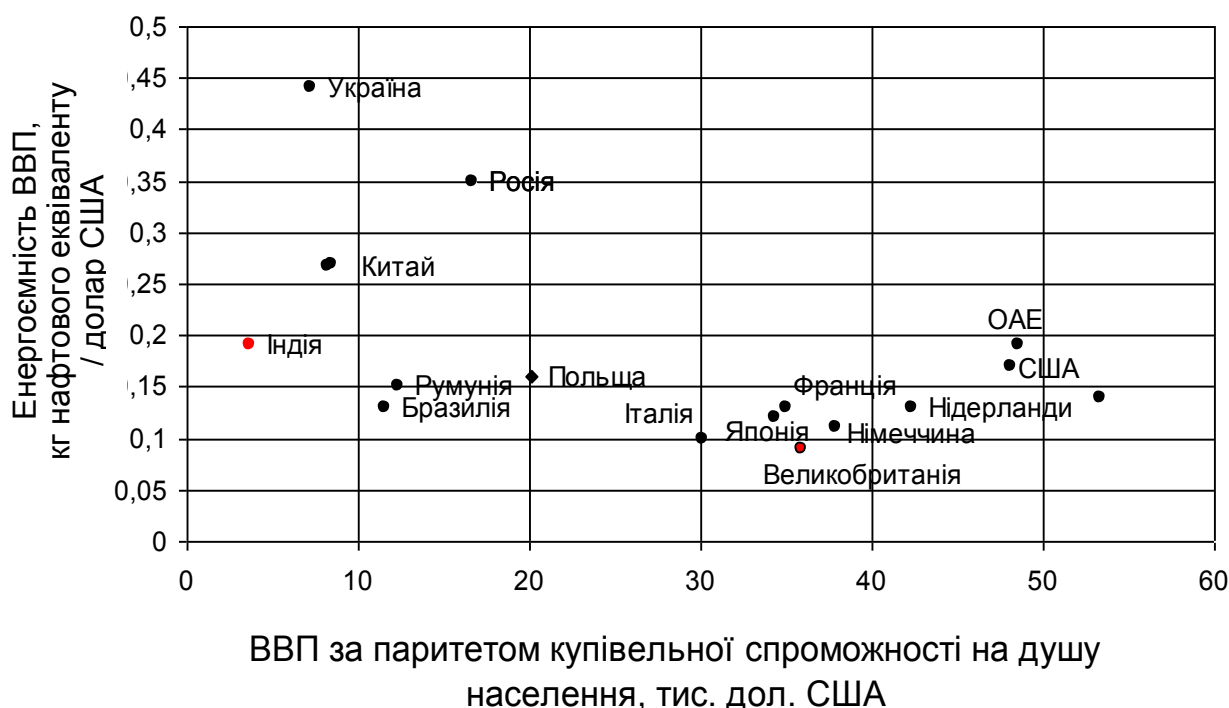


Рис. 2.2. Порівняння країн за розміром ВВП на душу населення та енергоємністю ВВП у 2011 році (складено за даними [175] та[243])

Енергоемність ВВП є також важливим вимірювачем рівня науково-технічного прогресу країни і має як безпосередній, так і опосередкований вплив на всі сфери її соціально-економічного розвитку та життєдіяльності людей. На прикладі Росії підраховано, що зниження енергоемності ВВП на 1 % дає його приріст не менш ніж на 0,3 % [172].

Динаміка ВВП та енергоемності ВВП в Україні та світі за останні 15 років зображена на рис. 2.3, з якого видно, що ВВП в Україні поступово збільшується (за винятком кризового 2009 року), а енергоемність ВВП в Україні зменшується, однак станом на 2011 рік такий показник більш ніж у 2 рази перевищує аналогічний середній показник у світі, що вказує на неефективне споживання паливно-енергетичних ресурсів в Україні.

Низька енергоефективність стала одним з основних чинників кризових явищ в українській економіці. У першій половині 90-х років у структурі витрат на виробництво промислової продукції майже втричі зросла вартісна складова енергоресурсів, сягнувши 42 % загальних матеріальних витрат на виробництво продукції [184].

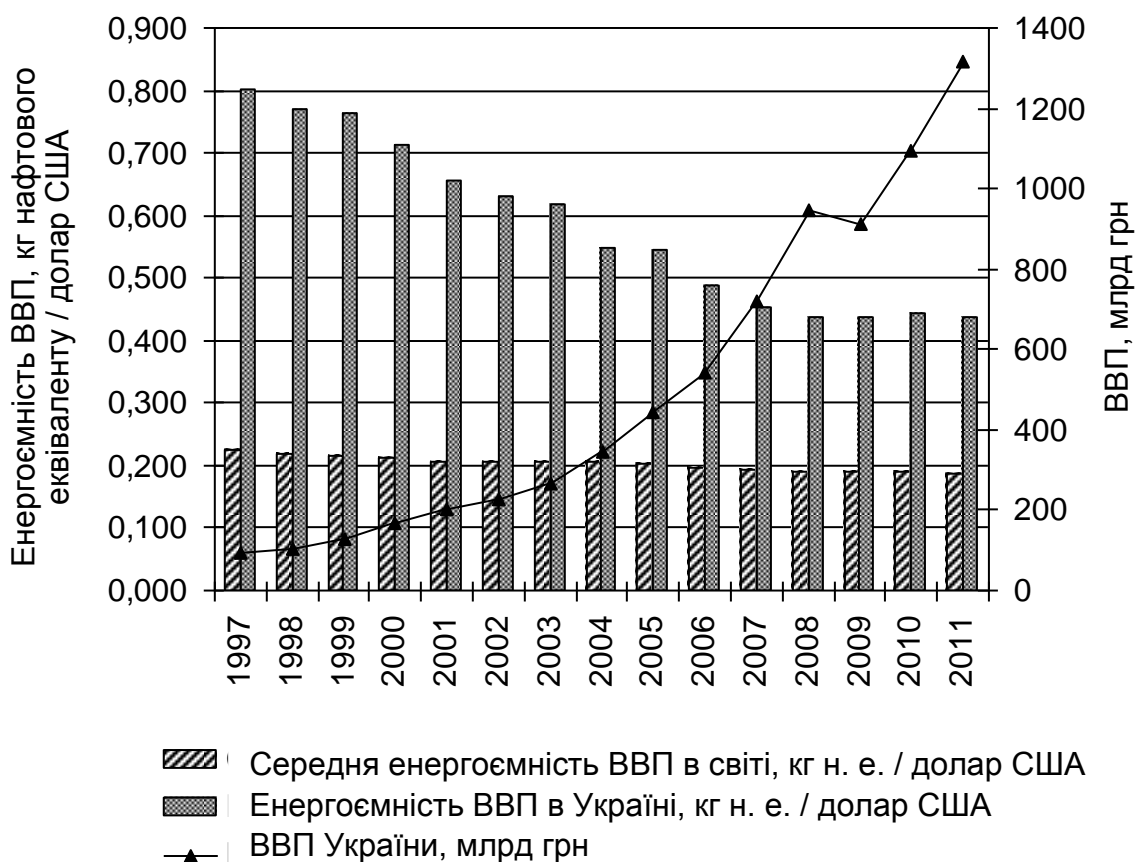


Рис. 2.3. Динаміка ВВП та енергоемності ВВП в Україні та світі (складено за даними [147] та [243])

Слід зауважити, що існує думка [207], згідно з якою висока енергоємність ВВП України порівняно з іншими країнами обумовлена структурою української економіки, в якій велику питому вагу мають такі енергоємні галузі, як металургійна та хімічна (рис. 2.4).

Як видно з рис. 2.4, обсяг реалізації металургійного виробництва та виробництва готових металевих виробів у 2012 році склав 16 % від загального обсягу реалізованої промислової продукції, а виробництво хімічних речовин та хімічної продукції – 4 %, тобто сукупна питома вага цих видів діяльності у 2012 році складала 20 %.

При цьому питома вага зазначених видів діяльності в загальному споживанні енергоресурсів промисловістю України в 2012 році, що зображено на рис. 2.5, склала 67 % (чорна металургія – 55 %, кольорова металургія – 2 %, хімічна та нафтохімічна галузі – 10 % енергоресурсів).

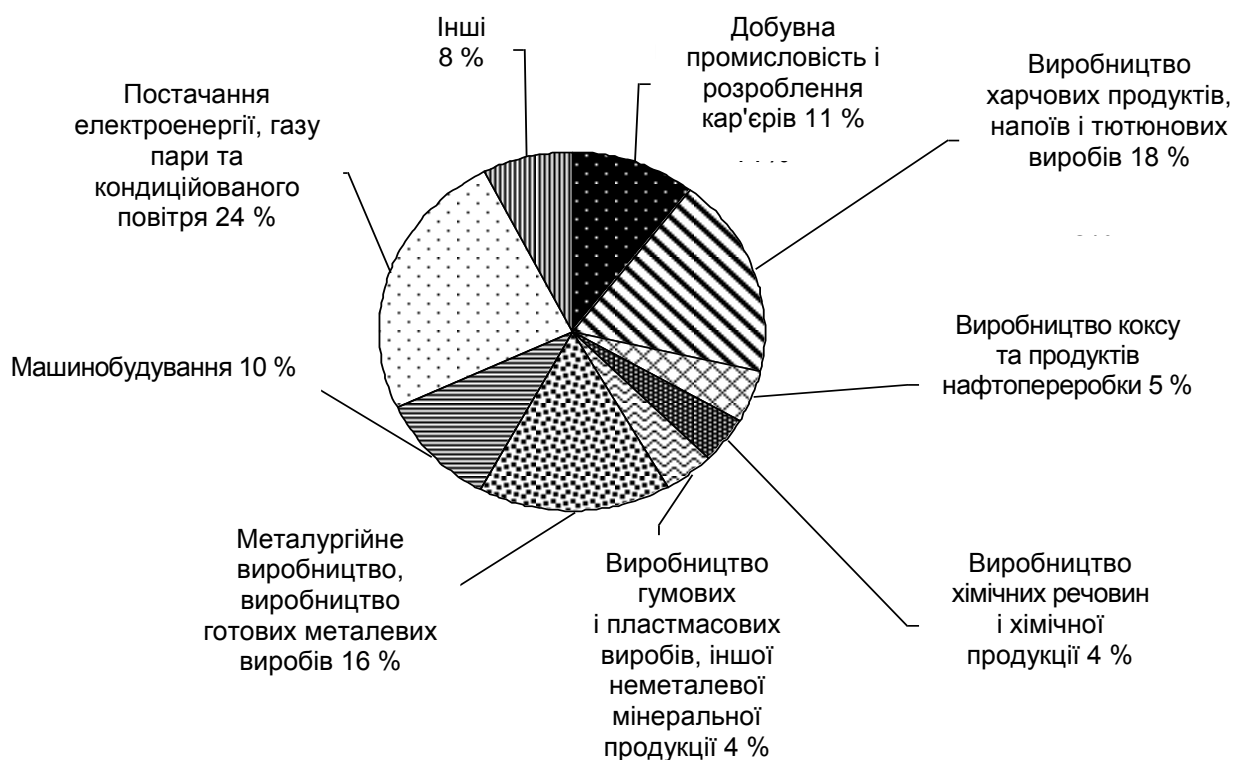


Рис. 2.4. Розподіл обсягу реалізованої промислової продукції за видами діяльності у 2012 році (побудовано за даними [204])

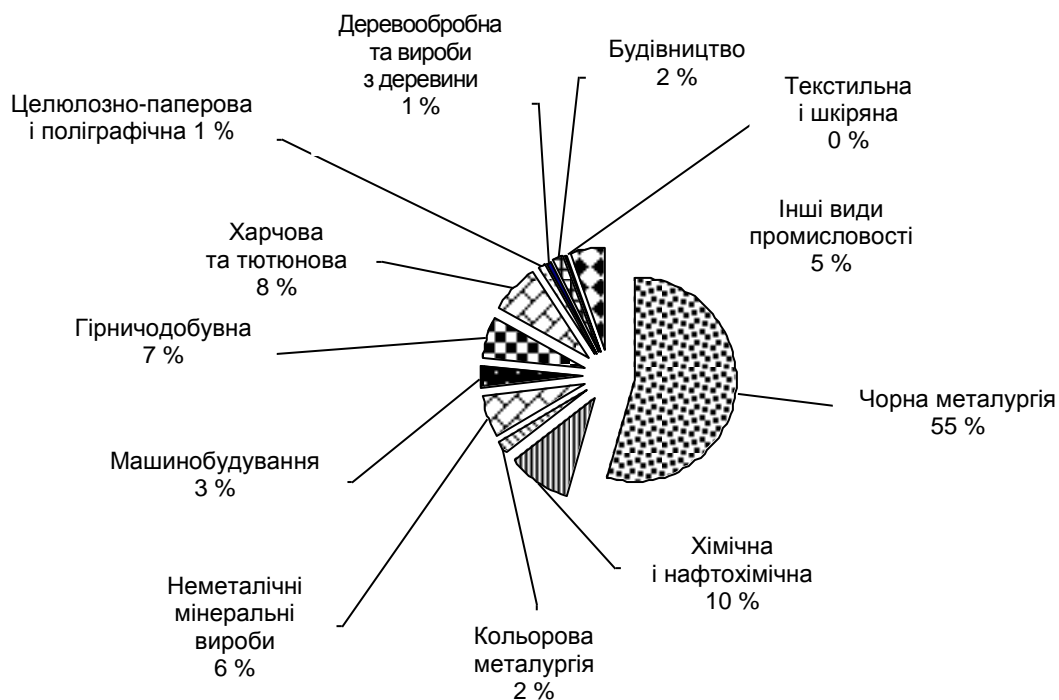


Рис. 2.5. Структура споживання енергоресурсів промисловістю України у 2012 році (побудовано за даними [189])

Слід зазначити, що за даними енергетичного балансу за 2012 рік [189], промисловість України споживає лише на 2 % більше, ніж побутовий сектор (рис. 2.6).

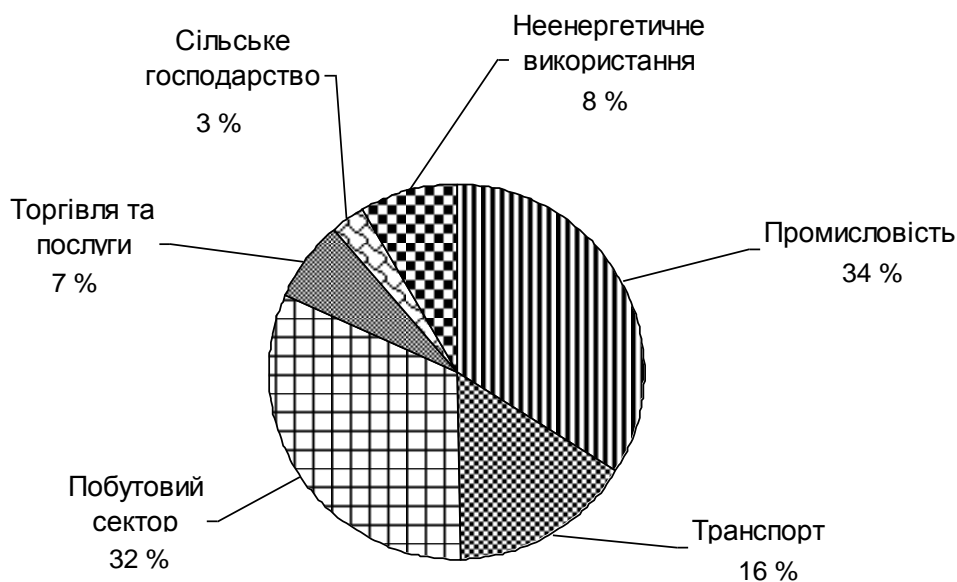


Рис. 2.6. Структура кінцевого споживання енергоресурсів в Україні у 2012 році (побудовано за даними [189])

Таким чином, найбільшими споживачами енергоресурсів в Україні є промисловість (у 2012 році було спожито 34 % від загального обсягу споживання енергоресурсів), побутовий сектор (32 %) та транспорт (16 %), частка яких в загальному споживанні енергоресурсів в Україні в останні роки залишається майже незмінною (рис. 2.7).

Що ж стосується високої енергоємності ВВП України порівняно з іншими країнами, то дійсно, використовуючи лише показник енергоємності ВВП, робити висновки про раціональність використання паливно-енергетичних ресурсів не можна, адже, як зазначає О. Суходоля [219], цей показник не відображає структури економіки, кліматичних та географічних умов розміщення країни, особливостей технологічних процесів, традицій та звичок людей щодо енерговикористання.

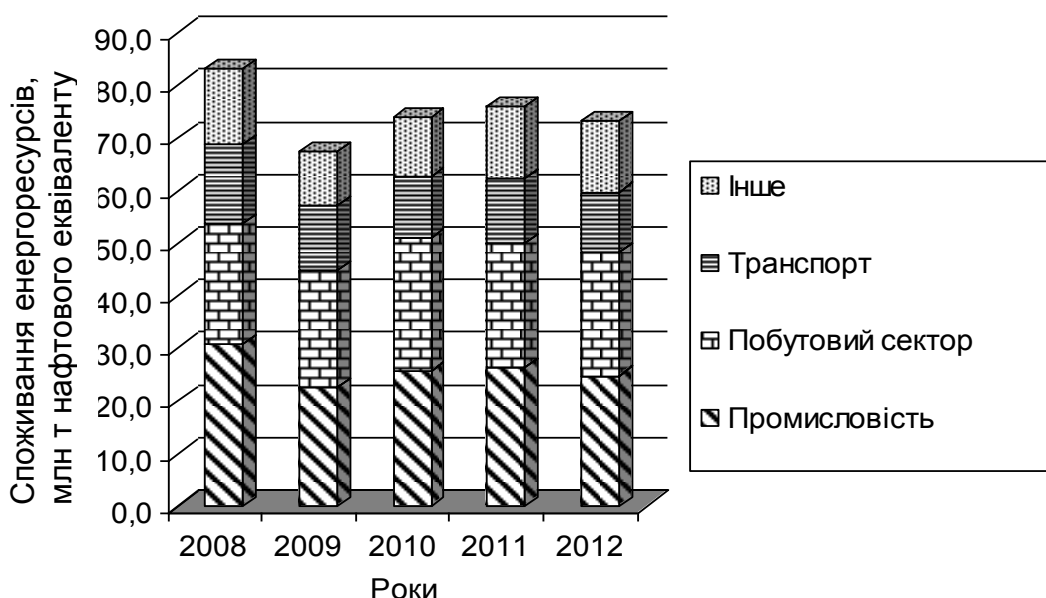


Рис. 2.7. Динаміка та структура кінцевого споживання енергоресурсів в Україні (складено за даними [185 – 189])

Висока енергоємність ВВП обумовлена не лише структурою економіки, а й неефективним використанням паливно-енергетичних ресурсів, що доводить порівняння енергоспоживання в сільському господарстві, видобувній промисловості, десяти галузях переробної промисловості, будівництві, сфері послуг та житловому господарстві в Україні із середнім енергоспоживанням відповідної галузі в Європейському Союзі, яке було зроблено в рейтинзі енергоефективності областей України, згідно з яким підвищення енергоефективності до європейського рівня дозволить скоротити кінцеве споживання паливно-енергетичних ресурсів в Україні на 57 % [215, с. 7].

Слід зазначити, що велика енергоємність вітчизняної продукції може бути також пов'язана з існуванням тіньової економіки та ухилянням від сплати податків: оскільки витрати паливно-енергетичних ресурсів у процесі розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток зменшують базу оподаткування, а отже, й суму податкових платежів, деякі підприємства можуть незаконно завищувати ці показники, при цьому обсяг виробленої продукції вони будуть намагатися занижувати, оскільки сума реалізації продукції збільшує базу оподаткування податком на прибуток. Однак це не зменшує важливості підвищення ефективності споживання енергоресурсів.

Проблема неефективного споживання для України ускладнюється через велику енергозалежність держави. Тому енергоефективність є питанням економічної, а отже, й національної безпеки України (рис. 2.8). Адже однією з найважливіших складових економічної безпеки країни є енергетична безпека, під якою розуміють стан економіки, який забезпечує захищеність національних інтересів в енергетичній сфері від наявних і потенційних загроз внутрішнього та зовнішнього характеру, дає змогу задовольняти реальні потреби в паливно-енергетичних ресурсах для забезпечення життєдіяльності населення та надійного функціонування національної економіки в режимах звичайного, надзвичайного та воєнного стану [196].

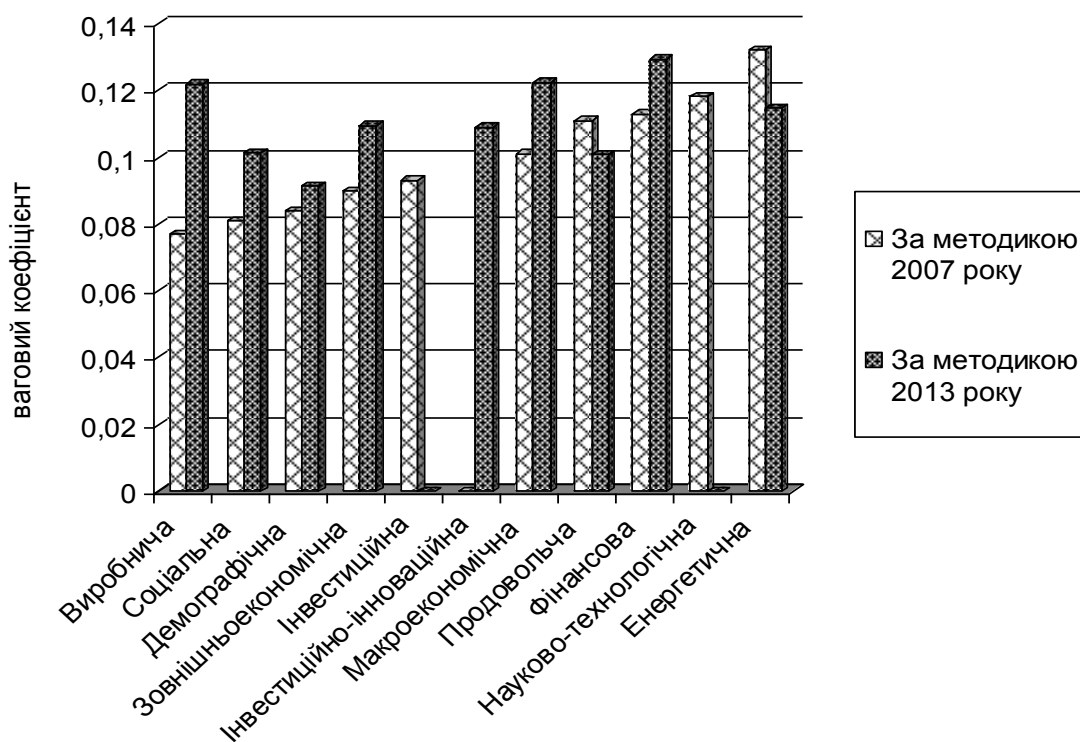


Рис. 2.8. Місце енергетичної безпеки в структурі економічної безпеки України за методиками розрахунку 2007 року та 2013 року (складено за даними [196; 197])

За методикою розрахунку рівня економічної безпеки, затвердженою наказом Міністерства економіки України від 02.03.2007 № 60 [196], показнику енергетичної безпеки присвоєно найбільший ваговий коефіцієнт. У 2013 році в новій методиці розрахунку рівня економічної безпеки, що була затверджена наказом Мінекономрозвитку від 29.10.2013 р. № 1277 [197], значення вагового коефіцієнта енергетичної безпеки дещо знизилося, однак енергетична безпека продовжує залишатися важливою складовою економічної безпеки держави.

Слід зазначити, що за останні роки спостерігається тенденція до скорочення обсягів імпорту в постачанні первинної енергії. Так, у 2010 році його обсяги порівняно із 2009 роком зменшилися на 0,6 %, а порівняно із 2005 роком – на 28 % [187], однак, незважаючи на це, імпорт енергоресурсів залишається на досить високому рівні – енергопостачання первинної енергії країни у 2010 році на 39,5 % забезпечувалося за рахунок імпорту паливно-енергетичних ресурсів. Така ситуація негативно впливає на платіжний баланс України, адже на імпорт енергоресурсів припадає понад 30 % загального імпорту товарів в Україну (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Товарна структура імпорту в Україні у 2010 – 2012 роках

Код і назва товарів згідно з УКТЗЕД	2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	млрд дол. США	у % від загального обсягу	млрд дол. США	у % від загального обсягу	млрд дол. США	у % від загального обсягу
1	2	3	4	5	6	7
Усього	60,74	100,00	82,61	100,00	84,66	100,00
Енергетичні матеріали; нафта та продукти її пере- гонки, з них:	19,60	32,27	28,60	34,62	26,19	30,94
кам'яне вугілля	1,78	2,93	2,76	3,34	2,64	3,12
нафта сира (включаючи газовий конденсат)	4,17	6,87	4,27	5,17	1,24	1,46
газ природний	9,39	15,46	14,05	17,01	14,03	16,57
Живі тварини; продукти тваринного походження	1,24	2,04	1,04	1,25	1,72	2,03

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Продукти рослинного походження	1,56	2,57	1,80	2,18	2,43	2,87
Готові харчові продукти	2,50	4,12	3,03	3,67	2,97	3,50
Продукція хімічної та пов'язаних із нею галузей промисловості	6,44	10,61	8,02	9,71	8,59	10,15
Полімерні матеріали, пластмаси та каучук	3,66	6,03	4,50	5,45	4,47	5,28
Маса з деревини або інших волокнистих целюлозних матеріалів	1,66	2,73	1,84	2,22	1,81	2,14
Текстиль та вироби з текстилю	1,97	3,25	1,99	2,41	2,56	3,03
Недорогоцінні метали та вироби з них	4,13	6,80	5,70	6,90	5,24	6,19
Механічне обладнання; машини та механізми, електрообладнання та їх частини; пристрої для записування або відтворення зображення і звуку	8,17	13,45	12,79	15,49	13,18	15,57
Транспортні засоби та шляхове обладнання	3,66	6,03	6,20	7,51	8,07	9,53

Примітка. Складено за даними [222 – 224].

Нераціональність споживання енергоресурсів в Україні виявляється ще й у тому, що відновлювані енергетичні ресурси, які дозволяють знизити залежність від імпорту енергоресурсів та є більш доцільними з екологічної точки зору, мають дуже малу питому вагу в загальному постачанні первинної енергії (рис 2.9).

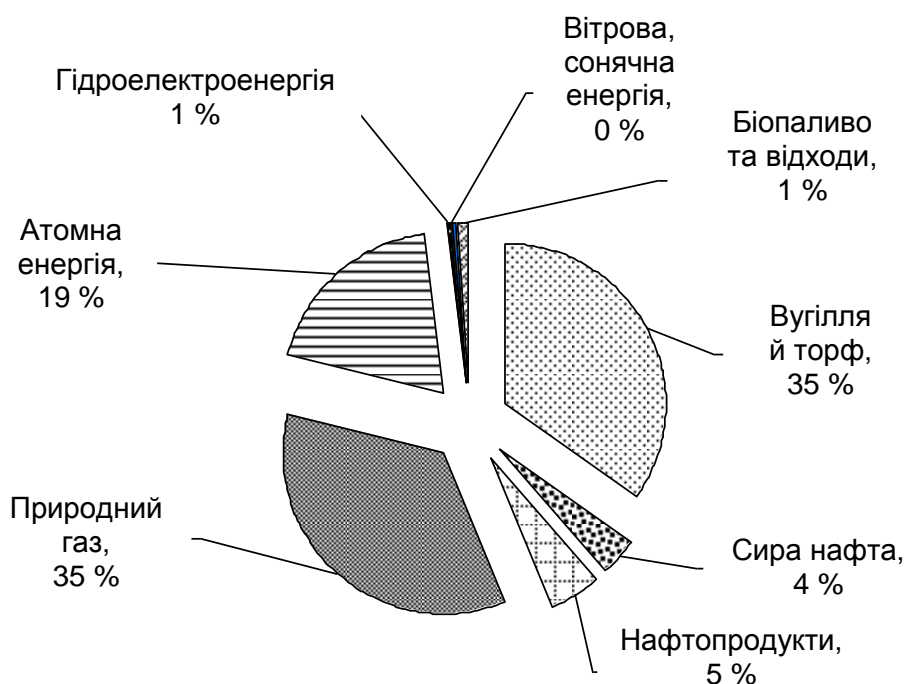


Рис. 2.9. Структура постачання первинної енергії в Україні в 2012 році (складено за даними [189])

Таким чином, енергоспоживання в Україні характеризується цілою низкою проблем, і хоча й позначаються позитивні тенденції, для вирішення наявних проблем необхідним є державне стимулювання раціонального споживання енергоресурсів.

2.2. Обґрунтування необхідності та предметного поля податкового регулювання раціонального енергоспоживання

Необхідність раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів для нашої країни обумовлена відразу кількома факторами.

По-перше, енергоємність ВВП в Україні, за даними Управління енергетичної інформації США [206], є найвищою серед країн Європи та однією з найбільших у світі, що вказує на неефективне споживання енергоресурсів, яке негативно позначається на конкурентоспроможності вітчизняної продукції, а отже, й на фінансовому результаті діяльності вітчизняних підприємств.

По-друге, Україна – енергодефіцитна країна, яка, за даними [173, с. 2], займає одне з перших місць у світі за обсягом імпорту природного газу, який до того ж здійснюється в основному з території однієї країни (Росії). Тому енергоефективність є питанням економічної, а отже, й національної безпеки України.

По-третє, на імпорт енергоресурсів припадає понад 30 % загального імпорту товарів в Україну, що негативно впливає на платіжний баланс України.

По-четверте, низький рівень енергоефективності позначається на навколишньому природному середовищі: забруднюється атмосфера, вода і земна поверхня, а внаслідок емісії парникових газів відбувається зміна клімату.

Таким чином, ситуація, що склалася, вказує на необхідність стимулювання раціонального споживання паливно-енергетичних ресурсів, що може відбуватися за допомогою регулятивної функції податків. Зарубіжний досвід показує, що в умовах ринкової економіки переважними є економічні методи державного регулювання, найбільш дієвим серед яких може стати використання податкової системи країни. Те, що система оподаткування відіграє істотну роль у стимулюванні (або антистимулюванні) ресурсозбереження, зазначає й Аптекар С. С. у роботі [1, с. 94] та інші науковці.

На необхідність та доцільність податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів вказує й оцінка потенціалу енергозбереження, зроблена в Енергетичній стратегії України на період до 2030 року, відповідно до якої потенціал енергозбереження складається з [184]:

1) технічної (технологічної) складової:

- підвищення ефективності виробництва (видобутку), перетворення, транспортування та споживання енергоресурсів і, відповідно, зниження енергоємності продукції та надання послуг за рахунок впровадження новітніх енергоефективних технологій та енергозберігальних заходів;

2) структурної складової:

- зміни макроекономічних пропорцій в економіці з метою зниження рівнів енергоспоживання;
- зменшення питомої ваги енергоємних галузей і виробництв промисловості та транспорту за рахунок розвитку наукомістких галузей і виробництв із низькою енергоємністю та матеріаломісткістю.

У свою чергу, структурний та технічний (технологічний) фактори залежать від міжгалузевих та внутрішньогалузевих зрушень в економіці країни.

Загальний потенціал енергозбереження за рахунок технічного (технологічного) та структурного факторів в економіці України у 2030 році за базовим сценарієм розвитку економіки та її сфер згідно із Енергетичною стратегією України на період до 2030 року [184] складатиме 318,36 млн т у. п. (рис. 2.10). За рахунок його реалізації енергоємність ВВП у 2030 році складе 0,24 кг у. п./грн, що у 2 рази менше від сучасного рівня.

Важливим напрямом раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів є розвиток та застосування відновлюваних джерел енергії (ВДЕ), оскільки вони сприяють підвищенню рівня енергетичної безпеки та зниженню антропогенного впливу на довкілля.

Перспективними напрямами розвитку ВДЕ в Україні є: біоенергетика, видобуток та утилізація шахтного метану, використання вторинних енергетичних ресурсів (ВЕР), позабалансових покладів вуглеводнів, вітрової та сонячної енергії, теплової енергії довкілля, освоєння економічно доцільного гідропотенціалу малих річок України. При цьому технічно досяжний річний енергетичний потенціал НВДЕ України в перерахунку на умовне паливо становить близько 79 млн т у. п. Економічно досяжний потенціал цих джерел за базовим сценарієм складає 57,7 млн т у. п., в тому числі відновлювальних природних джерел енергії – 35,5 млн. т у. п., позабалансових (нетрадиційних) – 22,2 млн т у. п. На сьогодні цей потенціал використовується недостатньо. Частка НВДЕ в енергетичному балансі країни становить 7,2 % (6,4 % – позабалансові джерела енергії; 0,8 % – відновлювальні джерела енергії) [184].

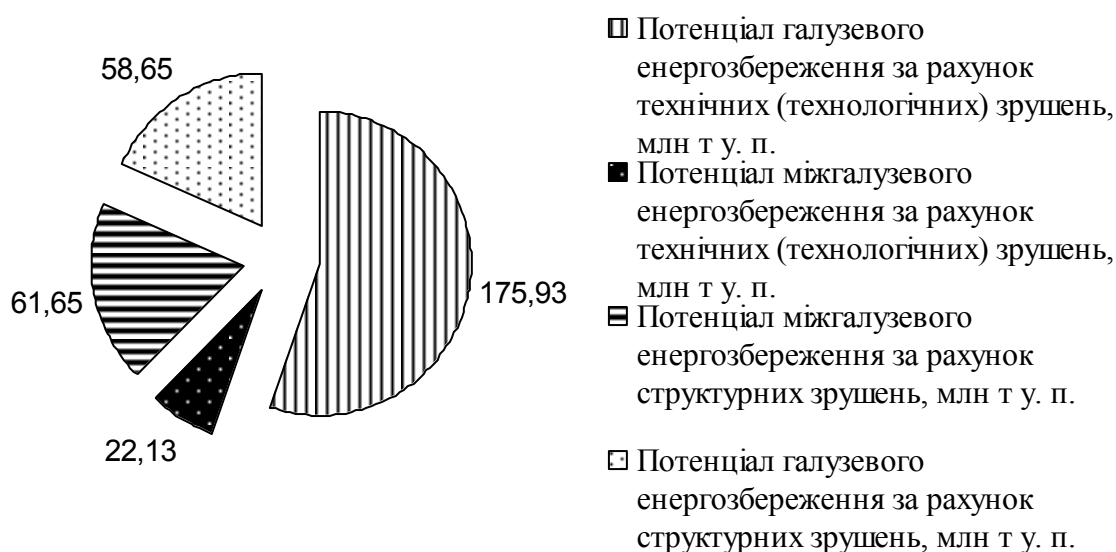


Рис. 2.10. Загальний потенціал енергозбереження у 2030 році [184]

Слід зазначити, що в процесі оцінювання потенціалу енергозбереження в Енергетичній стратегії України на період до 2030 року [184] не було враховано такого явища, як зворотний ефект (англ. *rebound effect*, *take-back effect*, нім. *Rebound-Effekt*), через існування якого деякі вчені роблять висновок, що енергозбереження є даремним, тому що підвищення ефективності може фактично збільшити використання палива. У вітчизняній науковій літературі цьому явищу приділяється

недостатньо уваги, натомість за кордоном в останні 20 років спостерігається поживлення дискусій на цю тему. Зворотний ефект може суттєво ускладнити прогнозування скорочення споживання паливно-енергетичних ресурсів .

Зворотний ефект загалом виражається як відношення втраченої вигоди порівняно з очікуваною вигодою [233]. Наприклад, якщо підвищення енергоефективності транспортного засобу на 5 % призводить до зменшення використання палива лише на 2 %, то на 60 % має місце зворотний ефект. Втрачені 3 % можуть бути пов'язані з тим, що стали їздити більше, ніж раніше, або збільшилася швидкість руху.

Існування зворотного ефекту є безперечним. Разом з тим тривають дискусії із приводу розміру й важливості ефекту в реальних ситуаціях. Є три можливі випадки щодо розміру зворотного ефекту:

1) фактична економія ресурсів вища, ніж очікувалося, – зворотний ефект негативний. Це надзвичайний випадок, який може відбутися тільки в деяких конкретних ситуаціях (наприклад, якщо урядом обмежується використання неефективних технологій та ресурсів, а придбати дозволені споживачі не мають змоги);

2) фактична економія менша від очікуваної економії – зворотний ефект становить від 0 до 100 %. Це іноді називається "*take-back*" і є найбільш загальним результатом емпіричних досліджень окремих ринків;

3) фактична економія ресурсів від'ємна – зворотний ефект більший ніж 100 %. Ця ситуація широко відома як парадокс Джевонса (англ. *Jevons paradox*), яку іноді ще називають як "*back-fire*" [257].

Зворотний ефект уперше був описаний Вільямом Стенлі Джевонсом у 1865 році в роботі "Питання вугілля" (*The Coal Question*), де він відзначив, що винахід в Англії більш ефективного паровоза означає, що використання вугілля стало економічно доцільним для багатьох нових видів застосування. В остаточному підсумку це призведе до збільшення попиту на вугілля й до збільшення споживання вугілля, навіть коли кількість вугілля, необхідного для будь-якого практичного використання, знизиться. У своїй книзі Джевонс писав: "Неправильно вважати, що ощадливе використання палива є еквівалентним зниженню споживання. Це суперечить істині" [255].

У 1980-ті роки до парадокса Джевонса повернулися економісти Даніель Кезум і Леонард Брукс. А в 1992 році Гаррі Сандерс [234] назвав гіпотезу про те, що підвищення енергетичної ефективності не зменшує, а збільшує споживання енергії, Кезум-Брукс постулатом (англ. *the Khazzoom-Brookes Postulate*).

Згідно із Сандерсом, підвищення енергоефективності підвищує споживання енергії двома способами. По-перше, збільшення ефективності використання енергоресурсів робить використання енергії порівняно дешевшим, тим самим сприяючи розширенню використання (прямий зворотний ефект). По-друге, збільшення ефективності використання енергоресурсів приводить до економічного зростання, яке збільшує використання енергії для економіки в цілому. На мікроекономічному рівні (беручи до уваги окремі ринки) підвищення ефективності використання енергії зазвичай призводить до скорочення споживання енергії. Тобто зворотний ефект, як правило, менший, ніж 100 %. Разом із тим на макроекономічному рівні, більш ефективна, а, отже, порівняно дешева, енергія призводить до прискорення темпів економічного зростання, яке, у свою чергу, збільшує споживання енергії в масштабах усієї економіки [20].

Можна зробити висновок, що Парадокс Джевонса був використаний для твердження, що енергозбереження є даремним, тому що підвищення ефективності може фактично збільшити використання палива. Однак таке твердження не враховує інших вигід від підвищення ефективності, таких, як збільшення фінансового результату окремих підприємств та підвищення якості життя. Крім того, використання палива буде знижуватися, якщо збільшити ефективність у комбінації з підвищенням акцизного податку, який збереже вартість користування паливом на тому ж рівні. При цьому під час податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно звертати увагу не лише на підвищення ефективності споживання енергоресурсів, але й на їх економію та збільшення частки споживання енергії з відновлюваних джерел.

Ефективне податкове регулювання раціонального споживання енергоресурсів потребує чіткого визначення термінологічного апарату.

Єдиного підходу до визначення понять "раціональне споживання енергоресурсів", "енергозбереження" (англ. *energy conservation*, нім. *Energieersparung*, рос. *энергосохранение*), "енергоощадження" (англ. *energy-saving*, рос. *энергосбережение*), "енергоефективність" (англ. *energy efficiency*, нім. *Energieeffizienz*) на сьогодні в Україні немає. Різні підходи до цих визначень наведено в додатку Б.

Згідно із Законом України "Про енергозбереження" [123], під раціональним використанням паливно-енергетичних ресурсів розуміють досягнення максимальної ефективності використання ПЕР за наявного рівня розвитку техніки та технології й одночасного зниження техногенного впливу на навколишнє природне середовище. Тобто критерієм раціональності в да-

ному випадку є максимальна ефективність. Інший підхід простежується в роботі О. Суходолі [149, с. 203], де під раціональним використанням ПЕР розуміють досягнення максимальної доцільності (економічної, технічної) такого використання. І в даному випадку критерієм раціональності є зовсім інший показник. Однак цей підхід не враховує екологічної безпеки використання енергоресурсів, без урахування якої говорити про раціональне використання енергії не можна.

Аналіз публікацій, присвячених проблемі раціонального використання споживання енергоресурсів, дає можливість зробити висновок про те, що це поняття досить часто плутають з енергозбереженням або енергоефективністю. Яскравим прикладом цього є зауваження, зроблене в передмові до Стратегії енергозбереження в Україні [148]: "Історично склалося так, що окремі автори застосовують терміни "енергозбереження", "енергоощадність", "енергоефективність" або "раціональне використання енергоресурсів". Такого роду розбіжності характерні й на рівні нормативно-правової та нормативно-технічної документації. Коренем проблеми є невідповідність соціального змісту проблеми, означеної Законом України "Про енергозбереження", та фізичного закону збереження енергії, який виконується так чи інакше у всіх енерготехнологічних процесах. У цілому ж згадані вище терміни вважаються еквівалентними".

Однак, на думку авторів, раціональне споживання енергоресурсів (енергорациональність) – це більш широке, ніж енергозбереження або енергоефективність, поняття, що включає економію паливно-енергетичних ресурсів, ефективне використання енергії, розвиток та застосування відновлюваних джерел енергії. Взаємозв'язок цих понять, що виступають складовими предметного поля податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, зображено на рис. 2.11.



Рис. 2.11. Складові предметного поля податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

Загалом раціональний – це такий, що ґрунтується на вимогах розуму, логіки; розумний; спрямований до кращого, розумнішого застосування чого-небудь; доцільний [13, с. 1203]. При цьому доцільний – це відповідний встановленій меті, практично корисний, розумний [13, с. 324].

Метою раціоналізації енергоспоживання є зниження споживання традиційних паливно-енергетичних ресурсів, що може відбуватися за рахунок підвищення ефективності споживання енергоресурсів, економного витрачання таких ресурсів, розвитку та застосування відновлюваних джерел енергії.

Таким чином, раціональне споживання енергетичних ресурсів – це таке споживання енергоресурсів, яке є економічно та екологічно доцільним і здійснюється шляхом ефективного споживання енергоресурсів, економного витрачання таких ресурсів, розвитку та застосування відновлюваних джерел енергії.

Під паливно-енергетичним ресурсом (ПЕР, англ. *fuel-energy resources*) розуміють природний чи вироблений енергоносіє (зокрема паливо), нагромаджену енергію якого за сучасного рівня розвитку техніки та технології технічно можливо й економічно доцільно використовувати в господарській діяльності, чи енергія певного виду, придатна для використання. Появу такого комплексного поняття спричинило те, що сьогодні в енергетичних балансах підприємств витрати одних ресурсів енергії (електричної та зазвичай теплової) вказують в одиницях енергії (кВт. год та Гкал відповідно), а витрати інших (переважно палива) зазначають в одиницях маси чи об'єму енергоносіїв [36].

При цьому під енергозбереженням (енергоощадженням), на думку авторів, слід розуміти дії, спрямовані на ефективне використання та економне витрачання паливно-енергетичних ресурсів.

У свою чергу, ефективне використання паливно-енергетичних ресурсів (енергоефективність) – це використання меншої кількості енергії за рахунок впровадження більш досконалих технологій або процесів, а економія паливно-енергетичних ресурсів – це зменшення споживання ПЕР за рахунок скорочення обсягу, часу або характеру їх використання.

Аналогічний підхід, згідно з яким ефективне використання енергії відрізняється від економії тим, що перше досягається в першу чергу за допомогою ефективнішої технології або процесу, а не зміни в індивідуальній поведінці, викладено в роботі австралійського вченого М. Дізендорфа [232, с. 86]. Що ж стосується вітчизняної наукової літератури, то в ній, як уже зазначалося, причинні зв'язки між цими поняттями часто плутають.

Заслуговує на увагу також дискусія, що точиться довкола питання правомірності застосування в українській мові терміна "енергозбереження".

Так, наприклад, М. Гінзбург вважає, що не треба вживати помилкові терміни "енергозбереження" і "енергозберігальні заходи, технології, режими, лампи", бо збереження енергії – це фундаментальний закон природи, який не можна порушити за будь-яких умов. Потрібно чітко розрізняти поняття зберігання ресурсів, зокрема енергоносіїв (запобігання крадіжкам та псуванню) та ощаджування ресурсів (їх раціональне та ефективне витрачання), уживаючи правильні українські терміни [36, с. 49]. На превеликий жаль, як зауважує М. Гінзбург, через зовнішню подібність російського віддієслівного іменника "сбережение" та українського "збереження" їх часто плутають. Й однією з головних причин зазначеної плутанини є помилкова назва Закону України "Про енергозбереження" [37, с. 53].

Таку ж позицію займають й Б. Рицар та Р. Микульчик, які в роботі [133, с. 30] звертають увагу на те, що невідповідність лексичного значення терміна поняттю можна побачити в назві ДСТУ "Енергозбереження. Ресурси вторинні енергетичні. Методика визначення показників та використання". Термін "енергозбереження", вжитий у заголовку стандарту, – очевидно, скорочення словосполучення збереження енергії. На думку авторів, це словосполучення має значення лише в контексті універсального фізичного закону збереження й перетворення енергії. Тому вживати термін "збереження енергії", "енергозбереження" у значенні "економне використання" немає сенсу. Адже енергія має фундаментальну фізичну властивість зберігатися незалежно від нашого бажання. Оскільки можна впливати тільки на "економне використання енергії", замість терміна "енергозбереження" правильно вживати термін "енергозаощадження". Очевидно, це стосується й похідних від цих термінів.

Саме термін "енергоощадність" схвалили та порекомендували застосовувати на 8-й Міжнародній науковій конференції "Проблеми української термінології. СловоСвіт 2004" [154].

Таким чином, у вітчизняній науковій літературі панує точка зору, що в контексті раціонального використання ПЕР має застосовуватися термін "енергоощадність", а не "енергозбереження". При цьому основним аргументом на користь такої позиції є те, що для збереження енергії не потрібно докладати жодних зусиль, оскільки це фундаментальний закон природи.

Дійсно, в природі існує закон збереження та перетворення енергії (рос. *закон сохранения и превращения энергии*, англ. *energy conservation law*), згідно з яким за будь-яких фізичних взаємодій енергія не

створюється і не зникає, а лише перетворюється з однієї форми в іншу. Однак для того, щоб зберегти енергію в тій формі, в якій вона є необхідною, потрібно докласти зусиль. І таку діяльність, на думку авторів, все ж таки можна називати терміном "енергозбереження". Додатковим аргументом може слугувати приклад англійської мови, в якій енергозбереження (англ. *energy conservation*) в контексті раціонального використання енергоресурсів застосовується навіть частіше, ніж енергоощадження (англ. *energy-saving*).

Отже, раціональне споживання енергоресурсів можливе за рахунок збільшення частки відновлюваних енергоресурсів або енергозбереження (енергоощадження), що досягається шляхом економії енергоресурсів та/або ефективного їх використання. Необхідність податкового регулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів для України обумовлена високою енергоємністю ВВП, що негативно позначається на конкурентоспроможності вітчизняної продукції, якості життя населення та фінансовому потенціалі країни; залежністю України від імпорту енергоресурсів, яка негативно впливає на платіжний баланс країни та загрожує національній безпеці, а також забрудненням навколишнього природного середовища.

2.3. Світовий досвід податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

У процесі розробки вітчизняної системи інструментів податкового регулювання необхідним є вивчення та застосування іноземного досвіду податкового стимулювання раціонального використання енергоресурсів, що підтверджує порівняння України з найбільшими національними економіками і країнами з найвищим рівнем економічного розвитку, що зображено на рис. 2.1 в підрозділі 2.1 цієї роботи.

За даними звіту Всесвітньої енергетичної ради [242, с. 75], в якому оцінено політику в галузі енергоефективності в 90 країнах у всьому світі, розвинені країни більшою мірою використовують податкові інструменти, ніж інші країни світу. У зарубіжних країнах в основному застосовуються такі податкові інструменти (*fiscal measures*), як: податковий кредит (*tax credit*), прискорена амортизація (*accelerate depreciation*), податкова знижка (*tax reduction*).

Провівши аналіз особливостей прямого корпоративного оподаткування в 153 країнах світу, можна додати, що крім трьох інструментів,

перелічених у звіті Всесвітньої енергетичної ради, пільгування процесів впровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва здійснюється також за допомогою податкових канікул, однак їх застосування в прямому оподаткуванні для розвинених країн не є характерним.

Податкові пільги як засіб фінансового стимулювання енергозбереження найбільш широко використовуються в США, Японії та ряді європейських країн з кінця 70-х – початку 80-х років після світової енергетичної кризи. Саме в цей час розвинені країни активізували розробку заходів щодо стимулювання енергозбереження. Було прийнято цілий ряд директив Європейського Союзу, котрі регулювали процес енергозбереження в цілому та методи його стимулювання, серед них: рекомендації Ради Європи стосовно раціонального використання енергії на промислових підприємствах [216], стосовно заохочення інвестицій у раціональне використання енергії [217], а згодом і стосовно заохочення використання біопалива та інших відновлюваних видів палива для транспорту [237]. А на підставі Директиви 2003/96/ЄС країни-члени можуть знижувати оподаткування або виводити з нього:

а) паливо, використане для технологічних проектів з освоєння відновлюваних джерел енергії чи високоекологічної продукції;

б) всі види біопалива;

в) енергію сонця, вітру, біомаси, припливну й геотермальну енергію;

г) електроенергію, спожиту міським комунальним транспортом;

д) природний газ, використаний як моторне паливо.

Підприємства можуть претендувати також на повернення сплачених податків у випадку інвестування коштів в енергоощадні технології та устаткування: до 100 % – неенергоінтенсивних, до 50 % – в інших галузях господарства. Особливі пільги встановлено для біопалива: на додаток до планових показників його запровадження на транспорті й у побуті країнам-членам ЄС дозволено пропонувати норми його обов'язкового споживання, а також знижувати мито під час завезення біоетанолу [66, с. 126].

Найбільш популярним податковим інструментом для стимулювання процесів впровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва можна назвати прискорену амортизацію (*enhanced capital allowances, accelerated depreciation, accelerated capital allowances, first-year allowances*), особливості застосування якої в різних країнах наведено в табл. 2.2.

Особливості застосування прискореної амортизації для підвищення енергоефективності в окремих країнах у 2013 році

Країна	Особливості застосування
1	2
Австралія	Прискорена амортизація доступна для капітальних витрат на розвідку геотермальних джерел енергії. Такі витрати мають право на негайне 100-відсоткове списання [259, с. 100–101, 106]
Аргентина	Прискорена амортизація (списання на витрати протягом трьох років) доступна для розвідки альтернативних джерел енергії (наприклад, енергії вітру). Пільги діють протягом 15 років в районах, визначених як континентальна платформа, 12 років – всередині країни (крім континентальної платформи) і 10 років – для виробництва, яке діє на даний момент [259, с. 53]
Ірландія	Прискорена амортизація в розмірі 100 % у перший рік надається до 31 грудня 2014 року стосовно витрат на певне енергозберігальне обладнання. Право на прискорену амортизацію мають такі категорії устаткування: інформаційні та комунікаційні технології; забезпечення теплота електропостачання; електромобілі і транспортні засоби на альтернативному паливі; системи опалення, вентиляції та кондиціонування повітря; освітлення; двигуни і приводи; системи енергоменеджменту будівель; системи заморожування та охолодження; електромеханічні системи; оснащення ресторанів і готелів [259, с. 901]
Ліхтенштейн	Енергозберігальне обладнання та установки з використанням сонячної енергії амортизуються за ставкою 50 % [259, с. 1166]
Люксембург	Спеціальна прискорена амортизація в розмірі 80 % від вартості основних засобів доступна для активів, які сприяють економії енергії в Люксембурзі [259, с. 1197]
Сингапур	Амортизаційні відрахування в розмірі 100 % доступні для капітальних витрат на енергозберігальне обладнання [259, с. 1783]
Великобританія	Суть прискореної амортизації у Великобританії полягає в можливості списати до 100% вартості відповідних технологій та обладнання протягом року з дня придбання [252]. При цьому прискорена амортизація не доступна для машин і устаткування, які купуються для передачі в оренду. Право на прискорену амортизацію має тільки та продукція, яка включена в список енергетичних технологій (<i>Energy Technology List</i>), критерії складання якого переглядаються і затверджуються щорічно з урахуванням новітніх розробок [245]. Сам список [251] оновлюється щомісяця і містить докладний перелік товарів із зазначенням виробника і номера моделі. Також існує чотири категорії продукції, яка не включена до списку енергетичних технологій, але має право на прискорену амортизацію. Вона відома як позаспискова продукція (<i>non-listed products</i>): обладнання, засноване на використанні автоматичного контролю та орієнтації, яке спеціально призначене для вимірювання та аналізу даних про споживання енергії; обладнання для комбінованого виробництва тепла та енергії (когенерація); високоефективні світлові модулі; ізоляція трубопроводів [252]. Така продукція не включається до списку, але на державному рівні встановлено певні критерії, яким повинна відповідати продукція, щоб мати право на прискорену амортизацію

1	2
Фіджі	Право на 100-відсоткове списання має обладнання певних об'єктів відновлюваної енергетики [259, с. 620]
ПАР	Прискорена амортизація (50 % у перший рік використання, 30% – у другий і 20% – у третій рік) поширюється на машини і вироби, що використовуються у виробництві біодизеля або біоетанолу та у виробництві енергії з деяких відновлюваних джерел [259, с. 1842]
Шрі-Ланка	Щорічні амортизаційні відрахування розраховуються за ставкою 100 % для енергоефективного обладнання (наприклад, яке забезпечує більше 30 % від загального споживання енергії з альтернативних джерел) [259, с. 1894, 1901]
Росія	Відповідно до ст. 259.3 Податкового кодексу Російської Федерації [202], платники податків мають право застосовувати до основної норми амортизації спеціальний коефіцієнт, але не вище 2, щодо амортизованих основних засобів, що належать до об'єктів, які мають високу енергетичну ефективність, відповідно до переліку таких об'єктів, встановленого Урядом Російської Федерації, або до об'єктів, що мають високий клас енергетичної ефективності, якщо стосовно таких об'єктів відповідно до законодавства Російської Федерації передбачено визначення класів їх енергетичної ефективності. Дана норма з'явилася в законодавстві Російської Федерації у 2009 році, однак перелік об'єктів, що мають високу енергетичну ефективність, для яких не передбачено встановлення класів енергетичної ефективності, був затверджений тільки у 2012 році Постановою Уряду РФ від 16.04.2012 р. № 308

Таким чином, у більшості країн ставка прискореної амортизації становить 100 %, що дозволяє платникам податків зменшити об'єкт оподаткування на всю суму визначених капітальних витрат у перший рік, тобто в тому періоді, в якому вони були понесені. Використовуються також ставки амортизації в розмірі 80, 50 і 33,3 %, тобто максимальний період, протягом якого певні капітальні витрати зменшать об'єкт оподаткування, складає 3 роки. Найменш привабливим з наведених у табл. 2.2 для платників податків є порядок застосування прискореної амортизації в Росії, оскільки не можна списати всю вартість обладнання в перший рік, а можна тільки лише в 2 рази збільшити амортизаційні відрахування. При цьому перелік енергоефективної продукції, яка має право на прискорену амортизацію, наприклад у Великобританії, набагато ширший ніж у Росії.

Серед позитивного досвіду, який заслуговує на увагу, можна відзначити застосовуваний у Великобританії порядок складання списку енергетичних технологій, які мають право на прискорену амортизацію,

який оновлюється щомісяця і містить докладний перелік товарів із зазначенням виробника і номера моделі. Включення продукції в такий список слугує додатковою рекламою для виробників. Тому за допомогою прискореної амортизації у Великобританії стимулюються як споживачі, які прагнуть придбати обладнання, що дає право на прискорену амортизацію, так і виробники, які збільшують виробництво товарів, що відповідають встановленим критеріям для включення в список енергетичних технологій, оскільки продукція з цього списку користується підвищеним попитом через можливість застосування прискореної амортизації. Також такий порядок спрощує процес контролю за застосуванням податкових пільг з боку держави.

Ще одним популярним податковим інструментом для стимулювання енергоефективності у світовій практиці є застосування податкового кредиту, однак сфера його застосування відрізняється від прискореної амортизації (рис. 2.12).

Особливості застосування податкового кредиту в окремих країнах з метою стимулювання процесів упровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва наведено в табл. 2.3.

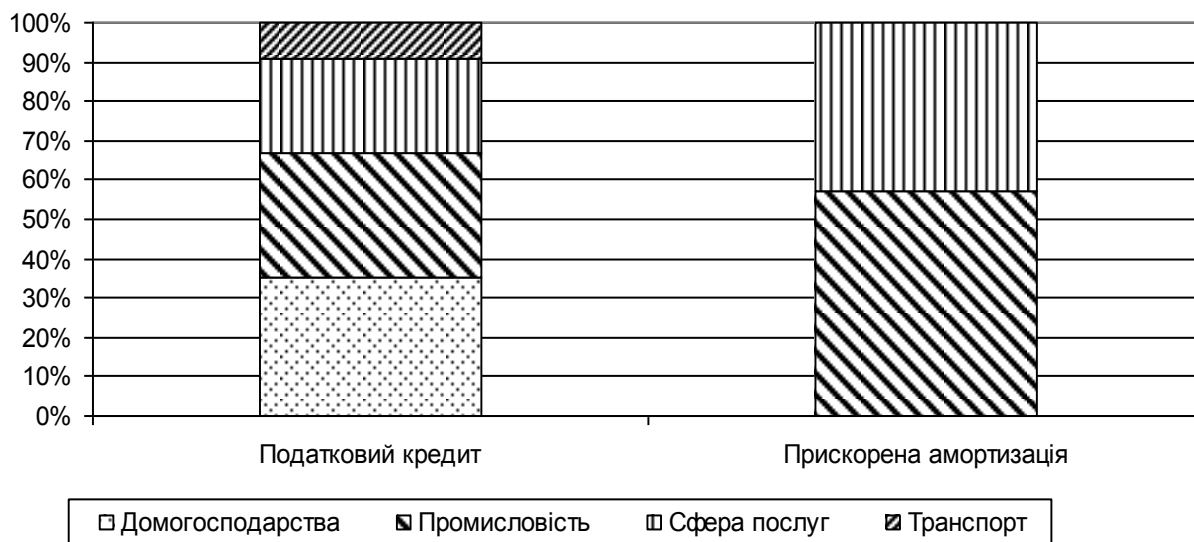


Рис 2.12. Сектори застосування податкового кредиту та прискореної амортизації [242, с. 75]

Особливості застосування податкового кредиту в окремих країнах для підвищення енергоефективності у 2013 році

Країна	Особливості застосування
1	2
КНР	Підприємства, що купують і використовують обладнання, визначене державою як спрямоване на заощадження енергії, мають право на податковий кредит у розмірі 10 % інвестицій в таке обладнання. Будь-яка невикористана сума може бути перенесена і врахована в наступні п'ять років [259, с. 404]
Корея	Якщо резидент робить інвестиції (без урахування інвестицій в споживання товарів) до 31 грудня 2013 в обладнання, засоби, пристрої для економії енергії, 10 % таких інвестицій вираховуються з податкових зобов'язань з податку на прибуток корпорацій. Невикористаний податковий кредит може бути використаний протягом п'яти років [259, с. 1081]
Люксембург	Прирістний податковий кредит надається в розмірі 12 % від збільшення інвестицій у матеріальні активи протягом податкового року. Незалежно від цього, компанія може отримати податковий кредит у розмірі 8 % від перших 150 000 євро нових інвестицій в матеріальні енергозберігаючі активи, що амортизуються, і 4 % від суми відповідних інвестицій, що перевищують 150 000 євро [259, с. 1200]
Іспанія	Компанії мають право на 30-відсотковий податковий кредит з інвестицій в устаткування для збереження і поліпшення навколишнього середовища та збереження енергії. Обладнання, яке має право на податковий кредит, перераховане в <i>Basque List of Environmental Technologies</i> [259, с. 1892]
США	<p>Податковий кредит на федеральному рівні у США передбачений Федеральним законом про енергетичну політику 2005 року (The Federal Energy Policy Act of 2005 [244]) у розмірі до \$ 2 000 для всіх нових енергоефективних будинків [248]. Спочатку він був встановлений на три роки (до кінця 2007 року), проте вже кілька разів продовжувався. На податковий кредит у розмірі \$ 2 000 можуть претендувати виробники будинку, що споживає енергії на 50 % менше порівняно з вимогами, встановленими Міжнародним кодексом енергозбереження (<i>International Energy Conservation Code</i>, далі – <i>МКЕ</i>). Податковий кредит у розмірі \$ 1 000 передбачений для будинків, які споживають енергії на 30 % менше порівняно з вимогами, встановленими МКЕ.</p> <p>Слід звернути увагу також на податковий промисловий кредит (<i>Manufacturing Tax Credit</i>), який застосовувався у США з 2009 по 2013 рік. Податковий промисловий кредит надавався в розмірі 30 % на інвестиції в нові, розширені або переобладнані перспективні енергетичні проекти у виробництві. Заявники отримували податкові пільги залежно від очікуваної комерційної життєздатності проекту і ранжирування їх проекту порівняно з іншими проектами. Податкові кредити видавалися, поки програма фінансування (\$ 2,3 млрд) була вичерпана. Із 7 лютого 2013 року до 23 липня 2013 Податкове управління США (<i>Internal Revenue Service</i>) оголосило про додатковий прийом заявок на суму 150 мільйонів доларів, які не були повністю використані попередніми одержувачами [249].</p> <p>Проекти повинні бути завершені протягом чотирьох років після отримання податкового кредиту. Обраними могли бути наступні енергетичні проекти:</p>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • технології, які створюють енергію з відновлюваних джерел (сонце, вітер, геотермальна енергія та інші відновлювані ресурси); • технології акумулювання енергії (паливні елементи, мікротурбіни або інші системи акумулювання енергії, використовувані в електричних або гібридних транспортних засобах); • передові технології передачі енергії, які підтримують відновлювані джерела (включаючи зберігання); • поліпшення відновлюваного палива або технології змішування; • енергозберігальні технології (передове освітлення, інтелектуальна мережа); • обладнання для захоплення і поглинання двоокису вуглецю; • інші активи, спрямовані на скорочення викидів парникових газів [250]
Угорщина	<p>Проекти з підвищення енергоефективності мають право на податкові пільги, якщо дисконтована вартість інвестицій становить не менше 100 млн угорських форинтів (HUF) [259, с. 800].</p> <p>Податковий кредит надається в розмірі до 80 % від податку, що підлягає сплаті. Заявки на податкові пільги мають бути подані в Міністерство національної економіки [259, с. 819]</p>
Кабо-Верде	<p>Податковий кредит надається в розмірі до 50 % інвестицій в проекти з відновлюваних джерел енергії [259, с. 357]</p>
Мадагаскар	<p>Компанії, що інвестують у відновлювані джерела енергії, мають право на зниження податків на 50 % від суми інвестицій, здійснених протягом відповідного податкового року. Податковий кредит, який може бути використаний у певному податковому році, не може перевищувати 50 % фактичних податкових зобов'язань. Невикористана сума переноситься з тим же обмеженням на наступні роки до повного списання. Перелік інвестицій публікується у встановленому порядку [259, с. 1231, 1236]</p>
Росія	<p>Згідно з пп. 5 п. 1 ст. 67 Податкового кодексу Російської Федерації інвестиційний податковий кредит (така зміна терміну сплати податку, за якої організації надається можливість протягом певного терміну і в певних межах зменшувати свої платежі з податку з наступною поетапною сплатою суми кредиту і нарахованих відсотків [202]) може бути наданий організації в разі здійснення нею інвестицій у створення об'єктів, що мають найвищий клас енергетичної ефективності, у тому числі багатоквартирних будинків, та/або належать до відновлюваних джерел енергії, та/або належать до об'єктів з виробництва теплової енергії, електричної енергії, які мають коефіцієнт корисної дії більш ніж 57 %, і/або інших об'єктів, технологій, що мають високу енергетичну ефективність, згідно з переліком, затвердженим Урядом Російської Федерації. Інвестиційний податковий кредит надається на суму, що становить 100 % вартості придбаного обладнання, що використовується виключно для перерахованих цілей. Може бути наданий на термін від одного до п'яти років. Відсотки на суму кредиту встановлюються за ставкою, яка повинна бути не менше однієї другої і не більше трьох четвертих ставки рефінансування Центрального банку Російської Федерації</p>

Таким чином, умови надання податкового кредиту в окремих країнах істотно відрізняються, розмір кредиту складає від 4 до 100 % відповідних витрат. При цьому лише в Росії податковий кредит розглядається як відстрочення сплати податкових зобов'язань, до того ж під відсотки. Загальносвітовою практикою застосування податкового кредиту є можливість зменшення податкових зобов'язань без необхідності в майбутньому такі зобов'язання сплатити, що робить податковий кредит одним із найбільш привабливих податкових інструментів для платників податків.

Заслуговує на увагу практика обмеження бюджетних витрат на конкретний податковий інструмент. При цьому можливе навіть проведення конкурсу серед платників податків з метою надання пільг найбільш привабливим проектам. Такий порядок дозволяє найбільш ефективно використовувати бюджетні кошти.

Ще одним інструментом стимулювання процесів упровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва є податкова знижка (*deduction, allowance*), особливості застосування якої в окремих країнах наведено в табл. 2.4 .

Таблиця 2.4

Особливості застосування податкової знижки в різних країнах у 2013 році

Країна	Особливості застосування
1	2
США	Податкова знижка для енергоефективних комерційних будівель (<i>Energy-Efficient Commercial Buildings Tax Deduction</i>) [247] була встановлена у США Федеральним законом про енергетичну політику 2005 року (<i>The Federal Energy Policy Act of 2005</i>), а у 2008 році продовжена до кінця 2013 року Федеральним законом про енергетичне поліпшення і продовження (<i>Federal Energy Improvement and Extension Act of 2008</i>). Надається дана знижка в розмірі \$ 0.30 – \$ 1.80 за квадратний фут (0,093 м ²), залежно від технології і ступеня скорочення енергії, що споживається. Вимоги до обладнання не уточнюються, але будівля повинна бути сертифікована як така, що відповідає цільовим показникам скорочення енергії в результаті поліпшення внутрішнього освітлення, обшивки будівлі, опалення, охолодження, вентиляції або гарячого водопостачання. Зниження загального споживання енергії будівлею і вартості енергії має дорівнювати 50 % і більше порівняно з будівлею, що відповідає мінімальним вимогам, встановленим стандартом ASHRAE 90.1-2001

1	2
Австралія	Компанії, які провели енергоаудит, модернізували будівлю або встановили систему для забезпечення електроенергією з джерел, відмінних від викопного палива, мають право на додаткові 50 % вирахування, заявленого в податковому році [259, с. 158]. Тобто надається податкова знижка в розмірі 150 % від фактичних витрат на енергоаудит, що не перевищують 25 000 BBD (12 500 доларів США), за кожен рік протягом п'яти років, а також можливість додатково списати 50 % вартості переобладнання приміщень або установки систем для виробництва електроенергії з відновлюваних джерел. Бізнес не повинен мати заборгованості зі сплати податку на прибуток, ПДВ, земельного податку та національних страхових внесків. Якщо ж заборгованість є, то має бути укладена угода з відповідними органами щодо врегулювання заборгованості [259, с. 161]
Бельгія	Підприємства, що здійснюють енергозберігальні інвестиції, можуть претендувати на податкову знижку 14,5 % (на додачу до звичайної амортизації) від суми кваліфікаційних інвестицій за 2014 податковий рік (тобто враховуються податкові періоди, що закінчуються між 31 грудня 2013 і 30 грудня 2014 року, обидві дати включно). У разі недостатності або відсутності оподаткованого прибутку, інвестиційні відрахування можуть бути перенесені без будь-яких обмежень у часі або в сумі. За певних умов податкова знижка може бути втрачена після зміни власника [259, с. 210]
Нідерланди	Для інвестицій в енергоефективні активи передбачена податкова знижка в розмірі 41,5 % від загальної річної суми інвестицій, що перевищують 2 300 євро, аж до 118 мільйонів євро [259, с. 1428]
ПАР	У 2008 році був оголошений пакет стимулів для інвесторів в енергоефективні проекти на суму 20 млрд південноафриканських рандів. З метою надання податкової знижки платники податків поділяються на компанії з кваліфікаційним і з особливим статусами. Статус визначається на основі бальної системи. Компанії з особливим статусом мають право на додаткову податкову знижку в розмірі 55 % (100 % для розташованих у промисловій зоні розвитку) від вартості виробничих активів. Решта компаній мають право на додаткову податкову знижку в розмірі 35 % (75 % для розташованих в промисловій зоні розвитку). Додаткова податкова знижка не може перевищувати 900 млн рандів для будь-якого нового об'єкта з особливим статусом і 550 млн рандів для будь-якого іншого нового об'єкта. Якщо ж інвестиції здійснюються не в новий об'єкт, то додаткова податкова знижка не може перевищувати 550 млн для проектів з особливим статусом і 350 млн рандів для інших проектів [259, с. 1846]

Таким чином, як видно з табл. 2.4, податкова знижка застосовується в основному в розвинених країнах. Податковим інструментом, застосування якого з метою стимулювання процесів впровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва в прямому оподаткуванні не є характерним для розвинених країн, є податкові канікули (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Особливості застосування податкових канікул і зменшення ставки податку (*tax holiday, reduction and exemption*) у різних країнах у 2013 році

Країна	Особливості застосування
1	2
КНР	Кваліфіковані енергосервісні компанії (тобто компанії, які здійснюють діяльність, спрямовану на енергозбереження та підвищення енергетичної ефективності використання енергетичних ресурсів замовником) звільняються від сплати податку на прибуток на три роки, а потім протягом трьох років мають право на зниження податку на прибуток на 50 %. Така податкова пільга, іменована як "податкові канікули" 3 + 3 роки (<i>3 + 3 years tax holiday</i>), починає застосовуватися з першого року отримання прибутку [259, с. 403]
Фіджі	Дохід, отриманий платником податку від нового виду діяльності з переробки сільськогосподарської сировини в біопаливо, може бути звільнений від податку на прибуток строком на десять років. Звільнення від податку на прибуток протягом п'яти років може бути доступним для платника податків, який бере участь у проектах з відновлюваних джерел енергії та когенерації [259, с. 634]
Гондурас	Виробники енергії з відновлюваних джерел мають право на податкові канікули з податку на прибуток протягом п'яти років [256]
Індонезія	Промислові підприємства у сфері відновлюваної енергетики мають право на звільнення від корпоративного прибуткового податку на строк від п'яти до десяти років з початку промислової діяльності, після чого ще протягом 2-х років можна зменшити податкові зобов'язання на 50 %. Щоб мати право на цю пільгу, платник податків повинен бути зареєстрований як юридична особа в Індонезії не раніше 14 серпня 2010 року, мати узаконений новий капітальний інвестиційний план на суму не менше 1 трильйона рупій, повинен внести мінімум 10 % від планової інвестиційної вартості в банки, розташовані в Індонезії. Заявки на податкові канікули мають бути подані на ім'я міністра промисловості до 15 серпня 2014 року [259, с. 875]

1	2
Малайзія	За заявками, наданими до 31 грудня 2015 року, повне звільнення від податку на прибуток на десять років надається компаніям, що займаються виробництвом енергії з відновлюваних джерел (енергія біомаси, гідроенергія або сонячна енергія), а також енергосервісним компаніям [259, с. 1266]
Шрі-Ланка	Зниження ставки корпоративного прибуткового податку для прибутку від операційної діяльності у сфері малої гідроенергетики або інших альтернативних енергоресурсів з 28 % у 2012 – 2013 рр. до 12 % у 2013 – 2014 рр. [259, с. 1985] З 1 квітня 2013 надається десятирічне податкове звільнення прибутку і доходів підприємств від вирощування відновлюваних енергетичних культур на сільськогосподарських землях [259, с. 1905]
Уругвай	Компанії, що генерують електроенергію з нетрадиційних джерел енергії, мають особливі пільги щодо корпоративного прибуткового податку (звільнення від 40 до 90 %) [259, с. 2177]

Таким чином, найчастіше податкові канікули надаються на строк від 3-х до 10-ти років у розмірі від 40 до 100 % податкових зобов'язань.

Слід зауважити, що, незважаючи на велику кількість стимулів з корпоративного прибуткового податку, цей податок не є лідером за кількістю пільг з метою підвищення енергоефективності. Так, наприклад, у США найбільша кількість стимулів передбачена з прибуткового податку (13 податкових інструментів, які діють у 2013 році), при цьому використання корпоративного податку для стимулювання ефективного використання енергоресурсів є також поширеним (у 2013 році законодавством США передбачено 11 податкових інструментів з використанням цього податку). Можливість встановлення у США податкових пільг на трьох рівнях (на федеральному рівні, на рівні штату та на місцевому рівні) сприяла появі великої кількості податкових стимулів: лише для підвищення ефективності використання енергоресурсів на території США у 2013 році передбачено 44 податкові пільги. Ще більше податкових інструментів передбачено для стимулювання розширення використання відновлюваних джерел енергії: всього на території США в 2013 році за даними DSIRE (база даних державних стимулів з відновлюваних джерел енергії, англ. *The Database of State Incentives for Renewable Energy*) діє 214 відповідних податкових інструментів (44 – з прибуткового податку, 42 – з корпоративного податку,

47 – з податку з продажів, 81 – з податку на нерухомість). Аналізуючи податкові стимули з корпоративного податку, можна відзначити, що 4 з них надані на федеральному рівні (прискорена амортизація, звільнення від оподаткування та два податкові кредити), а 38 – на рівні окремих штатів (33 податкових кредити, 3 звільнення від оподаткування та 2 податкові знижки).

У Білорусії пільг з податку на прибуток для стимулювання раціонального споживання енергоресурсів не передбачено, проте є податковий інструмент у вигляді обмеження витрат у процесі оподаткування прибутку підприємств. Так, згідно з п. 1.7 ст. 131 Податкового кодексу Республіки Білорусь у процесі оподаткування не враховуються витрати на оплату вартості паливно-енергетичних ресурсів, витрачених понад норми, встановлені відповідно до законодавства.

Загалом у Податковому кодексі Республіки Білорусь передбачено досить широкий перелік інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання. Так, згідно зі ст. 96 Податкового кодексу цієї держави, звільняється від податку на додану вартість у разі ввезення на територію Республіки Білорусь обладнання, що використовується у виробництві або прийманні (отриманні), перетворенні, акумулюванні та/або передачі енергії, виробленої з нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії. Підставою для звільнення від ПДВ такого обладнання є висновок про віднесення товарів, що ввозяться, до обладнання, що використовується у виробництві або прийманні (отриманні), перетворенні, акумулюванні та/або передачі енергії, виробленої з нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії. Такий висновок видається Державним комітетом зі стандартизації Республіки Білорусь за формою, встановленою Радою Міністрів Республіки Білорусь [201].

Також у цій країні передбачені пільги із земельного та екологічного податку. Згідно з п. 1.21 ст. 194 Податкового кодексу РБ [201] звільняються від земельного податку земельні ділянки, зайняті об'єктами і установками з використання нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії. А відповідно до п. 3 ст. 207 Податкового кодексу РБ [201] до ставок екологічного податку застосовуються коефіцієнт 0,5 за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, які утворюються в результаті згоряння біогазу та біопалива (торфу, паливних брикетів, деревинного палива (дров, відходів лісопиляння і деревообробки, фітомаси швидкозростаючих рослин), відходів сільськогосподарської діяльності, горючих паливних вторинних енергоресурсів) для отримання теплової та/або електричної енергії.

Проаналізувавши основні податкові закони Німеччини, можна виділити наступні інструменти податкового стимулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів у цій країні. Одним із основних податкових інструментів, які стимулюють розвиток відновлюваних джерел енергії в Німеччині, є пільга, надавана відповідно до § 9 Закону про податок на електроенергію (*Stromsteuergesetz*). Відповідно до цієї норми від податку на електроенергію звільняється електрична енергія, одержувана з відновлюваних джерел енергії, якщо винятково така енергія живить мережу або лінію електропередач [258]. Відновлюваними джерелами енергії в трактуванні Закону про податок на електроенергію є енергія води, вітру, сонячна, геотермальна, енергія газу зі смітників і газу, що виділяється в процесі очищення стічних вод, і енергія біомаси. Не належить до відновлюваних джерел енергії метан, що виробляється в процесі очищення стічних вод. Податок на електроенергію є одним із так званих екологічних податків. Він був уведений у Німеччині з 1 квітня 1999 року з метою стимулювання енергозбереження й заохочення використання відновлюваних джерел енергії.

Інструментами, які стимулюють раціональне використання ПЕР фізичними особами, є відповідні пільги з прибуткового податку. На сьогодні в Німеччині застосовується такий порядок розрахунків прибуткового податку, за якого відповідно до § 82 *Einkommensteuer-durchführungsverordnung* база оподаткування зменшується на витрати, пов'язані з такими заходами, як:

- приєднання будинків, що перебувають на території Німеччини, до системи опалення, якщо переважає тепlopостачання зі споруд об'єднаного вироблення теплової й електроенергії шляхом згоряння сміття або відпрацьованого тепла;

- установлення в будинках, що перебувають на території Німеччини, теплових насосів, сонячних теплових систем і вкладення в рекуперацію тепла (використання тепла, що відводиться);

- будівництво вітрових турбін, якщо одержувана у зв'язку із цими вкладеннями енергія в основному використовується платником податків для організації енергопостачання будинку, що перебуває на території країни;

- спорудження установок із видобутку газу, який виробляється з рослинних і тваринних відходів шляхом шумування, якщо цей газ використовується для обігріву будинків платника податків, що перебувають на території країни, або для підігріву в таких будинках гарячої води [238].

Стимулюється за допомогою податків у Німеччині також використання біопалива. Таке стимулювання забезпечує § 2 Закону про податок на енергоносії (*Energiesteuergesetz*) [241], згідно з яким передбачено застосування знижених ставок податку на енергоносії для біопалива. Однак низькі ставки діяли тільки до 31 грудня 2009 року, після чого вони поступово підвищуються. Слід зауважити, що інструментом податкового регулювання енергоощадності є й сам податок на енергоносії (*Energiesteuer*), який стягується в Німеччині з 1 серпня 2006 року. Цей податок є податком на споживання й сприяє ощадливому споживанню енергоносіїв. До 31 липня 2006 року замість податку на енергоносії в Німеччині існував податок на нафту, що видобувається або імпортується, і нафтопродукти (*Mineralölsteuer*), при цьому до 1 січня 2004 року біопаливо не було об'єктом обкладання цим податком. Таке положення було гарним стимулом для зростання виробництва палива з рослинної сировини.

Ще одним інструментом стимулювання енергозбереження можна вважати існуючий у Німеччині податок на автомобілі (*Kfz-steuer*), тому що власники менш потужних машин від податку звільнені.

Таким чином, зарубіжний досвід податкового стимулювання ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів досить великий і обов'язково повинен враховуватися в процесі розробки та вдосконалення національних інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання. Особливо актуальним для України є досвід стимулювання ефективного споживання енергоресурсів у побуті (за допомогою прибуткового податку), адже побутовий сектор споживає майже стільки ж енергоресурсів, як і промисловість, при цьому наразі відсутні податкові інструменти, які б сприяли раціональному споживанню енергоресурсів населенням.

2.4. Досвід податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні

Україна також має певний власний досвід податкового регулювання енергоефективності. Правові основи раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів в Україні закладені Законом України "Про енерго-

збереження" [123]. Згідно зі ст. 16 цього Закону [123] податкове стимулювання енергозбереження в Україні повинне здійснюватися шляхом:

1) надання податкових пільг підприємствам – виробникам енергозберігального обладнання, техніки і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, виробникам обладнання для використання нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива;

2) надання податкових пільг підприємствам, які використовують устаткування, що працює на нетрадиційних та відновлюваних джерелах енергії, альтернативних видах палива;

3) встановлення підвищених норм амортизації енергозберігальних основних фондів.

Однак Закон України "Про енергозбереження" [123] є законом непрямої дії й правові норми, що стосуються податкового стимулювання, мають лише декларативний характер. Практична реалізація механізмів податкового стимулювання енергозбереження була здійснена тільки у 2007 році, коли був прийнятий Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо стимулювання заходів з енергозбереження" [122]. Цим Законом [122] були внесені зміни в ряд податкових законів України і встановлені пільги для податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість та мита.

Теоретично ці пільги діяли з 1 січня 2008 року, однак скористатися ними було неможливо, оскільки тривалий час були відсутні необхідні для застосування пільг нормативні акти, які повинен був затвердити Кабінет Міністрів України.

ПКУ [119] також передбачає надання податкових пільг з метою стимулювання енергозбереження (з податку на прибуток, податку на додану вартість, мита, збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, плати за землю, податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку).

Порівняльний аналіз податкових інструментів з податку на прибуток, які спрямовані на стимулювання енергорациональності, що діяли до прийняття ПКУ, та тих, що передбачені ПКУ, наведений у табл. 2.6.

Еволюція інструментів податкового регулювання енергорациональності з податку на прибуток

Критерій	До набрання ПКУ чинності	Після набрання ПКУ чинності
1	2	3
1. Пільга, спрямована на стимулювання виробництва енергозберігаючого устаткування		
Норма	Пп. 7.21 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" [125]	Ст. 158 розділу III ПКУ [119]
Строк дії пільг	Протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку в результаті підвищення енергоефективності виробництва	Протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва
Зміст	Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим КМУ	Звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим КМУ
Обов'язкова умова	Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва	Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому КМУ.
Додаткові вимоги	Платник податків повинен вести окремий облік доходів, які не включаються до складу валових доходів або звільняються від оподаткування	Платник податків повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території товарів, на які поширюється пільга
Види пільгового товару	Засоби вимірювання, контролю енергетичних ресурсів	та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів
Види пільгового товару	Устаткування, що працює на нетрадиційних та відновлюваних джерелах енергії	Устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії
	Енергозберігальне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів	Енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів
	—	Матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел

1	2	3
2. Пільга, спрямована на стимулювання реалізації енергоефективних проектів і здійснення енергозберігальних заходів		
Норма	Пп. 7.21 Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" [125]	Ст. 158 розділу III ПКУ [119]
Строк дії пільг	Протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку в результаті підвищення енергоефективності виробництва	Протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва
Зміст	Звільняється від оподаткування прибуток, але в сумі не більш як 50 відсотків суми прибутку, що підлягає оподаткуванню	Звільняється від оподаткування 50 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів
Кому надається	Підприємствам, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігальних заходів та енергоефективних проектів	Підприємствам, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів
3. Пільга, спрямована на стимулювання виробництва енергії з відновлюваних джерел		
Норма	–	Пп. "в" п. 17 розділу XX ПКУ [119]
Зміст	–	Звільняється від оподаткування прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств галузі електр-оенергетики, які виробляють електричну енергію виключно з відновлювальних джерел енергії
Умова	–	Суми вивільнених коштів спрямовуються на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва (надання послуг), запровадження новітніх технологій та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі
Строк дії	–	10 років, починаючи з 1 січня 2011 року
4. Пільги, спрямовані на стимулювання виробництва біопалива, когенерації та виробів, що споживають біологічні види палива		
Норма	Пп. 7.13.10.- . 7.13.11 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [125]	П. 15 розділу XX ПКУ [119]

1	2	3
Зміст	звільняються від оподаткування: • прибуток виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива; • прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива; • прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива", для виготовлення та реконструкції технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, і енергетичних установок, що споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначених техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України	• прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України
Умова	Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на здешевлення вартості продукції	Та ж сама, що й для пільги, передбаченої пп. "в" п. 17 розділу XX ПКУ [119]
Строк дії	Починаючи з 1 січня 2010 року протягом 10 років	До 1 січня 2020 року

Таким чином, у ПКУ передбачена система інструментів, досить схожа на ту, що діяла до набрання зазначеним кодексом чинності, однак є певні відмінності. Слід зауважити, що деякі недоліки, які були присутні в минулому, в Податковому кодексі усунуті.

Наприклад, в ПКУ [119], на відміну від Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [125], звільняється від оподаткування не 50 % усього прибутку підприємств, включених у спеціальний Державний реєстр, а 50 % прибутку, отриманого такими підприємствами від здійснення енергозберігальних заходів і реалізації енергоефективних проектів. Інакше кажучи, з'явився зв'язок з конкретними проектами, що знижує можливість нецільового використання даної пільги.

Ще одним недоліком, який усунутий в ПКУ [119], є формулювання "звільняється від оподаткування прибуток у сумі не більш 50 %", тому що не встановлено хто й за якими критеріями визначає розмір прибутку, що звільняється від оподаткування.

Слід зауважити, що зміст першої пільги з податку на прибуток, спрямованої на стимулювання виробництва енергозберігального устаткування, у Законі [125] полягає у звільненні від оподаткування 100 % прибутку підприємств, отриманого від продажу відповідних товарів, тоді як у ПКУ [119] звільняється від оподаткування тільки 80 % прибутку. Такий крок знижує стимуляційний ефект даної пільги, однак дозволяє державі одержувати хоч якісь надходження податку на прибуток від реалізації на митній території відповідних товарів і покривати видатки на податкове адміністрування. Також у ПКУ додано, що сума коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовується платником податків на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому КМУ. Раніше ж у Законі [125] не були зазначені конкретні напрями використання вивільнених коштів.

Спірною, на думку авторів, є економічна доцільність і ефективність пільги у вигляді звільнення від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим КМУ (ст. 158 розділу III ПКУ), оскільки обов'язковою умовою такої пільги є спрямування суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, на збільшення обсягів виробництва. Як відомо, обсяг попиту хоч і залежить від ціни товару, але він є величиною не безмежною. Перенасичення ринку товарами, на які поширюється пільга, спочатку буде позитивно впливати на зменшення ціни, однак коли ціна знизиться до рівня беззбитковості, підприємства не зможуть скористатися пільгою, робити таку продукцію їм буде не вигідно й вони відмовляться від її виробництва. При цьому не цілком обґрунтованою видається залежність пільги від зростання обсягу виробництва, тому що такий підхід впливає тільки на кількість, а не на якість виробленого товару. Можна констатувати, що на практиці ця пільга не працює, адже за даними, що були надані Міністерством доходів та зборів України на особистий запит (додаток В), у 2011 та 2012 роках було надано лише по дві такі пільги на всю Україну.

Певних змін із прийняттям ПКУ зазнали й пільги з податку на додану вартість (табл. 2.7), зміст яких полягає у звільненні від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України певного пільгового товару.

Еволюція інструментів податкового регулювання енергорациональності з податку на додану вартість

Критерій	До набрання ПКУ чинності	Після набрання ПКУ чинності
Норма	П. 5.18 Закону "Про податок на додану вартість" [127]	Пп. 197.15.1 та 197.15.2 розділу V ПКУ [119]
Зміст	Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України пільгового товару	
Пільговий товар	1) товари з обов'язковим використанням у власному виробництві:	
	• устаткування, яке працює на нетрадиційних і поновлюваних джерелах енергії	• устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії
	• енергозберігальне устаткування й матеріали	• енергозберігальне обладнання і матеріали
	• устаткування й матеріали для виробництва альтернативних видів палива	• обладнання та матеріали для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії
	• засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів	
Пільговий товар	2) матеріали, устаткування та комплектуючі, що використовуються для виробництва:	
	• устаткування, яке працює на нетрадиційних та відновлюваних джерелах енергії, яке виробляє альтернативні види палива	• устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії • матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватися у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії
	• енергозберігального обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; • засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів	
Додаткові вимоги	Ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не повинні вироблятися в Україні	
	Перелік та обсяги відповідних товарів встановлюються КМУ	Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД встановлюється КМУ
Строк дії	З 1 січня 2008 року протягом трьох років	Необмежений

Раніше КМУ повинен був встановлювати перелік та обсяги таких товарів, а зараз лише перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД. Ще однією новацією є те, що в ПКУ відсутнє обмеження щодо строку дії, однак такий крок навряд чи можна вважати позитивним моментом, оскільки тепер відміна цієї пільги негативно позначиться на інвестиційному іміджі країни.

Суперечливою є необхідність встановлення звільнення від ПДВ операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів (передбачено пп. 197.16 ПКУ), якщо відповідні вітчизняні товари такого звільнення не мають, оскільки виходить, що стимулюється саме імпорт, а не виробництво вітчизняного обладнання і матеріалів та розширення їх використання. До того ж, як зазначається в роботі [200], аналіз наведених норм і переліку товарів, ввезення яких без справляння ПДВ дозволене КМУ на поточний момент [115], наводить на думку про те, що метою зазначених норм було не стільки стимулювання ввезення енергозберігальних технологій, скільки звільнення від імпортного ПДВ в "ручному режимі" окремих партій обладнання для угодних компаній. Досить дивним є той факт, що цієї пільги з ПДВ немає в Довіднику пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів № 68/1 [181] та № 68/2 [182] (у попередніх редакціях Довідника пільг вона також не була передбачена).

Незмінними з прийняттям ПКУ залишилися пільги з мита, адже вони продовжували регулюватися Законом "Про єдиний митний тариф" [124], звідки майже незмінними ці пільги були включені до Митного кодексу України [96] (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Пільги з мита щодо стимулювання раціонального енергоспоживання

Критерій	До набрання чинності ПКУ та Митним кодексом України	Після набрання чинності Митним кодексом України
1	2	3
1. Пільга, що спрямована на стимулювання енергоощадності		
Норма	П. "ч", "щ" ст. 19 Закону "Про єдиний митний тариф" [124]	П. 16 ст. 282 Митного кодексу України [96]
Зміст	Пільгові товари звільняються від сплати мита	
Пільговий товар	Ті самі, що й для пільги з податку на додану вартість, що передбачена п. 5.18 Закону "Про податок на додану вартість" [127]	Ті самі, що й для пільги з податку на додану вартість, що передбачена пп. 197.15.1 та 197.15.2 розділу V ПКУ [119]
Додаткові вимоги		
Строк дії		

1	2	3
2. Пільга, що спрямована на стимулювання виробництва біопалива		
Норма	П. "я" ст. 19 Закону "Про єдиний митний тариф" [124]	П. 4 Розділу XXI Митного кодексу України [96]
Зміст	Звільняються від сплати мита: техніка, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалив і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалив, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні. Порядок ввезення зазначених техніки, обладнання та устаткування визначається КМУ	
Строк дії	З 1 січня 2010 року до 1 січня 2019 року	
3. Пільга, спрямована на стимулювання споживання біопалива		
Норма	П. "я-1" ст. 19 Закону "Про єдиний митний тариф" [124]	П. 17 ст. 282 Митного кодексу України [96]
Зміст	Звільняються від сплати мита: технічні та транспортні засоби, у тому числі самохідні сільськогосподарські машини, що працюють на біопаливі та класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива", якщо такі товари не виробляються в Україні. Порядок ввезення зазначених технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, визначається КМУ	

А от пільга зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію в ПКУ значно розширена (табл. 2.9): тепер об'єкт оподаткування цим збором зменшується на вартість електричної енергії, виробленої з будь-яких відновлюваних джерел енергії, а не лише малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт, як це було передбачено п. 3 Механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію [198].

Таблиця 2.9

ІПР зі збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію

Критерій	До набрання ПКУ чинності	Після набрання ПКУ чинності
Норма	П. 3 Механізму справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію [198]	Ст. 311 розділу XIV ПКУ [119]
Зміст	Об'єкт оподаткування зменшується на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками і малими гідроелектростанціями потужністю до 20 МВт	Об'єкт оподаткування зменшується на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії

Незначних змін зазнала й податкова пільга з плати за землю, що добре видно в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Еволюція інструментів податкового регулювання енерготоргівельності з плати за землю

Критерій	До набрання ПКУ чинності	Після набрання ПКУ чинності
Норма	Ст. 12 Закону "Про плату за землю" [126]	Ст. 288 розділу XIII Податкового кодексу [119]
Зміст	Для земельних ділянок під об'єктами енергетики, які виробляють електричну енергію з альтернативних джерел енергії, земельний податок сплачується у розмірі 30 % ставки земельного податку для земель енергетики	Розмір орендної плати (річна сума платежу) не може перевищувати для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі) – 3 % нормативної грошової оцінки (для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 відсотків)

Новацією ПКУ стало встановлення пільги з податку на доходи фізичних осіб. Так, пп. 166.3.7 розділу IV ПКУ [119] передбачено, що платник податку має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу платника податку за наслідками звітного податкового року суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива.

Що ж стосується акцизного податку, то, незважаючи на зміни в його назві, зміст пільги, спрямованої на стимулювання використання біопалива, по суті, не змінився (табл. 2.11).

ІПР з акцизного податку (збору) щодо стимулювання раціонального енергоспоживання

Критерій	До набрання ПКУ чинності	Після набрання ПКУ чинності
Норма	Ст. 2 Закону "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)" [129]	Ст. 229 розділу VI ПКУ [119]
Зміст	Акцизний збір з виготовлення біологічних видів палива моторного обчислюється за нульовою ставкою. Нульова ставка акцизного збору застосовується до частки палива, що є біокомпонентом у сумішевих видах палива моторного	Податок справляється за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту із: біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етилтрет-бутилового етеру, інших добавок на основі біоетанолу; біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива

Таким чином, інструменти податкового регулювання енерго-раціональності, що передбачені ПКУ, не суттєво відрізняються від тих, що були прописані в законодавстві до прийняття цього кодексу. При цьому в ПКУ збережено такий недолік, як необхідність прийняття КМУ додаткових нормативно-правових актів, які досить часто встановлюють додаткові вимоги, а іноді й не відповідають початковому змісту податкової пільги. Невирішеним залишилось також питання регіонального аспекту в податковому регулюванні, необхідність урахування якого обумовлена структурою економіки, кліматичними умовами, забезпеченістю та обсягом споживання ПЕР в окремому регіоні, розміром податкових надходжень, рівнем забруднення та іншими чинниками. Немає також в ПКУ інструментів, які були б спрямовані на мотивацію фізичних осіб (індивідуальних господарств) до раціонального використання енергоресурсів у побуті та стимулювали б ефективне споживання енергоресурсів у житлово-комунальній сфері.

Порівняння практики застосування основних інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів у зарубіжних країнах та Україні зображено в табл. 2.12.

Практика застосування в Україні інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання, що використовуються в зарубіжних країнах

Інструмент	Практика застосування в зарубіжних країнах	Практика застосування в Україні
1	2	3
Прискорена амортизація	Використовується в Австралії, Аргентині, Великобританії, Ірландії, Ліхтенштейні, Люксембурзі, Сингапурі, Росії та інших країнах. У більшості країн ставка прискореної амортизації становить 100 %, також застосовуються ставки амортизації в розмірі 80, 50 і 33,3 %	В Україні не застосовується, хоча згідно зі ст. 16 Закону України "Про енергозбереження" податкове стимулювання енергозбереження в Україні повинно здійснюватися шляхом встановлення підвищених норм амортизації енергозберігальних основних фондів. Однак ця норма має лише декларативний характер
Звільнення від ПДВ імпорту обладнання	Згідно зі ст. 96 Податкового кодексу Республіки Білорусь звільняється від ПДВ при ввезенні на територію Республіки Білорусь обладнання, що використовується у виробництві або прийманні (отриманні), перетворенні, акумулюванні та/або передачі енергії, виробленої з нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії [201]	В Україні відповідний інструмент передбачено пп. 197.16 V ПКУ, однак аналіз наведених норм і переліку товарів, ввезення яких без справляння ПДВ дозволено КМУ на поточний момент, як зазначається в роботі [200], наводить на думку про те, що метою зазначених норм є звільнення від імпортного ПДВ в "ручному режимі" окремих партій обладнання для потрібних компаній
Податок на електроенергію* та звільнення від нього енергії з відновлюваних джерел	Одним з основних податкових інструментів, які стимулюють розвиток відновлюваних джерел енергії в Німеччині, є пільга, що передбачена в § 9 Закону про податок на електроенергію (<i>Stromsteuer-gesetz</i>). Відповідно до цієї норми від податку на електроенергію звільняється електрична енергія, одержувана з відновлюваних джерел енергії, якщо винятково така енергія живить мережу або лінію електропередач [258]	Аналогом податку на електроенергію в Україні є збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, при цьому згідно зі ст. 311 розділу XIV ПКУ об'єкт оподаткування зменшується на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії

1	2	3
Податковий кредит	Застосовується у США, КНР, Кореї, Люксембурзі, Іспанії, Угорщині та інших країнах. Умови надання податкового кредиту в окремих країнах істотно відрізняються, розмір кредиту складає від 4 до 100 % відповідних витрат. Інвестиційний податковий кредит також передбачено ст. 67 Податкового кодексу Російської Федерації [202]	Практики застосування для стимулювання раціонального використання енергоресурсів в Україні немає
Податок на енергоносії*	У Німеччині згідно з § 2 Закону про податок на енергоносії (<i>Energiesteuer-gesetz</i>) [241] передбачено застосування знижених ставок податку на енергоносії для біопалива. До 31 липня 2006 року замість податку на енергоносії в Німеччині існував податок на нафту, що видобувається або імпортується, і нафтопродукти (<i>Mineralölsteuer</i>), при цьому до 1 січня 2004 року біопаливо не було об'єктом обкладання цим податком	В Україні схожим інструментом є акцизний податок, за яким передбачено пільгу для біопалива (ст. 229 розділу VI ПКУ), але нею неможливо скористатися, оскільки Кабміном на сьогодні не затверджено переліку виробників біоетанолу, як того вимагає пп. 229.1.11 ПКУ
Податкова знижка з прибуткового податку	У Німеччині застосовується такий порядок розрахунків прибуткового податку, за якого відповідно до § 82 <i>Einkommen-steuerdurchführungsverordnung</i> база оподаткування зменшується на витрати, пов'язані із заходами з підвищення раціональності використання енергоресурсів	В Україні податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб передбачено пп.166.3.7 ПКУ на суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стисненого або скрапленого газу, інших видів біопалива
Податкові канікули	Застосування податкових канікул з метою стимулювання процесів впровадження енергоефективного обладнання та підвищення енергоефективності виробництва в прямому оподаткуванні не є характерним для розвинених країн. Вони застосовуються в КНР, Фіджі, Гондурасі, Індонезії, Малайзії, Шрі-Ланці та Уругваї. Найчастіше податкові канікули надаються на строк від 3 до 10 років та в розмірі від 40 до 100 % податкових зобов'язань	В Україні податкові канікули передбачені п. 158.1 та п. 158.2 розділу III, а також п. 17 та п. 15 розділу XX ПКУ

1	2	3
Податкова знижка з корпоративного податку	Податкова знижка з корпоративного податку для стимулювання енергоефективності застосовується в США, Австралії, Бельгії, ПАР та Нідерландах. Досить часто до податкової знижки відносять не всі відповідні витрати, а лише певний процент, або існує обмеження у вигляді певної суми витрат	Практики застосування для стимулювання раціонального використання енергоресурсів в Україні немає
Пільги із земельного податку	Згідно з п. 1.21 ст. 194 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201] звільняються від земельного податку земельні ділянки, зайняті об'єктами і установками з використання нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії	В Україні максимальний розмір орендної плати згідно зі ст. 288 ПКУ для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, – 3 % від нормативної грошової оцінки (для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 %)
Пільги з екологічного податку	Згідно з п. 3 ст. 207 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201] до ставок екологічного податку застосовується коефіцієнт 0,5 за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, які утворюються в результаті згоряння біогазу та біопалива для отримання теплової та/або електричної енергії	В Україні відповідний інструмент не застосовується, хоча був передбачений проектом Податкового кодексу
Обмеження витрат у процесі оподаткування	Згідно з п. 1.7 ст. 131 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201], у процесі оподаткування прибутку підприємств не враховуються витрати на оплату вартості паливноенергетичних ресурсів, витрачених понад ліміти, що доводяться до організацій у встановленому порядку	В Україні такий інструмент не застосовується

*Саме впровадження окремого податку розглядається як застосування інструменту податкового регулювання

Таким чином, незважаючи на широкий перелік податкових пільг, що передбачені ПКУ, найбільш популярні у світовій практиці інструменти у вигляді податкового кредиту, прискореної амортизації та податкової знижки українським законодавством не передбачені. Ті податкові інструменти, що наявні в Україні, мають багато недоліків, які були зазначені раніше. При цьому якщо аналізувати кількість наданих податкових пільг щодо стимулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні, то за інформацією, що була надана Міністерством доходів та зборів України на особистий запит (додаток В), у 2011 та 2012 роках на всю Україну було надано лише дві-три податкові пільги з кодом 11020269 у вигляді звільнення від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України (на суму 82,5 та 2 800,4 тис. грн відповідно) та пільги з кодом 11020283 у вигляді звільнення від оподаткування прибутку виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" (на суму 1 429,5 та 642,0 тис. грн). При цьому не було надано жодної пільги з кодом 11020270 у вигляді звільнення від оподаткування 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів. Така ситуація свідчить про порушення основних принципів надання податкових пільг – рівності, нейтральності та доступності, що ще раз підтверджує необхідність удосконалення існуючої системи інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів.

Розділ 3. Методичне забезпечення податкового стимулювання раціонального енергоспоживання

3.1. Методичний підхід до оцінювання податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

Для формування системи податкових інструментів стимулювання раціонального споживання енергетичних ресурсів важливим є об'єктивне оцінювання податкового регулювання в цій сфері як перед розробкою такої системи інструментів, так і на етапі її коригування, що буде мати певні відмінності (в основному за рахунок наявних даних).

Проблемою оцінювання податкового регулювання займалися Т. Калінеску [64], А. Скрипник та Д. Серебрянський [137], А. Соколовська [140], О. Сич [136], С. Юрій та І. Таранов [168], А. Шнипко [167], Т. Чернякова [164] та інші, однак більшість робіт присвячені лише оцінюванню економічної ефективності надання податкових пільг. До того ж, на сьогодні так і не розроблено єдиного підходу, який би враховував багатокритеріальність цього завдання та особливості податкового стимулювання раціонального споживання енергоресурсів.

Універсальний тлумачний словник української мови трактує термін "оцінка" як дію за значенням оцінювати. При цьому оцінювати – це визначати якості, цінність і т. ін.; формувати уявлення, робити висновок про кого-, що-небудь, визначати суть, характер, значення, роль і т. ін. чогось; розуміти, визнавати позитивні якості, цінність і т. ін. [226].

Таким чином, оцінювання державного податкового регулювання можна охарактеризувати як процес визначення якісних характеристик такого регулювання, для чого необхідно виділити певні критерії.

Т. Чернякова критеріями оцінювання інструментів бюджетно-податкового регулювання пропонує вважати достатність і ефективність, які визначаються на основі кількісних та якісних показників. Ефективність інструментів бюджетно-податкового регулювання соціально-економічного розвитку регіонів – це характеристика досконалості цільової дії бюджетно-податкових інструментів на економічну поведінку платників податків, що забезпечує ефективний розподіл ресурсів і збалансоване співвідношення між витратами платників (регіонів, держави) податків на сплату (стягання) податків, зборів і одержаними результатами у вигляді доходів платників податків, розвитку економіки регіонів і підвищення рівня життя населення [164, с. 142].

Такий критерій, як ефективність, найчастіше використовується для оцінювання державного регулювання загалом та податкового регулювання зокрема.

Ефективність – це одна з найважливіших загальнонаукових категорій, яка застосовується як в гуманітарних, так і в природничих та технічних науках, при цьому єдиного підходу до визначення цього поняття не існує. У Великому тлумачному словнику української мови [13] ефективність визначена як характеристика якого-небудь об'єкта (пристрою, процесу, заходу, виду діяльності), що відображає його суспільну користь, продуктивність та інші позитивні якості [13, с. 358]. У цьому ж джерелі є визначення абсолютної ефективності як економічної ефективності, що оцінюється співвідношенням отриманого ефекту та всієї суми витрат [13, с. 358].

Економічна енциклопедія [183] визначає економічну ефективність як суму одержаних позитивних результатів у процесі споживання ресурсів і відношення суми їх витрат до одержаного економічного ефекту – обсягів виробництва товарів, реалізації продукції, одержаних прибутків, зростання продуктивності праці, підвищення якості продукції, економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, вдосконалення виробництва, технічного прогресу тощо.

Суто економічна ефективність може не лише не збігатися із соціальною ефективністю, а й суперечити їй, що впливає із загального соціального призначення управління в тій чи іншій сфері суспільного життя [162, с. 221].

У державному управлінні пропонується розрізняти три основні поняття ефективності державного управління: загальну соціальну ефективність, ефективність організації і функціонування суб'єктів та ефективність діяльності управлінських органів і посадових осіб [19, с. 191, 258–276]. А оскільки податкове регулювання – це частина державного управління, то такий підхід можна застосовувати й до податкового регулювання.

З метою оцінювання державного податкового регулювання під ефективністю діяльності управлінських органів і посадових осіб необхідно мати на увазі не лише роботу органів ДПС, ефективність якої оцінюється згідно з наказом ДПА України від 17.04.2008 р. № 262 "Про систему критеріїв оцінки ефективності роботи ДПА в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі", аналіз якого наведено в праці [163, с. 600–602], а в першу чергу роботу законотворчих органів.

Як справедливо зауважує В. Цвєтков, "проблема ефективності роботи органів управління нерідко зводиться до ефективності праці службовців апарату, зміни їх чисельності, якості, витрат часу. Фактично це деякі автори визначають за мету науки управління. У теоретиків і практиків управління виникає понятійна плутанина з визначенням "мети" і "ефективності", які часто ототожнюються. Поняття "мета" і "ефективність", безумовно, взаємопов'язані, проте різняться не лише термінологічно, а й за формою та методами досягнення" [162, с. 223].

Також, як зазначається в роботі [190] відносно державного управління, "неправомірно вважати результати керованих процесів підсумком тільки управлінської діяльності. Основна частина продукту створюється виробниками, а не управлінцями. Тому некоректно порівнювати результат усього господарювання з витратами тільки на управління". Таке зауваження є справедливим і стосовно податкового регулювання.

Д. Павлов пропонує сформулювати загальне визначення ефективності управління як "повне досягнення реальної та соціальнокорисної конкретної управлінської мети за мінімальних витрат ресурсів в оптимальний строк з урахуванням обставин зовнішнього та внутрішнього характеру" [111, с. 219].

Такий підхід простежується і в роботах В. Цвєткова: "Під ефективністю державного управління потрібно розуміти результат досягнення поставленої соціальної мети за максимальної можливої економії суспільної праці, тобто штучне злиття результатів і засобів. Власне це і є діяльність апарату управління, яка включає мету, засоби, сам процес і результат" [162, с. 223].

Однак за такого підходу ефективність сприймається як певний стан оптимуму, що не зовсім правильно, оскільки ефективність може збільшуватися та зменшуватися, і за будь-якого перевищення отриманого ефекту над сумою необхідних для цього витрат можна говорити про ефективність.

Повертаючись до визначення ефективності державного податкового регулювання, слід зазначити, що таку ефективність, на думку авторів, можна поділити на дві складові, які повною мірою забезпечують оцінювання вказаного явища: загальну соціально-економічну ефективність реалізації такого регулювання та ефективність організації податкового регулювання. При цьому під соціально-економічною ефективністю реалізації податкового регулювання пропонується розуміти відношення всіх позитивних зрушень, досягнутих у результаті впливу держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів подат-

кової політики, до всіх негативних явищ, викликаних реалізацією податкового регулювання та витрат на його реалізацію, що можна подати у вигляді формули (3.1):

$$E_{ce} = \frac{ДБ}{ВНЯ + ВР}, \quad (3.1)$$

де E_{ce} – соціально-економічна ефективність реалізації податкового регулювання, грн;

ДБ – додаткові соціальні, екологічні та економічні блага, тобто позитивні зрушення, досягнуті в результаті впливу держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики, грн;

ВНЯ – втрати від негативних явищ, викликаних реалізацією податкового регулювання, грн;

ВР – витрати на реалізацію податкового регулювання, грн.

Під ефективністю організації податкового регулювання слід розуміти комплексний показник, що характеризує ефективність діяльності всіх органів влади, які беруть участь у податковому регулюванні.

Для формування системи інструментів податкового регулювання найбільш важливою є загальна соціально-економічна ефективність реалізації державного податкового регулювання. У такому випадку найбільші труднощі викликає оцінювання розміру позитивних зрушень та негативних явищ, адже вони можуть мати не лише кількісний, а й якісний вираз, при цьому необхідно враховувати багато факторів.

Як зазначають П. Крючкова та А. Шастітко [79, с. 25], у процесі аналізу важливо застосовувати такі основні принципи: економічні, соціальні та екологічні впливи повинні аналізуватися і представлятися у форматі, що найбільшою мірою відображає проблему вибору між різними можливостями. В міру можливості, необхідно давати кількісну оцінку різним видам дії (у фізичному або грошовому вимірі). Проте ті види впливу, які неможливо оцінити кількісно, не повинні розглядатися як менш важливі.

Оцінювання впливу має зосереджуватися на найбільш істотних видах впливу. У процесі кількісного аналізу необхідно уникати "подвійного рахунку" (наприклад, якщо якийсь вплив оцінюється як витрати споживачів від підвищення цін, він не повинен одночасно враховуватися як витрати бізнесу). Необхідно враховувати коротко- і довгострокові ефекти. Якщо вплив виражається в грошовій формі, то можливо використовувати метод дисконтування. Також слід враховувати, що окремі види впливу можуть з часом посилюватися або слабшати. Оцінювання впливу буває дуже ускладнене

через труднощі в прогнозуванні. Тому часто доцільно давати варіативні оцінювання залежно від зміни зовнішніх і внутрішніх факторів. Як мінімум, необхідна ідентифікація основних подібних факторів [79, с. 25].

Крім ефективності державного податкового регулювання необхідно також оцінювати його результативність та дієвість. Інколи ці поняття вживаються як синоніми, однак такий підхід є неправильним.

К. Бондар [7] під результативністю державного регулювання розуміє ступінь досягнення за допомогою інструментів цього регулювання його цілей, а про дієвість цього регулювання, він вважає, можна говорити лише в тому випадку, коли воно призводить до очікуваних господарських наслідків.

Загалом Великий тлумачний словник сучасної української мови трактує результативність як абстрактний іменник до результативний, при цьому результативний – це такий, що дає або приносить позитивний результат [13, с. 1209].

Таким чином, результативність податкового регулювання – це ступінь досягнення очікуваного ефекту від реалізації інструментів податкового регулювання, а під дієвістю державного податкового регулювання слід розуміти ступінь впливу певних заходів податкового регулювання на соціально-економічні явища (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Складові доцільності здійснення податкового регулювання

Отже, ефективність, дієвість та результативність державного податкового регулювання – це три різні характеристики, які не є тотожними. При цьому, оскільки неможливо кількісно виміряти всі позитивні та негативні зрушення, а також ступінь впливу певних заходів податкового регулювання на соціально-економічні явища, оцінювання ефективності, дієвості та результативності державного податкового регулювання завжди буде мати суб'єктивний характер. Розробка методики оцінювання дозволить мінімізувати суб'єктивний вплив.

Загалом, з огляду на те, що податкове регулювання – це цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики [61, с.15], під час здійснення податкового регулювання важливим є оцінювання окремих інструментів податкового регулювання або системи таких інструментів.

Що стосується оцінювання податкових пільг, то, наприклад, А. Соколовська пропонує розраховувати фіскальну та економічну ефективність. При цьому оцінювання фіскальної ефективності пропонується здійснювати за допомогою показника, який є відношенням коефіцієнта зростання податкових надходжень до бюджету до коефіцієнта зростання обсягу податкових пільг (у ролі знаменника може використовуватися також коефіцієнт зростання втрат бюджету від надання податкових пільг) [140, с. 46]. Для оцінювання економічної ефективності податкових пільг, як зазначає А. Соколовська, можна використовувати декілька показників, залежно від очікуваного результату їх надання. Якщо йдеться про ефективність усієї підсистеми податкових пільг економічного призначення, то кінцевим результатом їх надання є зростання ВВП та інвестицій в основний капітал. Визначаючи ефективність податкових пільг для окремих видів економічної діяльності, слід орієнтуватися на досягнення таких ефектів, як зростання валової доданої вартості або виробленої продукції, інвестицій в основний капітал (в аспекті видів економічної діяльності), вартості основних засобів. Оцінювати ефективність надання податкових пільг можна шляхом порівняння як абсолютної величини відповідного економічного показника та суми наданих пільг, так і коефіцієнта зростання відповідного економічного показника та коефіцієнта зростання обсягу наданих пільг. Якщо коефіцієнт економічної ефективності податкових пільг перевищує одиницю, їх надання є ефективним [140, с. 50].

Таким чином, методичний підхід до оцінювання податкових пільг, що наводиться А. Соколовською в [140], є досить важливим у процесі здійснення моніторингу надання податкових пільг, однак залишається

необхідність розробки методики оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання на етапі їх відбору серед альтернативних варіантів.

Проблемі оцінювання інструментів податкового регулювання присвячено багато робіт [62; 136; 137; 167; 168], однак на сьогодні так і не розроблено єдиного підходу, який би враховував багатокритеріальність даного завдання. До того ж, оцінювання інструментів податкового регулювання енергорациональності має свої особливості.

Необхідність урахування багатьох критеріїв підкреслює і Ю. Якутін: "Загальна теорія ефективності прийшла до висновку, що ефективність розвинених систем взагалі не можна виразити одним показником. Навіть щось суперголове розпадається на складові частини, має ряд аспектів, підсистем. Інакше кажучи, завжди потрібна система показників і критеріїв. Це тим більше справедливо, якщо ми беремося оцінювати таке складне явище, як державна влада. Тут треба мати систему показників і критеріїв ефективності, яка повинна бути наскрізною, але багаторівневою із взаємопов'язаними елементами. У центрі може стояти один зведений, узагальнюючий, інтегральний показник, але він обов'язково буде спиратися на безліч інших показників" [171, с. 148].

Основна мета використання багатокритеріальної оцінки, як зазначає Б. Літвак, міститься в переході від таких понять, як корисність проекту, цінність, важливість, котрі, як правило, достатньо складні, до більш зрозумілих критеріїв, що складають зазначені поняття, але більш придатні для оцінювання [85, с. 109].

Відбираючи критерії для комплексного оцінювання, необхідно керуватися тим, що вони повинні якомога більш повно та всебічно оцінити інструмент податкового регулювання (повинні дозволяти врахувати всі можливі переваги одного інструменту перед іншим), при цьому критерії не повинні повністю або частково повторювати один одного.

Таким чином, для комплексного оцінювання інструментів податкового регулювання можна виділити п'ять основних критеріїв.

1. Бюджетна ефективність, яку можна формалізувати за допомогою виразу (3.2) як співвідношення суми можливих додаткових податкових надходжень у майбутньому (за рахунок зменшення витрат на енергоресурси, збільшення виробництва продукції тощо), економії за рахунок зменшення витрат на енергоресурси в бюджетній сфері та зменшення витрат на надання субсидій населенню (за рахунок зменшення витрат на опалення, підігрів води, електроенергію, побутовий газ тощо) до суми необхідних витрат з боку держави (витрати на прийняття нормативно-

правових актів, на здійснення контролю, в тому числі збір звітності тощо) та втрат за рахунок застосування інструментів податкового регулювання (втрати від недоотриманих податкових надходжень, що розраховуються як різниця між податковими надходженнями за колишніх умов та податковими надходженнями за нових умов):

$$BE = \frac{ДПН + EE + ЕС}{ВА + ВНПН}, \quad (3.2)$$

де BE – бюджетна ефективність, грн;

ДПН – додаткові податкові надходження, грн;

EE – економія за рахунок зменшення витрат на енергоресурси у бюджетній сфері, грн;

ЕС – зменшення витрат на надання субсидій населенню (через зменшення витрат населення на енергоресурси за рахунок підвищення енергоефективності в комунальній сфері та здійснення населенням енергоаціональних заходів) та дотацій для промисловості, грн;

ВА – витрати на регулювання та адміністрування (витрати на прийняття нормативно-правових актів та здійснення контролю, в тому числі збір звітності), грн;

ВНПН – втрати від недоотриманих податкових надходжень, що можна розрахувати як різницю між податковими зобов'язаннями за колишніх умов та податковими зобов'язаннями за нових умов, грн.

2. Фінансова ефективність для платника податків (ФЕП), що визначається за формулою (3.3) як співвідношення суми можливих додаткових оборотних коштів, у тому числі за рахунок зменшення податкових платежів, штрафів за неефективне використання та витрат на енергоресурси, до розміру можливих додаткових витрат на використання конкретного інструмента з боку платника податків та, за необхідності, придбання певної техніки та технологій.

$$ФЕП = \frac{ПЗк - ПЗн + Ск - Сн}{ВП}, \quad (3.3)$$

де ПЗк – податкові зобов'язання за колишніх умов, грн.;

ПЗн – податкові зобов'язання за нових умов, грн.;

Ск – санкції за неефективне використання енергоресурсів за колишніх умов, грн;

Сн – санкції за неефективне використання енергоресурсів за нових умов, грн;

ВП – витрати платника податків на адміністрування (добуток часу, необхідного для заповнення та подачі звітів у годинах і вартості однієї години роботи бухгалтера (в масштабах країни можна використовувати середню з/п), а також витрати на дотримання вимог для використання конкретного інструмента (реєстрацію у відповідних реєстрах, отримання довідок тощо), грн.

3. Ступінь впливу на досягнення необхідного ефекту (інакше кажучи, ступінь досягнення мети податкового регулювання). Необхідність урахування цього критерію обумовлена тим, що окремі податкові інструменти можуть по-різному сприйматися платниками податків, тобто під час оцінювання доцільно враховувати можливу реакцію платників податків. Податкові пільги, якими скористається невелика кількість платників податків, будуть мати незначний вплив на досягнення необхідного ефекту.

У якості мети податкового регулювання можна брати кінцеву мету будь-яких заходів державного регулювання – поліпшення якості життя населення. Однак це глобальна мета, яка досягається шляхом досягнення менших цілей – підвищення енергоефективності, а отже, зменшення витрат населення та шкідливих викидів як за рахунок зменшення споживання ПЕР, так і за рахунок споживання більш екологічно безпечних енергоресурсів тощо. Тому доцільно використовувати для оцінювання ступінь впливу податкових інструментів на зменшення викидів шкідливих речовин (а не якість життя і не поліпшення здоров'я населення, що є наслідком зменшення викидів) та ступінь впливу на зменшення споживання енергоресурсів (а не зменшення витрат населення на ЖКХ, зменшення собівартості окремої продукції, що є наслідком зменшення споживання енергоресурсів як за рахунок економії, так і за рахунок підвищення енергоефективності). Таким чином, у процесі оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно оцінювати ступінь впливу на зменшення споживання паливно-енергетичних ресурсів як за рахунок економії, так і за рахунок підвищення ефективності використання енергоресурсів, а також збільшення частки відновлюваних джерел енергії, тобто необхідно оцінювати вплив податкових ресурсів на зниження споживання традиційних енергоресурсів.

4. Ризик виникнення негативних соціальних, економічних і екологічних наслідків. Оскільки податковими інструментами можуть бути не лише податкові пільги, а й, наприклад, підвищення ставки податку, заходи податкового регулювання можуть спричинити негативні наслідки – погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання, збільшення частки "тіньового" сектору, невдоволеність населення, страйки тощо.

5. Швидкість досягнення очікуваного ефекту – період часу, який необхідний для реалізації інструмента податкового регулювання та зменшення споживання паливно-енергетичних ресурсів або збільшення частки відновлюваних джерел енергії.

При цьому дуже часто ці критерії є такими, що конфліктують, тобто вибір інструмента з деяким кращим значенням одного критерію може привести до того, що буде обраний інструмент, який за іншими критеріями є гіршим. Ця проблема є загальною для більшості багатокритеріальних завдань, що відзначає і В. Подіновський: "Принципова складність багатокритеріальних завдань полягає в тому, що звичайно не існує варіанта, який був би найкращим відразу за всіма критеріями: якщо за одним із критеріїв варіант дуже гарний, то за іншим, як правило, він буде далеко не кращий" [121, с. 10].

У такому випадку необхідно враховувати всі критерії, для чого доцільно використати підхід, пов'язаний із перетворенням завдання в однокритеріальне. Для цього можна ввести так званій суперкритерій, що становить певну функцію, аргументами якої є окремі критерії.

У загальному випадку оцінювання інструментів податкового регулювання критерії можна вважати рівнозначними, тому функція, що описує суперкритерій, у разі використання адитивної згортки критеріїв буде виражатися формулою (3.4):

$$x_0 = \left(\sum_{i=1}^n \frac{1}{x_{\max}} x_i \right) / n, \quad (3.4)$$

де x_0 – суперкритерій;

x_i – окремий критерій;

x_{\max} – максимальне значення i -го критерію;

n – кількість окремих критеріїв.

Чим ближчий суперкритерій до одиниці, тим кращим є інструмент податкового регулювання. Оскільки дуже складно точно оцінити значення кожного критерію, для оцінювання доцільно використовувати якісну (порядкову) шкалу. Залежно від ситуації в країні кожен із критеріїв може мати різний ваговий коефіцієнт (наприклад, за необхідності отримати швидкий ефект найбільший ваговий коефіцієнт буде мати останній критерій, а під час фінансової кризи – перший критерій). Вагові коефіцієнти можна оцінювати за допомогою експертного опитування або розробити методику визначення вагових коефіцієнтів.

На необхідність перегляду важливості окремих критеріїв звертається увага і в роботі [92], де зроблено висновок про те, що пріоритетність оцінних критеріїв ефективності системи управління оподаткуванням – питання макроекономічної політики держави. Система управління повинна гнучко реагувати на зміни загальноєкономічної та податкової ситуації в країні (регіоні, галузі) відповідно до заданих критеріїв і пріоритетів.

Альтернативою описаного суперкритерію є розрахунок інтегрального показника шляхом застосування таксономічного аналізу, а саме методу рівня розвитку за концепцією З. Хельвіга, що добре описана в роботі В. Плюти [117, с. 15–18] та розглянута в п'ятому розділі цієї роботи. Значення такого показника дозволяє побачити, наскільки інструмент податкового регулювання є віддаленим від гіпотетичного інструмента-еталона, що має найкращі значення за кожним із критеріїв.

3.2. Фактори ефективності податкового регулювання раціонального енергоспоживання

У процесі здійснення оцінювання державного податкового регулювання необхідно враховувати, що на ефективність такого регулювання впливає багато факторів. Податкове регулювання енергорациональності має свої особливості й потребує врахування як загальних чинників, що впливають на процес державного регулювання взагалі, так і особливих чинників, які впливають на раціоналізацію енергоспоживання.

Фактор (від лат. *factor* – той, що робить) – це умова, рушійна сила будь-якого процесу, явища; змінна величина, яка за припущенням впливає на результати експерименту [13, с. 1526]. Таким чином, під факторами, що впливають на ефективність державного податкового стимулювання енергорациональності, слід розуміти умови та явища, які за припущенням можуть знизити або збільшити ефективність такого стимулювання.

Не слід забувати про те, що податкове регулювання є тільки одним із множини факторів, що обумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання. Негативний вплив інших факторів може звести нанівець доцільність тих чи інших податкових нововведень. Виходячи з цього, будь-який регуляторний вплив у сфері оподаткування попередньо має оцінюватися не тільки з позиції пов'язаних із ним витрат та очікуваного результату, але й з погляду ймовірності отримання останнього [130].

Слід зазначити, що виділення основних факторів за кількістю їх згадування в літературі не видається доцільним, оскільки темі ефективності державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання присвячено дуже мало робіт, і те, що якийсь фактор не згадується в наявних наукових дослідженнях, не означає, що його не треба враховувати. На основі аналізу механізму впливу і взаємозв'язку окремих умов та явищ, які можуть знизити або збільшити ефективність податкового регулювання раціонального енергоспоживання, виділено основні фактори ефективності такого регулювання, які умовно поділено на п'ять груп (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Фактори ефективності податкового регулювання енергорациональності

Група	Фактори
1	2
Політичні	<ol style="list-style-type: none"> 1. Інтереси політико-економічних сил суспільства. 2. Політична стабільність. 3. Популярність влади та оцінювання її дій населенням
Економічні	<ol style="list-style-type: none"> 1. Зворотний ефект. 2. Рівень цін на енергоресурси. 3. Рівень інфляції. 4. Розмір відсоткової ставки. 5. Вартість технологій. 6. Точність оцінювання економічного середовища. 7. Тіньова економіка. 8. Структура економіки та енергоємність окремих галузей. 9. Фаза економічного циклу. 10. Потенційні можливості інвесторів. 11. Очікування
Управлінсько-правові	<ol style="list-style-type: none"> 1. Рівень правової культури (в тому числі податкової культури). 2. Ефективність системи державного управління. 3. Використання поряд із податковими інструментами інших інструментів стимулювання. 4. Міжнародні зобов'язання. 5. Недосконалість податкового законодавства. 6. Стабільність податкового законодавства. 7. Часові лаги. 8. Складність застосування інструментів податкового регулювання

1	2
Науково-технічні	1. Стан основних виробничих фондів та ефективність їх використання. 2. Рівень науково-технічного розвитку країни. 3. Відсутність приладів обліку енергоресурсів
Соціально-культурно-природні	1. Культура, звичаї та менталітет населення. 2. Рівень доходів громадян. 3. Неочікувана (алогічна) поведінка суб'єктів господарювання і населення. 4. Кліматичні зміни та надзвичайні ситуації

Як видно з табл. 3.1, до групи політичних чинників, що можуть мати вплив на ефективність державного податкового регулювання енергорациональності, належать такі фактори:

1. *Інтереси політико-економічних сил суспільства.* Як зазначає Суходоля О. М., зацікавленість основних політико-економічних сил суспільства (наділених матеріальними та інформаційними ресурсами) в енергоефективності відображається у їх впливі на прийняття державою управлінських рішень та участі у формуванні (підтриманні) панівного у суспільстві типу світогляду щодо енерговикористання. Фінансово-промислові групи в Україні на сьогодні стали однією з основних соціальних, економічних та політичних сил, що здійснюють безпосередній вплив на процеси, що відбуваються в національній економіці. Зокрема, значний вплив на енергоефективність економіки мають інтереси ФПГ в енергетичному секторі через їх вплив на прийняття рішень з питань енерговикористання та ступінь відкритості процедур прийняття рішень для суспільства. Для уникнення протидії основних політико-економічних сил суспільства необхідно визначити точки впливу, де буде забезпечено узгодження державної політики енергоефективності з реальними процесами та інтересами цих сил [220].

Автори згодні з точною зору П. Лайко та Р. Жарко [83, с. 55] щодо того, що законодавці не завжди вільні від певних суб'єктивних мотивів. Таким чином, податкові реформи не завжди є економічно обґрунтованими та, внаслідок цього, можуть не мати позитивного результату.

2. *Політична стабільність*, яка впливає на інвестиційну активність, а отже – на бажання інвесторів вкладати кошти в енергоефективні заходи. Як зазначається в роботі [49, с. 215], відсутність в Україні політичної стабільності, чіткої економічної програми уряду на довготермінову перспективу, значний рівень політизованості більшості економічних рішень призводять до послаблення регулятивної ролі держави.

3. *Популярність влади та оцінювання її дій населенням*. Високий рейтинг провладної більшості позитивно впливає на ставлення платників податків до заходів податкового регулювання та сприйняття відповідних урядових рішень, що неодмінно позначиться на ефективності такого регулювання. Тому можна очікувати, що в разі популярності влади кількість платників податків, які скористаються податковими пільгами, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергетичних ресурсів, буде вищою, ніж за низького рейтингу провладної більшості.

Серед економічних чинників, що впливають на ефективність податкового регулювання енергорациональності, можна виділити такі:

1. *Зворотний ефект*, який загалом, як було зазначено в підпункті 2.2 монографії, виражається як відношення втраченої вигоди до очікуваної вигоди [233]. Розробляючи систему інструментів податкового регулювання енергорациональності, необхідно враховувати, що збільшення ефективності використання енергоресурсів робить використання енергії порівняно дешевшим, тим самим сприяючи розширенню її використання, а також призводить до економічного зростання, що збільшує використання енергії для економіки в цілому.

2. *Рівень цін на енергоресурси*. Ціни є одним із найбільш дієвих факторів впливу на обсяги енергоспоживання та енергоефективність національної економіки. Загалом слід вважати, що встановлення цін на енергетичні ресурси відповідно до реальних витрат на їх виробництво та постачання є першим кроком у встановленні енергоефективної економіки. За такої умови, чим більше ціни на енергоресурси відображають повну ціну виробленої енергії, так само, як і шкоду, завдану навколишньому середовищу в результаті використання енергоресурсів (виведення земель із експлуатації, відходів, викидів парникових газів, зниження врожайності, збільшення захворюваності, скорочення рекреаційного потенціалу тощо), тим більша потенційна зацікавленість у підвищенні енергоефективності виробництва [220].

Необхідність урахування цін на енергоресурси відзначається й у рішенні Ради національної безпеки і оборони України "Про стан реалізації державної політики щодо забезпечення ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів" [211], де робиться висновок, що вигоди від енергоефективності можуть бути й нереалізовані у випадку дії такого чинника, як використання адміністративного регулювання цін на енергетичні ресурси.

Таким чином, необхідно враховувати рівень цін на енергоресурси та тенденцію їх зміни, оскільки можливість купувати енергоресурси за низькими цінами може знизити ефективність заходів державного податкового регулювання енергосамоцілюваності.

3. *Рівень інфляції*. Інвестиційні процеси дуже суттєво реагують на темпи інфляції. В умовах галопуючої інфляції інвестиційні проекти не викликають інтересу [228]. Адже коли спостерігається знецінення грошей, тривалі інвестиційні проекти, до яких належить більшість проектів із підвищення енергоефективності або розвитку альтернативних джерел енергії, менш привабливі, ніж спекулятивні операції. П. Лайко та Р. Жарко [83, с. 55] також відзначають рівень інфляції серед обмежень податкового регулювання.

4. *Розмір відсоткової ставки*. Інвестор у процесі прийняття рішення завжди виходить з наявних альтернативних можливостей капіталовкладень, серед яких вирішальним практично завжди є і буде рівень відсоткової ставки. Інвестор може вкласти свій капітал у розширення виробництва або розмістити його в банку. Якщо ставка відсотка виявиться вищою за очікувану норму доходу, то інвестиції не будуть здійснені, а якщо відсоткова ставка буде нижчою за норму очікуваного доходу, то підприємці будуть реалізовувати інвестиційні проекти. Висока ставка відсотка робить інвестиції дорогими й непривабливими, а отже, зменшує їхні розміри, скорочує виробництво, зменшує зайнятість, доходи і сукупний попит; низька ставка – навпаки [228]. Тобто за високої відсоткової ставки навіть податкові пільги можуть не зацікавити інвесторів вкладати кошти в підвищення енергоефективності або розширення використання відновлюваних джерел енергії.

5. *Вартість технологій* – один із факторів, що, на думку Л. Дідківської [44, с. 118], визначають та впливають на інвестиційну політику держави. Чим нижчою буде вартість енергоефективних технологій, тим більше платників податків скористаються податковими пільгами для впровадження таких технологій.

6. *Точність оцінювання економічного середовища.* Важливою причиною неефективності податкових реформ, як зазначає В. Валігура [11, с. 100], є неточне оцінювання економічного середовища. Ця проблема негативно впливає на прийняття поточних рішень та є причиною складання недоброякісних економічних прогнозів. Тому аналіз поточної економічної ситуації і майбутній прогноз можуть призвести до хибних висновків, що стане причиною неефективності наступних податкових реформ [11, с. 100]. П. Лайко і Р. Жарко визначають цей фактор як обмеження податкового регулювання, що виникають внаслідок законодавчого встановлення податків та реалізації прийнятих рішень державними службами: інформація, що надходить до законодавців, не завжди точно та повно відображає реальний стан соціально-економічної системи. Наслідком цього є невизначеність щодо результатів втілення в життя тих чи інших програм, заходів тощо [83, с. 55].

7. *Тіньова економіка.* Необхідність урахування цього фактора відзначає багато науковців. Так, О. Суходоля в [220] зазначає, що "тіньова" економіка є одним із важливих економічних факторів, що впливають на показник енергоефективності економіки. Оскільки операції з виробництва, купівлі та продажу не відображаються в офіційній статистичній звітності, ВВП країни значно занижується, що впливає на офіційний показник енергоємності ВВП. Цей вплив відображається у загальному випадку, у двох тенденціях, прихованому продажі енергоресурсів та приховуванні частини виробленої продукції (для забезпечення зменшення обсягів оподаткування).

Визначення впливу тіньової економіки на енергоємність ВВП є дуже складним питанням, оскільки однозначної залежності енергоємності ВВП від рівня "тіньової" економіки на сьогодні не визначено. Навіть визначення самого рівня "тіньової" економіки є непростим завданням. За різними джерелами обсяг "тіньової" економіки коливається в широкому діапазоні від 20 % (статистична оцінка) до 60 % (опитування). Існування "неофіційних" розрахунків між суб'єктами господарювання створює значні перешкоди для реалізації політики енергоефективності [220].

Як зазначається в роботі [221], високий рівень "тіньової" економіки впливає не тільки на статистичні дані щодо рівня енергоефективності економіки, але й на готовність суб'єктів господарювання до впровадження проектів енергоефективності [221].

На те, що вигоди від енергоефективності можуть бути і не реалізовані у випадку дії такого чинника, як уникнення оподаткування, звертається

увага і в Рішенні ради національної безпеки і оборони України "Про стан реалізації державної політики щодо забезпечення ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів" [211]. Також на це звертає увагу В. Валігура в роботі [11, с. 101]: "Причиною неефективності податкових реформ може стати неадекватна поведінка платників податків, що проявляється, насамперед, через явища ухиляння та уникнення податків".

Таким чином, необхідно враховувати існування "тіньової" економіки, оскільки інструменти податкового регулювання енергоекonomiaльності не можуть впливати на використання енергоресурсів у тіньовому секторі економіки. До того ж, відносини платників податків, що використовують інструменти податкового стимулювання енергоекonomiaльності, із суб'єктами "тіньової" економіки також можуть знизити ефективність податкового регулювання.

8. *Структура економіки та енергоємність окремих галузей* – це фактор, на який звертається увага в роботі [220]. Адже збільшення питомої ваги енергоємних галузей призведе до збільшення енергоспоживання, навіть якщо завдяки податковому регулюванню збільшиться енергоефективність окремих виробництв.

9. *Фаза економічного циклу*. Під час кризи (спаду) споживання енергоресурсів зменшується, а в період поживлення енергоспоживання збільшується, однак при цьому зростають також інвестиції в енергоефективні заходи, тому результати податкового регулювання енергоекonomiaльності будуть також залежати від того, в якій фазі економічного циклу знаходиться національна економіка.

10. *Потенційні можливості інвесторів*. Для того щоб платники податків могли скористатися, наприклад, податковими пільгами для впровадження енергоефективних технологій, вони повинні мати вільні кошти на придбання цих технологій. На необхідність урахування фінансових можливостей за державного регулювання інвестиційних процесів звертає увагу й Л. Дідківська в роботі [44, с. 118].

11. *Очікування*. Законодавче прийняття податкових правил призводить до того, що суб'єкти економічної діяльності заздалегідь дізнаються про відповідні законопроекти і певним чином реагують на них, намагаючись наперед адаптуватись до нововведень. Це знижує ефективність податкового регулювання, породжує різноманітні очікування споживачів споживчих та інвестиційних товарів. Це може спричинити значні зміни в попиті та пропозиції певних груп товарів у короткостроковому періоді. Якщо мова йде про підвищення податків, то результатом може бути різке підвищення попиту, підвищення цін та, як наслідок, сплеск зростання інфляції [83, с. 55].

На необхідність урахування цього фактора звертають увагу й О. Дубовой, О. Кіндрат та Б. Кабаці, які зазначають, що результативність інструментів фінансово-податкової та грошово-кредитної форм державного регулювання залежить від очікувань суб'єктів економічної діяльності щодо тенденцій розвитку товарного, грошового, валютного ринків країни [49, с. 214].

До групи управлінсько-правових чинників, що можуть мати вплив на ефективність державного податкового регулювання енерготоргівельності, належать такі:

1. *Рівень правової культури* (в тому числі податкової культури). Цей чинник доволі місткий і охоплює режим законності в процесі правотворчості та правозастосування, рівень правосвідомості тощо. Сутність правової культури полягає в тому, що всі суб'єкти господарських відносин мають бути обізнані зі змістом правових норм, чітко усвідомлювати свої суб'єктивні права та юридичні обов'язки, неухильно дотримуватися їх. Без цього правові вимоги не можуть бути ефективними [38, с. 419]. Цей фактор відрізняється від такого чинника, як "тіньова" економіка, тим, що охоплює також процес правотворчості та передбачає в тому числі неумисне ухиляння від юридичних обов'язків.

2. *Ефективність системи державного управління*. Тип та ефективність державного управління – один із факторів, що, на думку Л. Дідківської та Л. Головки [44, с. 118] визначають і впливають на інвестиційну політику держави. На необхідність урахування якості апарату державного управління та взаємоузгодженість дій різних гілок влади звертається увага і в роботах [49, с. 214] та [220].

3. *Використання поряд із податковими інструментами інших інструментів стимулювання раціонального енергоспоживання*. Так, наприклад, використання санкцій за неефективне споживання енергоресурсів збільшить кількість платників податків, що будуть використовувати податкові пільги, а надання субсидій – зменшить.

4. *Міжнародні зобов'язання*. На скорочення споживання традиційних енергоресурсів можуть вплинути міжнародні зобов'язання, які "примушують" уряди країн запроваджувати та активно підтримувати механізми державного регулювання, що спрямовані на підвищення енергоефективності. Серед таких зобов'язань слід відзначити виконання зобов'язань за Кіотським протоколом, Енергетичною Хартією [220]. Міжнародними можуть бути також зобов'язання щодо скорочення кількості або розміру податкових пільг, тому цей фактор обов'язково необхідно враховувати під час державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання. Так, наприклад, у Плані діяльності Міністерства фінансів України з підготовки

проектів регуляторних актів на 2008 рік [209] була передбачена розробка проекту Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо виконання вимог СОТ в частині скасування податкових пільг у сфері енергозбереження" з метою узгодження Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про податок на додану вартість", "Про енергозбереження" та "Про єдиний митний тариф" із вимогами СОТ щодо скасування пільгового режиму оподаткування щодо ввезення та продажу на митній території України імпортованих товарів і товарів власного виробництва для підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігальних заходів та енергоефективних проектів. Однак цей пункт плану так і не було реалізовано.

5. *Недосконалість податкового законодавства*, що проявляється в його нелогічності, неузгодженості законодавчих і нормативних актів, наявності колізій у нормативно-правових актах податкового законодавства. Також, як зазначається в роботі [49, с. 214], на стадіях розробки та впровадження інструментів бюджетно-податкової та грошово-кредитної форм державного регулювання необхідно враховувати такий чинник, як достатність та ефективність нормативно-правової бази.

Чим досконаліше законодавство, тим швидше й ефективніше досягаються цілі, визначені в процесі створення конкретних юридичних норм. Неузгодженість окремих норм права, наявність прогалин, відсутність реальних санкцій окремих норм – усе це негативно позначається на рівні ефективності правового регулювання господарської діяльності [38, с. 418].

6. *Стабільність податкового законодавства*. Часті зміни податкового законодавства негативно позначаються на ставленні платників податків до інструментів податкового регулювання.

7. *Часові лаги*. Результати застосування інструментів податкового регулювання з'являються не одразу, а через деякий проміжок часу. Як зазначає В. Валігура в [11, с. 97], неврахування лагів фіскальної політики може спричинити негативний результат податкових реформ. На необхідність урахування часових лагів у процесі податкового регулювання звертають увагу П. Лайко, Р. Жарко [83, с. 55] та інші вчені.

8. *Складність застосування інструментів податкового регулювання*. Якщо платнику податку буде незрозумілим механізм застосування податкових пільг, то він не буде їх застосовувати. Такого ж результату можна очікувати, якщо для застосування податкових пільг платнику податків необхідно буде виконати багато додаткових вимог (зареєструватися у відповідних реєстрах, отримати певні дозволи, прийняти на роботу людину для здійснення додаткового обліку тощо).

До групи науково-технічних чинників, що можуть мати вплив на ефективність державного податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, належать такі фактори:

1. *Стан основних виробничих фондів, ефективність їх використання.* Низький рівень упровадження енергоефективних технологій та обладнання, високий рівень фізичної зношеності технологічного обладнання в усіх галузях національної економіки – фактори, що визначені Енергетичною стратегією [184, с. 92] серед чинників, що впливають на темпи зниження енергоемності ВВП. На цей фактор звертається увага і в роботі [44, с. 118].

2. *Рівень науково-технічного розвитку країни* – один із факторів, що, на думку Л. Дідківської [44, с. 118], визначають та впливають на інвестиційну політику держави. Чим вищий рівень науково-технічного розвитку, тим кращих результатів можна очікувати від податкового стимулювання енергорациональності.

3. *Відсутність приладів обліку енергоресурсів*, що може послабити ефективність податкового регулювання енергорациональності, оскільки в таких умовах навіть податкові пільги не зацікавлять платників податків вкладати кошти в енергоощадність. Споживання енергоресурсів за відсутності приладів обліку – один із факторів, що визначені Енергетичною стратегією [184, с. 92] серед чинників, які впливають на темпи зниження енергоемності ВВП.

До групи соціально-культурно-природних чинників, що можуть мати вплив на ефективність державного податкового регулювання енергорациональності, належать такі фактори:

1. *Культура, звичаї та менталітет населення.* Як зазначає О. Суходоля в роботі [220], на успішність державної політики енергоефективності значний вплив мають звички людини щодо енергоспоживання, умови проживання і роботи та панівний тип світогляду суспільства щодо енерговикористання. На необхідність урахування в процесі формування інструментів фінансово-податкового та грошово-кредитного регулювання такого соціального чинника, як менталітет населення, звертається увага й у роботі [49, с. 215].

2. *Рівень доходів громадян.* Зростання рівня добробуту громадян впливає на зростання використання людиною автотранспорту, споживання енергоресурсів у житлових помешканнях та в адміністративних будівлях. Зі зростанням матеріального добробуту громадян спостерігається зростання площі житлових приміщень на одну людину. Збільшення обсягів електроспоживання в будівлях зі зростанням рівня матеріального добробуту

громадян обумовлюється також зростанням використання офісних та побутових електроприладів, систем мікроклімату [220]. На необхідність урахування в процесі формування інструментів фінансово-податкового та грошово-кредитного регулювання такого соціального чинника, як рівень доходів, звертається увага і в роботі [49, с. 215].

3. *Неочікувана (алогічна) поведінка суб'єктів господарювання і населення.* Як зазначається в роботі [11, с. 100], цей фактор може стати причиною неочікуваних результатів податкових реформ. Це виражається, зазвичай, у необґрунтованому підвищенні цін виробників на власну продукцію, підвищенні попиту населення на товари й валюту, збільшенні випадків ухилення від сплати податків за умови зниження податкового навантаження.

4. *Кліматичні зміни та надзвичайні ситуації.* Зниження температури навіть на кілька градусів збільшить споживання енергоресурсів, що вплине на енергоємність ВВП, яка, у свою чергу, є основним вимірником ефективності державного податкового регулювання енергорациональності.

Таким чином, на ефективність податкового регулювання енергорациональності впливає дуже багато факторів, своєчасне врахування яких дозволить мінімізувати їх негативний вплив і підвищити ефективність такого регулювання.

3.3. Послідовність здійснення податкового регулювання енергорациональності

Податкове регулювання раціонального споживання паливно-енергетичних ресурсів необхідно здійснювати в певній послідовності, тому необхідним є виділення окремих етапів такого регулювання. Звісно, виділені етапи будуть радше абстрактними, ніж реальними. Адже, як зауважують С. Князєв, Н. Антонова та інші в роботі [109, с. 297], реальні управлінські ситуації характеризуються складністю, динамізмом і невизначеністю. Тому важливими є принципові підходи до розробки управлінських рішень у явно спрощених умовах визначеності, які можна розглядати як необхідну сходинку, основу практичної розробки складних рішень. Застосування навіть порівняно простих прийомів, інструментів та алгоритмів розробки рішень дозволяє істотно підвищити ефективність управління [109, с. 297].

Загалом послідовність – певна черговість подій, явищ, етапів роботи тощо, порядок розташування чогось; лад, систематичність у чомусь; події, предмети, що йдуть слідом один за одним [13, с. 1 079]. Отже, під послідовністю здійснення податкового регулювання енергорациональності мається на увазі черговість етапів такого регулювання.

Слід зазначити, що в науковій літературі питанню послідовності здійснення податкового регулювання приділяється мало уваги, при цьому питання послідовності здійснення податкового регулювання раціонального енергоспоживання є взагалі не розкритим. Тому певний науковий інтерес становлять дослідження процесу державного управління загалом, згідно з яким можна виділити декілька основних підходів.

Автором першого підходу є В. Орешин, який відзначає, що в розробці комплексних програм розвитку економіки країни (регіону) необхідно спиратися на апробовану і загальноприйнятую процедуру застосування програмно-цільового підходу до вирішення соціально-економічних проблем, яка включає в себе наступні етапи:

- виявлення проблеми, визначення її актуальності;
- аналіз обмежень проблеми, прогноз її стану в майбутньому;
- виділення основних цілей;
- аналіз соціально-економічної системи, в якій існує проблема;
- пошук можливих шляхів вирішення проблеми (розробку максимальної кількості альтернатив);
- оцінювання й відбір альтернатив (вибір оптимального рішення);
- деталізацію та уточнення відібраних альтернатив;
- перевірку ефективності рішення, розробку рекомендацій щодо реалізації програми [106].

С. Гіль, О. Дудник, Л. Єфремова та інші в роботі [33] наводять таку послідовність заходів держави, необхідних для управління соціально-економічним розвитком країни:

- 1) аналіз висхідного рівня розвитку національної економіки, її проблем та можливостей;
- 2) визначення цілей, пріоритетів і кінцевих результатів ДРЕ;
- 3) з'ясування способів досягнення поставлених завдань і створення відповідних правових, економічних, організаційно-управлінських механізмів;
- 4) формування необхідних ресурсів (фінансових, матеріальних, інтелектуальних, трудових, інформаційних тощо);
- 5) передбачення ризиків і наслідків управлінських рішень [33].

Останній підхід, що викладено в роботі [33], є досить суперечливим, оскільки передбачає прогнозування ризиків і наслідків управлінських рішень, стоїть вже після створення відповідних механізмів та формування необхідних ресурсів. Раціональніше було б спочатку передбачити ризики та наслідки управлінських рішень, а потім вже формувати необхідні ресурси.

Заслуговує на увагу також підхід, викладений у роботі [52, с. 55], згідно з яким для досягнення поставленої мети повинна бути розроблена комплексна програма, що має певну послідовність:

- визначення проблеми та аналіз вихідного стану досліджуваного об'єкта;
- формування комплексу цілей програми;
- визначення безлічі заходів щодо реалізації програмних цілей;
- аналіз допустимих варіантів реалізації програми і вибір з них найбільш ефективного;
- остаточне детальне опрацювання обраного варіанта, оформлення та надання програми замовнику [52, с. 55].

Найбільш детальний опис зазначеної проблеми можна зустріти в роботі С. Князева, Н. Антонової та інших [109, с. 297], де зазначається, що в процесі підготовки, прийняття та реалізації державно-управлінських рішень можна виділити наступні етапи:

- етап підготовки рішень (включає такі кроки, як формування команди для підготовки рішення, діагностика ситуації, розробка та обґрунтування системи цілей, визначення проблеми, аналіз проблеми, формулювання критеріїв і обмежень, висування альтернатив, аналіз альтернатив, оцінка альтернатив і наслідків);
- етап прийняття рішень, який включає наступні кроки: вибір альтернативи, прийняття рішення керівником, конкретизацію рішення, його деагрегування для більш низьких рівнів управління, доведення рішень до виконавців, прийняття рішення виконавцем, розробку плану дій, експериментальну перевірку, уточнення й коригування прийнятих рішень;
- етап реалізації рішення (передбачає наступні кроки: організацію виконання рішень, визначення результатів та наслідків, оцінювання та аналіз результатів і наслідків, організацію зворотного зв'язку).

Податкове ж регулювання раціонального споживання енергоресурсів доцільно здійснювати в п'ять етапів (рис. 3.2). Під етапом податкового регулювання розуміють окрему стадію такого регулювання, що характеризується певними діями.

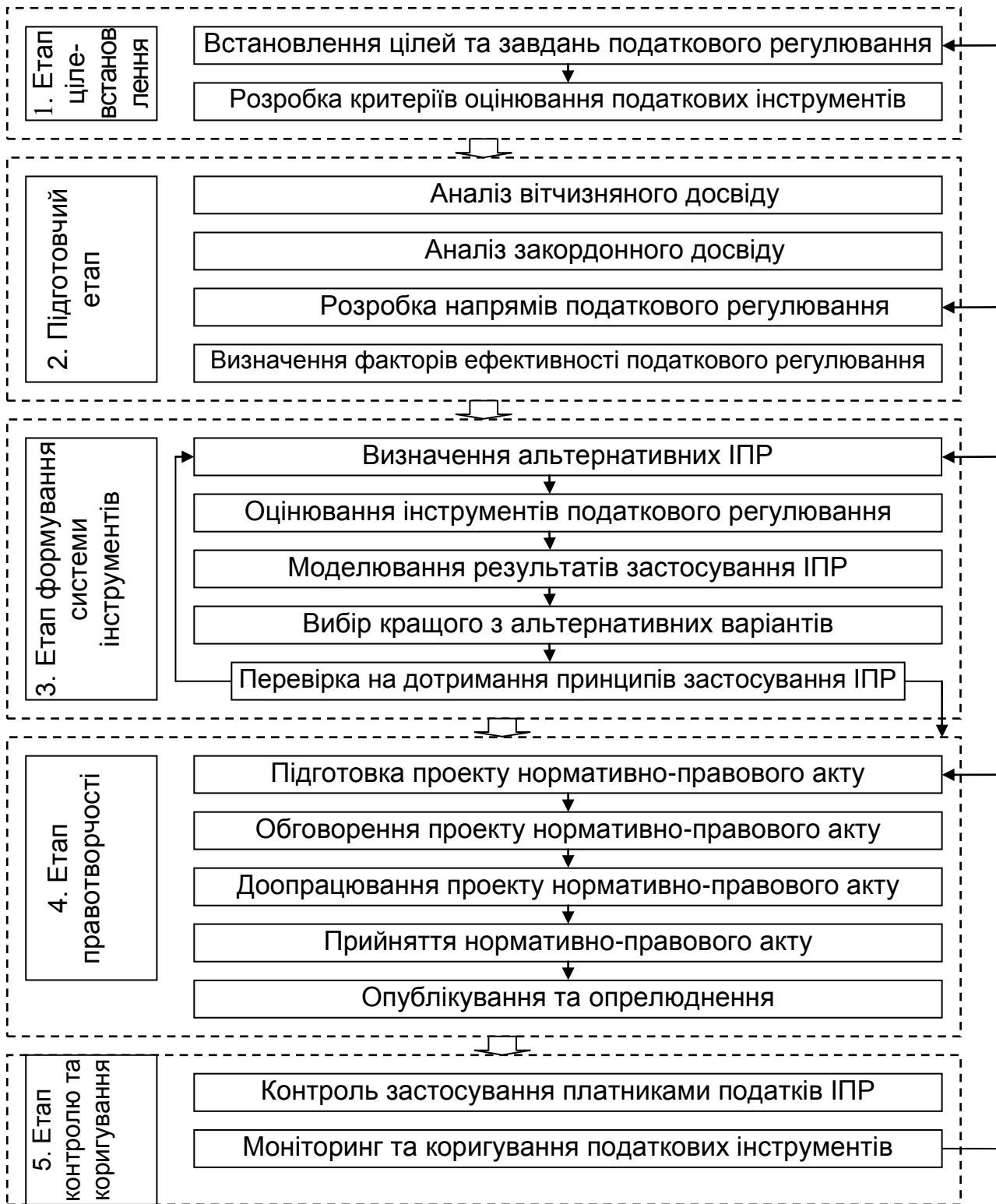


Рис. 3.2. Послідовність здійснення податкового регулювання раціонального енергоспоживання

Перший етап – етап цілевстановлення – характеризується такими діями, як встановлення цілей та завдань податкового регулювання, а також розробка критеріїв оцінювання інструментів податкового регулювання.

Як і будь-яке регулювання, процес податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів повинен починатися з визначення мети. Мета – це те, чого хтось прагне, чого хоче досягти; заздалегідь намічене завдання; замисел [13, с.661].

Як зазначається в роботі [109, с. 299], на стадії виявлення проблеми та формулювання мети керівник встановлює діагноз (дає оцінку) управлінської ситуації для визначення проблеми або головних питань, що потребують вирішення, формулює управлінські цілі (завдання), що виникають у зв'язку з цим, і виявляє принциповий шлях (шляхи) її досягнення. Управлінці, які володіють солідним досвідом роботи і відрізняються умінням відчувати проблеми, що ще тільки зароджуються, їх роль, значення й можливі наслідки, формулюють для себе суть проблеми вже в ході отримання первинної інформації й глибше вникають у неї в процесі подальшого безперервного вивчення та аналізу [109, с. 299].

Слід зазначити, що мета податкового регулювання повинна відповідати пріоритетам держави. Головною метою державного податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів має бути зменшення споживання традиційних паливно-енергетичних ресурсів, що, у свою чергу, вплине на поліпшення якості життя населення за рахунок поліпшення екологічної ситуації (як через зменшення споживання енергоресурсів, так і через розширення споживання більш екологічно безпечних енергоресурсів), зменшення витрат населення та суб'єктів підприємницької діяльності на енергоресурси, що, відповідно, зменшить витрати бюджету на надання субсидій на житлово-комунальні послуги та збільшить фінансовий результат діяльності вітчизняних підприємств за рахунок підвищення конкурентоспроможності продукції. Ще однією метою є забезпечення національної безпеки шляхом зменшення залежності країни від імпорту енергоресурсів, що також позитивно вплине на платіжний баланс країни.

З визначенням мети податкового регулювання тісно пов'язана така стадія, як розробка критеріїв оцінювання інструментів податкового регулювання, оскільки такі критерії залежать від мети податкового регулювання. Як уже зазначалося, можна виділити п'ять основних критеріїв для оцінювання інструментів державного податкового регулювання:

- бюджетну ефективність;
- фінансову ефективність для платника податків;

- ступінь впливу на досягнення необхідного ефекту (інакше кажучи, ступінь досягнення мети податкового регулювання);
- ризик виникнення негативних соціальних, економічних та екологічних наслідків;
- швидкість досягнення очікуваного ефекту.

Другий етап податкового регулювання – етап підготовки – складається з таких стадій, як аналіз вітчизняного досвіду, аналіз закордонного досвіду, групування регіонів, розробка напрямів регулювання, дослідження факторів, що впливають на ефективність державного податкового регулювання, та їх оцінювання. Особливою характеристикою цього етапу є те, що зазначені стадії можуть відбуватися як паралельно (одночасно), так і послідовно.

Аналіз вітчизняного досвіду передбачає дослідження того, яким чином визначена проблема вирішувалася в країні раніше, виявлення недоліків та помилок. На цій стадії здійснюється аналіз нормативно-правових актів, що пов'язані з вирішенням досліджуваної проблеми (як чинних так і тих, що втратили чинність), а також практики їх застосування.

Аналіз закордонного досвіду передбачає вивчення шляхів вирішення визначеної проблеми в інших країнах, адже вчитися на чужих помилках набагато краще ніж на власних. При цьому необхідно враховувати наявні відмінності між країнами: в менталітеті, якості життя, структурі економіки, забезпеченості енергоресурсами тощо.

На етапі підготовки можливим є також дослідження регіональних особливостей, оскільки, як уже зазначалося, споживання енергоресурсів та ефективність такого споживання, а також рівень забруднення і податкових надходжень в окремих регіонах України дуже відрізняються, тому доцільним є групування регіонів. Однак урахувати регіональний підхід під час здійснення податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів буде можливо лише за умови реалізації в Україні фіскального федералізму.

Після того, як визначено мету податкового регулювання і вивчено вітчизняний та закордонний досвід, можна розпочати розробку напрямів регулювання. Напрямок – це шлях діяльності, розвитку чого-небудь; спрямованість якоїсь дії, явища [13, с. 731]. Таким чином, на цій стадії необхідно визначити явища (операції) та осіб, на які буде здійснюватися вплив інструментами податкового регулювання. Напрями державного податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів будуть визначені далі.

Також на етапі підготовки необхідно дослідити фактори, що можуть вплинути на ефективність державного податкового регулювання. Як уже

зазначалося, у процесі державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання необхідно враховувати такі фактори: економічні (зворотний ефект, рівень цін на енергоресурси, рівень інфляції, розмір відсоткової ставки, вартість технологій, точність оцінювання економічного середовища, тіньову економіку, структуру економіки та енергоємність окремих галузей, фазу економічного циклу, потенційні можливості інвесторів, очікування), управлінсько-правові (рівень правової культури, ефективність системи державного управління, використання поряд із податковими інструментами інших інструментів стимулювання, міжнародні зобов'язання, недосконалість податкового законодавства, стабільність податкового законодавства, часові лаги, складність застосування інструментів податкового регулювання), політичні (інтереси політико-економічних сил суспільства, політичну стабільність, популярність влади та оцінювання її дій населенням), науково-технічні (стан основних виробничих фондів та ефективність їх використання, рівень науково-технічного розвитку країни, відсутність приладів обліку енергоресурсів), соціально-культурно-природні (культуру, звичаї та менталітет населення, рівень доходів громадян, неочікувану поведінку суб'єктів господарювання і населення, кліматичні зміни та надзвичайні ситуації).

Третій етап – етап формування системи інструментів – характеризується такими діями, як визначення всіх альтернативних інструментів податкового регулювання, оцінювання інструментів, моделювання, вибір оптимального варіанта, перевірка на дотримання принципів застосування податкових інструментів.

Розробка всіх можливих інструментів податкового регулювання передбачає виділення різних варіантів рішення, тобто всіх інструментів, за допомогою яких можна досягти визначеної мети. Як зазначається в роботі [109, с. 300], під формулюванням можливих варіантів прийняття рішення та їх оцінкою мається на увазі те, що повинна здійснюватися розробка альтернативних варіантів управлінських рішень. Як правило, певні намітки варіантів рішення з'являються вже на стадії аналізу. Але це лише контури рішень, які набувають рельєфності в процесі їх подальшої (спеціальної) розробки, формулювання, оцінювання, порівняння і т. д. Тому цей процес можна назвати стадією дозрівання рішення [109, с. 300].

На цій стадії необхідним є аналіз усіх наявних податків та зборів і відомих науці інструментів податкового регулювання, для того щоб виділити окремі інструменти, за допомогою яких можливим є вплив на платників податків за окремим напрямом. Реалізація цієї стадії можлива

лише після того, як було реалізовано всі стадії підготовчого етапу, тому з розробки альтернативних інструментів починається третій етап податкового регулювання.

Наступною стадією етапу формування системи інструментів є оцінювання альтернативних варіантів, що необхідно для формування дієвої системи інструментів. Оцінювання потрібно проводити з використанням критеріїв, що були виділені на етапі визначення мети, однак потім доцільно звести їх до одного інтегрального показника.

Після того як було виділено та оцінено альтернативні інструменти податкового регулювання, виникає потреба в моделюванні, що необхідно для обґрунтування найкращого рішення, для чого доцільно використовувати математичні методи. Разом із тим, як зазначається в роботі [109, с. 305–306], використання математичних методів у процесі обґрунтування управлінських рішень відіграє важливу допоміжну роль, але не може претендувати на головну, оскільки має справу не з самим життям, прояви якого надзвичайно складні (у багатьох деталях приховані й не визначені), а з його математичною моделлю, що є лише наближеним відображенням дійсності.

За допомогою моделювання здійснюється порівняння різних допустимих ситуацій й вибір найкращого варіанта. У процесі формування системи необхідно враховувати мету податкового регулювання, оцінку окремих інструментів, наявну соціально-економічну ситуацію в країні, регіональний аспект тощо.

Завершується етап формування системи інструментів податкового регулювання перевіркою на дотримання принципів застосування податкових інструментів: принципів справедливості (рівності, нейтральності, доступності, узгодження інтересів, соціальної справедливості, невідворотності, трактування норм на користь платників податків); принципів обґрунтованості (наукової обґрунтованості, економічної ефективності, відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави, системності, комплексності); організаційно-правових принципів (незворотності, стабільності, гнучкості, компетенції, єдиного підходу, правового регулювання, пріоритету податкового законодавства). Такі принципи були детально розглянуті в першому розділі цієї роботи.

Четвертий етап – етап правотворчості, який можна ще назвати етапом реалізації податкового регулювання. На цьому етапі відбувається підготовка проекту нормативно-правового акту, його обговорення та доопрацювання, прийняття нормативно-правового акту та доведення

його до відома суб'єктів податкового регулювання, адже інструменти податкового регулювання можуть бути реалізовані лише за допомогою їх закріплення в нормативно-правових актах. У загальній теорії права під нормативно-правовим актом прийнято розуміти офіційний письмовий документ суб'єкта правотворчості, що містить правові норми [18, с. 337–338]. Нормативно-правовий акт можна також визначити як письмовий акт-документ державного органу, який включає сукупність нормативно-правових приписів, спрямованих на регулювання окремої сукупності суспільних відносин [56, с. 271]. Нормативні правові акти поділяються на дві групи: закони та підзаконні акти (укази й розпорядження Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України, накази, інструкції, положення тощо міністерств, відомств, державних комітетів, рішення і постанови органів місцевого самоврядування тощо).

На стадії підготовки проекту нормативно-правового акту обране коло фахівців здійснює розробку його тексту. У роботі [194] зазначається, що на етапі складання первинного варіанта податкового закону доцільним є використання методів податкового моделювання. Таке твердження є досить сумнівним, оскільки оцінювання та моделювання необхідно здійснювати ще до розробки проекту закону.

Обговорення проекту нормативного акта передбачає попереднє ознайомлення з текстом, його змістом і структурою. Зазвичай це здійснюється із широким залученням зацікавлених осіб, а в окремих випадках і всього населення держави. Форми обговорення можуть бути різними, а саме: дорадчі збори, розширені засідання підготовчих комісій, колегії міністерств, обговорення проекту в пресі, на радіо, на телебаченні, експертне рецензування проекту науково-дослідними та навчальними установами, отримання відгуків і висновків міжнародних незалежних експертів, неурядових громадських організацій тощо [56, с. 326–327].

На стадії доопрацювання проекту нормативно-правового акту здійснюється виправлення виявлених на стадії обговорення недоліків та врахування пропозицій.

Прийняття нормативних актів, як зазначається в роботі [56, с. 327], відбувається згідно з встановленою процедурою, шляхом затвердження одноособово, простою або кваліфікованою більшістю голосів. Після затвердження кожен нормативний акт повинен бути підписаний уповноваженою особою, зареєстрований і оприлюднений у виданні того органу, який його прийняв.

На заключній стадії етапу правотворчості здійснюється оприлюднення та доведення положень нормативно-правового акту до відома тих суб'єктів, дії яких він повинен регулювати. Як зазначається в роботі [56, с. 327-328], опублікування нормативного акта є важливою стадією процесу нормотворчості. Офіційно встановленими джерелами для опублікування законів є журнали "Офіційний вісник України", "Відомості Верховної Ради України", газета "Голос України". Нормативні акти Кабінету Міністрів України публікуються в газеті "Урядовий кур'єр", журналі "Офіційний вісник України", акти місцевих адміністрацій – у місцевій пресі; відомчі нормативні акти – у відповідних бюлетенях та джерелах, доступних для зацікавлених органів і осіб.

П'ятий етап податкового регулювання – етап моніторингу та контролю. На цьому етапі відбувається контроль застосування інструментів платниками податків і моніторинг та за необхідності коригування.

Контроль застосування інструментів податкового регулювання платниками податків здійснюється органами державної податкової служби та митними органами і полягає в перевірці правильності та своєчасності визначення і сплати податкових зобов'язань з урахуванням визначених нормативно-правовими актами податкових інструментів.

Моніторинг реалізації податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів обумовлений мінливістю навколишнього середовища загалом та податкового законодавства зокрема. Його необхідно здійснювати для виявлення відповідності податкового регулювання бажаному результату та недоліків такого регулювання, а також з метою пристосування інструментів податкового регулювання до змін зовнішнього та внутрішнього середовища. На основі моніторингу здійснюється коригування системи інструментів податкового законодавства шляхом внесення змін у відповідні нормативно-правові акти. При цьому моніторинг та контроль є взаємодоповнюючими і взаємозалежними процесами, що можуть здійснюватися як послідовно, так і паралельно.

Для здійснення коригування податкових пільг важливим є встановлення строку їх дії, після якого можливим буде скасування пільг або зміна умов застосування.

Таким чином, для підвищення ефективності податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів таке регулювання необхідно здійснювати в п'ять етапів з дотриманням певної послідовності окреслених дій.

Розділ 4. Перспективи податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

4.1. Напрями податкового регулювання енергорациональності

Одним з етапів податкового регулювання раціонального енергоспоживання є виділення напрямів такого регулювання, для кожного з яких доцільно застосовувати окремі податки та інструменти податкового стимулювання. Загалом напрям – це шлях діяльності, розвитку когось, чого-небудь; спрямованість якоїсь дії, явища. [63, с. 268]. Під напрямом податкового регулювання слід розуміти спрямованість заходів податкового регулювання, тобто спрямованість впливу держави на учасників економічних відносин з використанням податкових інструментів.

Напрями податкового регулювання є похідними від напрямів державного регулювання, при цьому не всі напрями державного регулювання можуть бути реалізовані за допомогою податкових інструментів.

На сьогодні немає загальноприйнятого комплексу напрямів державного регулювання раціонального споживання енергоресурсів.

В Енергетичній стратегії України на період до 2030 року [205, с. 107] відзначається, що скорочення енергоспоживання в економіці України можливе за рахунок структурного й технічного чинників. Структурна складова потенціалу енергозбереження відображає вплив зменшення питомої ваги енергоємних галузей у ВВП України за рахунок розвитку виробництв із низькою енергоємністю та матеріалоємністю, а також наукомістких галузей. Технічна (технологічна) складова потенціалу енергозбереження включає зниження енергоємності виробництва (видобутку), перетворення, транспортування і споживання енергоресурсів за рахунок впровадження новітніх енергоефективних технологій та енергозберігальних заходів.

Найважливішими завданнями в галузі підвищення енергоефективності економіки України за рахунок технологічних важелів є підвищення ефективності споживання електрики, газу, тепла, а також нафтопродуктів [205, с. 108].

Серед заходів, що передбачені Енергетичною стратегією на період до 2030 року щодо зниження споживання електроенергії [205, с. 109], за допомогою податкових інструментів можна стимулювати такі:

- модернізацію застарілих і наденерговитратних видів виробництва;
- впровадження принципів енергетичного менеджменту й енергетичного аудиту;

- використання енергозберігальних побутових електроприладів;
- загальне підвищення енергоефективності серед населення.

Серед заходів щодо зниження споживання тепла та газу, що передбачені Енергетичною стратегією на період до 2030 [205, с. 110], за допомогою регулятивної функції податків можна стимулювати такі:

- модернізацію промисловості з використанням енергозберігаючих технологій;
- модернізацію житлових і комерційних будинків із забезпеченням персоніфікованого обліку споживання газу й тепла;
- просування альтернативних джерел виробництва тепла.

Що ж стосується зниження споживання нафтопродуктів, то серед заходів, що передбачені Енергетичною стратегією на період до 2030 року у цій сфері [205, с. 111], з використанням податків можна впливати на такі з них:

- стимулювання оновлення транспортного парку на більш економічні машини;
- сприяння використанню більш економічних альтернативних видів палива, включаючи розроблення цільових програм зі скорочення споживання традиційних нафтопродуктів великими групами споживачів;
- стимулювання розвитку попиту та виробництва біопалив.

Розробку напрямів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно проводити виходячи з визначення раціонального споживання енергоресурсів та предметного поля податкового регулювання зазначеної проблеми, що були наведені в підрозділі 2.2 монографії.

Очевидним є те, що для зменшення споживання енергоресурсів або підвищення ефективності їх споживання необхідно стимулювати споживачів таких ресурсів (окремо фізичних осіб та суб'єктів підприємницької діяльності). А для того, щоб їм було що впроваджувати, необхідно також стимулювати виробництво енергорациональних товарів. Для того, щоб енергорациональні товари мали високі якісні характеристики та сприяли якомога більшому збереженню енергії, слід стимулювати також науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи в цій сфері. Необхідним є й стимулювання виробництва енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел, оскільки раціональне споживання енергоресурсів полягає не лише в економічному та ефективному споживанні енергоресурсів, а й у збільшенні частки відновлюваних джерел.

З огляду на можливості та особливості податкового регулювання, а також на те, що інструменти податкового регулювання повинні стимулювати як розробників та виробників енергоефективних товарів, так і споживачів енергоресурсів, податкове регулювання раціонального споживання енергоресурсів доцільно здійснювати за п'ятьма напрямками (рис. 4.1). Для кожного із цих напрямів необхідно застосовувати певні інструменти та окремі податки, адже, наприклад, інструменти з податку на прибуток не можуть бути гарним стимулом для фізичних осіб, оскільки вони не сплачують цього податку.

Перший напрям – стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання енергоресурсів. Для цього можна використовувати ПДВ, податок на прибуток, акцизний податок, мито, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ, збір за першу реєстрацію транспортних засобів, екологічний податок, податок на землю. За цим напрямом буде стимулюватися:

- економія енергоресурсів, тобто зменшення споживання ПЕР за рахунок скорочення обсягу, часу або характеру їх використання, в тому числі в результаті застосування послуг з енергоменеджменту;

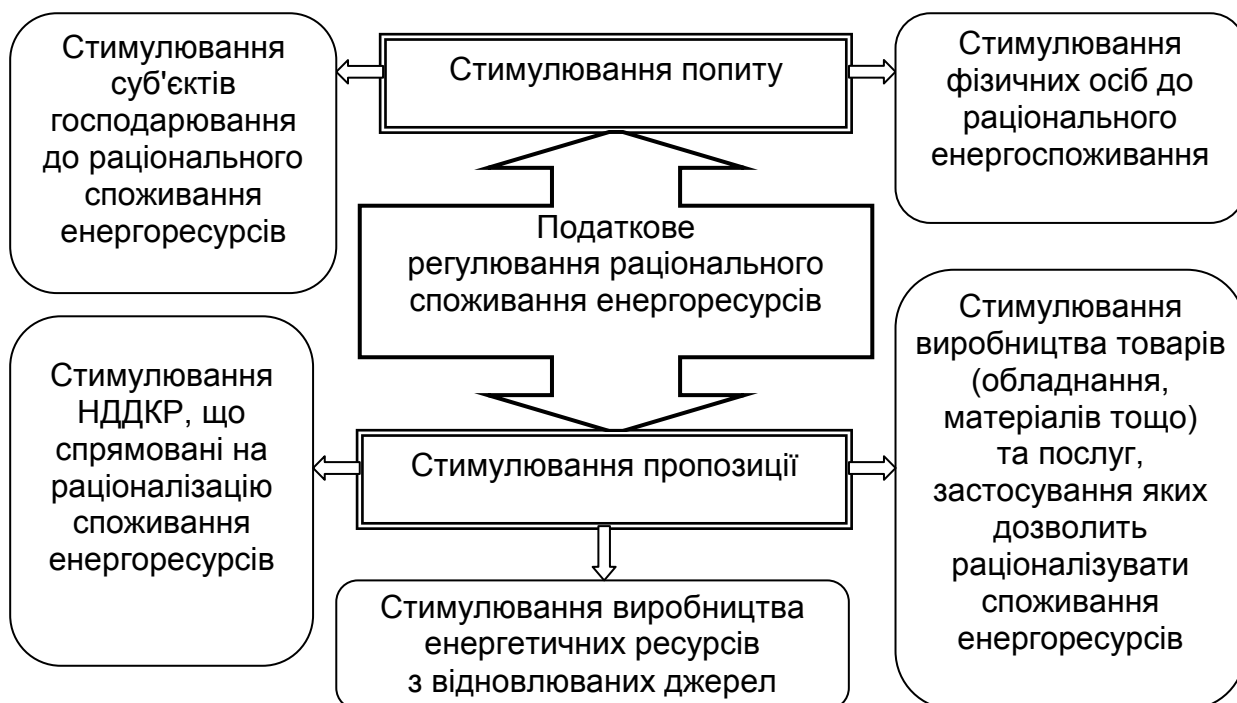


Рис. 4.1. Напрями податкового стимулювання енергорациональності

- підвищення ефективності споживання паливно-енергетичних ресурсів суб'єктами господарювання (використання меншої кількості енергії на

одиницю продукції за рахунок впровадження більш досконалих технологій або процесів), тобто стимулювання інвестицій в енергоефективні заходи та обладнання, в тому числі в результаті застосування послуг з енергоменеджменту;

- розширення споживання відновлюваних джерел енергії (біоенергії, енергії шахтного метану, вторинних енергетичних ресурсів, позабалансових покладів вуглеводнів, вітрової і сонячної енергії, теплової енергії доквілля, економічно доцільного гідропотенціалу малих річок України).

Другий напрям – стимулювання фізичних осіб (індивідуальних домогосподарств) до раціонального споживання енергоресурсів. Для цього можна використовувати ПДФО, екологічний податок, ПДВ, акцизний податок, мито, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ, збір за першу реєстрацію транспортних засобів. За цим напрямом буде стимулюватися:

- економія енергоресурсів у побуті (зменшення споживання ПЕР за рахунок зміни в індивідуальній поведінці);

- підвищення ефективності споживання паливно-енергетичних ресурсів індивідуальними домогосподарствами (використання меншої кількості енергії за рахунок впровадження більш досконалих технологій або процесів);

- розширення використання енергії з відновлюваних джерел у побуті.

Третій напрям – стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів. Для цього можна використовувати податок на прибуток, ПДВ, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО).

Четвертий напрям – стимулювання виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів. Для цього можна використовувати податок на прибуток та ПДВ. За цим напрямом буде стимулюватися виробництво:

- виробів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії;
- товарів (обладнання, матеріалів та ін.) і послуг, які сприяють зменшенню споживання ПЕР;
- обладнання та комплектуючих для виробництва енергії з відновлюваних джерел.

П'ятий напрям – стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел. Для цього можна використовувати податок на прибуток, ПДВ, податок на землю. Слід зазначити, що можна

стимулювати виробництво ПЕР з усіх відновлюваних джерел енергії (біоенергії, енергії шахтного метану, вторинних енергетичних ресурсів, позабалансових покладів вуглеводнів, вітрової і сонячної енергії, теплової енергії довкілля, економічно доцільного гідропотенціалу малих річок України), а можна з конкретного відновлюваного джерела (наприклад, з біомаси, що передбачено чинним законодавством), однак податкове регулювання виробництва ПЕР з окремих відновлюваних джерел обмежує можливості ринку та конкуренції. Правильніше було б надати можливість ринку вирішувати, з якого саме відновлюваного джерела виробляти та споживати енергію.

Що ж стосується бюджетних установ, то стимулювати їх за допомогою податків недоцільно, оскільки в більшості випадків бюджетні установи та організації провадять свою діяльність виключно за рахунок бюджетних коштів, тому інструменти податкового регулювання не будуть для них гарним стимулом для впровадження енергозберігальних та енергоефективних технологій.

Таким чином, перший і другий напрями податкового регулювання енергорациональності спрямовані на стимулювання безпосередньо споживачів енергоресурсів (окремо суб'єктів господарювання та населення, оскільки для них необхідно використовувати різні інструменти податкового регулювання), а третій, четвертий та п'ятий напрями – на стимулювання розробників і виробників у сфері раціоналізації енергоспоживання.

З огляду на існуючу в Україні податкову систему та визначені напрями податкового стимулювання енергоефективності можна виділити альтернативні інструменти податкового регулювання окресленої проблеми, що наведені в додатку Д, аналіз та оцінювання яких дозволить обрати найбільш доцільний інструментарій податкового регулювання. Зазначений перелік інструментів не є вичерпним, але він враховує майже всі податкові інструменти, які б могли вплинути на раціоналізацію енергоспоживання (табл. 4.1).

Застосування інструменту, спрямованого на стимулювання одного напрямку, може одночасно сприяти стимулюванню й іншого напрямку, при цьому не видається доцільним залишити без уваги жоден із напрямів, адже лише комплексний підхід до цієї справи зможе дати відчутний ефект, який перевищить суму ефектів від стимулювання окремих напрямів податкового регулювання раціонального енергоспоживання. Інакше кажучи, за одночасного стимулювання всіх напрямів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, що були запропоновані раніше, можна очікувати появу синергічного ефекту, що можна показати на умовному прикладі.

**Відповідність альтернативних податкових інструментів конкретним
напрямам стимулювання раціонального споживання
енергоресурсів за допомогою існуючих в Україні податків і зборів**

Інструменти \ Податки та збори	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Мито	Екологічний податок	Плата за землю	Податок на доходи фізичних осіб	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	Збір за першу реєстрацію транспортних засобів
Підвищення ставки	A, B	-	A, B	-	A, B	-	-	A, B	A, B	-
Зниження ставки	A, B, D, E	A, C, D	A, B, E	A, B	A, B	E	-	-	-	A, B
Звільнення від оподаткування	A, B, D, E	A, C, D, E	A, B, E	A, B		E	C	-	-	A, B
Зменшення об'єкта оподаткування	-	-	-	-	-	-	-	A, B, E	-	-
Диференціація ставок	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A, B
Обмеження витрат	-	A	-	-	-	-	-	-	-	-
Податковий кредит	-	A, D	-	-	-	A, B	B	-	-	-
Податкова знижка	-	A, C	-	-	-	-	B	-	-	-
Прискорена амортизація	-	A	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочка або розстрочка	-	A	-	-	-	A, B	B	-	-	-
Збільшення податкового періоду	C	A, C	-	-	-	A	-	-	-	-
Податкові канікули	-	A, C	-	-	-	A, B	B	-	-	-
Розширення кола платників	-	-	-	-	B	-	-	-	-	-

Умовні позначення: А – стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів;

В – стимулювання фізичних осіб до раціонального споживання енергоресурсів;

С – стимулювання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, спрямованих на раціоналізацію споживання енергоресурсів;

Д – стимулювання виробництва виробів (обладнання, матеріалів тощо), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів;

Е – стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел.

Припустимо, існує ринок, на якому 50 виробників виробляють по 100 одиниць товару (всього 5 000 одиниць за рік). Така продукція споживає в середньому енергії в розмірі 1 кг н. е. за рік. Таким чином, якщо споживачі куплять усю вироблену продукцію, то витрати енергії в процесі її застосування складуть 5 т н. е. за рік. Зменшення споживання енергоресурсів за рахунок економії можливе лише на 10 %. На ринку існує технологія, що дозволяє виробляти аналогічні товари, які споживають альтернативні та традиційні джерела енергії (50 % на 50 %), однак через відсутність достатнього попиту вкладати кошти у виробництво енергорациональної продукції не вигідно. Ефект від стимулювання окремих напрямів державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання та від стимулювання всіх напрямів одночасно зображений у табл. 4.2, з якої видно, що сума ефектів від стимулювання окремих напрямів може скласти 1 150 кг н. е., а за одночасного стимулювання тих самих напрямів – 1 750 кг н. е., тобто синергічний ефект дозволить додатково зекономити 600 кг н. е.

Таблиця 4.2

Синергічний ефект від одночасного стимулювання всіх напрямів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

Ситуація	Можливий ефект	Пояснення
1	2	3
Стимулювання споживачів енергоресурсів до раціонального енергоспоживання	Зменшення споживання традиційних енергоресурсів на 500 кг н. е.	Стимулювання споживачів енергоресурсів за відсутності енергорациональних товарів на ринку може призвести до зменшення споживання енергоресурсів лише за рахунок економії на 10 %
Стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері раціоналізації енергоспоживання	Зменшення споживання традиційних енергоресурсів на 150 кг. н.е.	Стимулювання НДДКР у сфері раціоналізації енергоспоживання може привести до появи нових технологій, що дозволять замінити споживання традиційних енергоресурсів на відновлювані однак без додаткового регулювання попиту та пропозиції такої продукції виробляти енергоефективні товари буде лише 3 % виробників. Економія в такому випадку буде такою: $(50 \cdot 3 \% \cdot 100) = 150$ кг н. е.

1	2	3
<p>Стимулювання виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів</p>	<p>Зменшення споживання традиційних енергоресурсів на 250 кг н. е.</p>	<p>За умови стимулювання виробництва кількість виробників енергоефективних товарів може збільшитися до 10 % від загальної кількості виробників. Вони будуть використовувати наявну технологію, що дозволяє виробляти товари, які споживають альтернативні та традиційні джерела енергії (50 % на 50 %).</p> <p>Зменшення споживання енергоресурсів в такому випадку може бути таким: $(5\ 000 \cdot 10\%) \cdot 50\% = 250\ \text{кг н. е.}$</p>
<p>Стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел</p>	<p>Зменшення споживання традиційних енергоресурсів на 250 кг н. е.</p>	<p>Стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел може призвести до заміщення споживання 5 % енергії з традиційних джерел на відновлювану енергію за рахунок зниження вартості такої енергії: $5\ 000 \cdot 5\% = 250\ \text{кг н. е.}$</p>
<p>Стимулювання одночасно всіх напрямів</p>	<p>Зменшення споживання традиційних енергоресурсів на 1 750 кг н. е.</p>	<p>За умови стимулювання виробництва кількість виробників енергоефективних товарів може збільшитися до 10 % від загальної кількості виробників. Вони будуть використовувати нову технологію, яка з'явиться завдяки стимулюванню НДДКР. Збільшення попиту на енергорациональну продукцію завдяки стимулюванню споживачів сприятиме збільшенню виробників такої продукції ще на 10 %.</p> <p>Отже, стимулювання споживачів енергоресурсів призведе до зменшення споживання енергоресурсів на 10 % за рахунок економії та на 20 % за рахунок використання енергоефективних товарів. Таким чином, споживання традиційних енергоресурсів зменшиться на 35 % (з них 5 % завдяки стимулюванню виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел): $5\ 000 \cdot 35\% = 1\ 750\ \text{кг н. е.}$</p>

Додатковим ефектом в результаті стимулювання одночасно усіх напрямів також може бути те, що підвищення попиту призведе до зниження ціни на енергорациональні товари за рахунок зменшення частки постійних витрат у собівартості продукції при збільшенні обсягу виробництва (ефект масштабу).

Слід зазначити, що в наведеному прикладі всі цифри є умовними. Вони використані лише для того, щоб наочно зобразити існування синергічного ефекту в процесі стимулювання одразу всіх запропонованих напрямів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів.

Таким чином, застосування податкових інструментів одразу за п'ятьма окресленими напрямками дозволить отримати ефект, що буде більшим за суму ефектів від стимулювання окремих напрямів.

4.2. Інструментарій податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

Слід більш детально розглянути кожен альтернативний інструмент податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів за окремими податками та зборами (маються на увазі основні положення без конкретизації числових величин, які необхідно розраховувати за допомогою математичного апарату для кожної окремої ситуації):

1. Інструменти з використанням податку на додану вартість.

1.1. Підвищення ставки ПДВ на традиційні паливно-енергетичні ресурси. Такий інструмент податкового регулювання спрямований на стимулювання споживачів (суб'єктів господарювання та населення) до раціонального використання енергоресурсів. Механізм його дії полягає в тому, що встановлення підвищеної ставки ПДВ на традиційні паливно-енергетичні ресурси призведе до збільшення цін на такі ресурси, що сприятиме ощадливості та виступатиме стимуляційним фактором економії таких ресурсів. Адже, як зазначав ще англійський економіст У. Петті у своїй роботі "Трактат про податки та збори", одним із доказів на користь акцизу є те, що цей податок привчає до ощадливості, що є єдиним способом збагачення народу, як це очевидно на прикладі голландців і євреїв та всіх інших, які нажили велике багатство [208]. Те, що непрямі податки можуть виступати фактором, який стимулює зниження витрат навіть в умовах відсутності можливості перекласти податок на покупця, зазначається і в роботі [170, с. 25].

Слід зауважити, що на фізичних осіб цей інструмент податкового регулювання буде мати більший вплив. А ось суб'єкти підприємницької діяльності, які зареєстровані платниками ПДВ, зможуть цю суму включити до податкового кредиту. Ті ж суб'єкти підприємницької діяльності, що не зареєстровані платниками ПДВ, на суму підвищення вартості паливно-енергетичних ресурсів збільшать собівартість продукції, тому для них такий інструмент податкового регулювання буде мати невеликий стимуляційний вплив на раціоналізацію споживання ПЕР.

1.2. Звільнення від ПДВ:

- операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів;
- операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів;
- послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів;
- операцій постачання енергії з відновлюваних джерел.

Такий інструмент податкового регулювання, як звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів, буде мати прямий вплив одразу на чотири напрями податкового регулювання: на стимулювання суб'єктів господарювання і фізичних осіб (індивідуальних домогосподарств) до раціонального використання енергоресурсів та на стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел за рахунок зменшення вартості обладнання й матеріалів, а також на стимулювання виготовлення таких виробів (обладнання, матеріалів та ін.) за рахунок того, що дозволить виробникам уникнути відволікання власних оборотних коштів на сплату ПДВ. Слід зазначити, що звільнення від ПДВ може створити додаткові труднощі для відповідних суб'єктів. Як зауважує Т. Малініна, в разі коли постачальник, який не є платником ПДВ, реалізує товар (роботу, послугу) кінцевим споживачам або суб'єктам, звільненим від сплати ПДВ, використання звільнення повністю себе виправдовує з точки зору економії на податкових платежах. Така економія тим більша, чим більшу частку становить додана вартість у ціні продукції, тобто чим менші суми вхідного ПДВ. Зовсім інші наслідки виникають, коли покупець товару (роботи, послуги) є платником ПДВ. Для того щоб постачальник, який не сплачує ПДВ, зберіг конкурентоспроможність, він має продавати товар (виконувати роботи, надавати послуги) за ціною, зменшеною на

величину ПДВ. Однак це економічно виправдано тільки в разі відсутності вхідного ПДВ, оскільки він не може прийняти до відрахування суми вхідного податку і змушений включати їх в ціну реалізації. Отже, чим більші суми вхідного податку в процесі виробництва товару (виконання роботи, надання послуги), тим менш вигідним стає використання звільнення від виконання обов'язків платника ПДВ [91, с. 134–135].

Інструмент податкового регулювання у вигляді звільнення від ПДВ операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів, може бути стимулом для суб'єктів господарювання та фізичних осіб до раціонального використання енергоресурсів, а також для виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел за рахунок зменшення вартості іноземного обладнання та матеріалів.

В Україні відповідний інструмент передбачено пп. 197.16 ПКУ, однак аналіз наведених норм і переліку товарів, ввезення яких без справляння ПДВ дозволений КМУ на поточний момент, як зазначається в роботі [200], наводить на думку про те, що метою зазначених норм було не стільки стимулювання ввезення енергозберігальних технологій, скільки звільнення від імпортного ПДВ в "ручному режимі" окремих партій обладнання для потрібних компаній. Суперечливою також є необхідність встановлення звільнення від ПДВ операцій імпорту обладнання й матеріалів, якщо відповідні вітчизняні товари такого звільнення не мають, оскільки виходить, що стимулюється саме імпорт, а не виробництво вітчизняного обладнання і матеріалів та розширення їх використання.

Слід зазначити, що інструмент податкового регулювання у вигляді звільнення імпорту від ПДВ передбачено також ст. 96 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201], однак лише для обладнання, що використовується у виробництві або прийманні (отриманні), перетворенні, акумулюванні та/або передачі енергії, виробленої з нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії.

Звільнення від ПДВ послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів, може вплинути на зменшення ціни таких послуг, що зробить їх більш привабливими для населення та суб'єктів господарювання. Однак для того, щоб такий інструмент не використовувався для ухилення від сплати податків, необхідно передбачити механізм, згідно з яким би пільга надавалася лише в разі реального зменшення споживання паливно-енергетичних

ресурсів, якщо ж зменшення споживання ПЕР не відбулося, то платники ПДВ, що надають послуги у сфері енергоменеджменту, повинні нарахувати та сплатити відповідну суму податку. Також необхідно мати на увазі, що для споживачів послуг у сфері енергоменеджменту, які зареєстровані платниками ПДВ, зниження вартості таких послуг за рахунок звільнення від ПДВ не буде гарним стимулом, оскільки на сплачені суми ПДВ вони мають можливість зменшити розмір податку, що підлягає сплаті в бюджет.

Звільнення від ПДВ операцій постачання енергії з відновлюваних джерел спрямоване на стимулювання споживачів енергоресурсів та виробників альтернативних видів ПЕР. Найбільш привабливим такий інструмент буде для споживачів, які не зареєстровані платниками ПДВ, а ось для платників ПДВ привабливість такого інструменту значно менша, про що вже йшла мова.

1.3. Зменшення ставки ПДВ:

- для операції постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів;
- для послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів;
- для операцій постачання енергії з відновлюваних джерел.

Головною відмінністю інструментів податкового регулювання, що пов'язані зі зниженням ставки ПДВ, від інструментів, що ґрунтуються на звільненні від ПДВ, є можливість включення вхідного ПДВ до податкового кредиту, що робить ці інструменти більш привабливими для платників ПДВ. Можна очікувати, що за меншої ставки ПДВ збільшиться споживання енергоефективної продукції, технологій, обладнання, що вплине не лише на зниження енергоємності ВВП, а й на збільшення надходжень ПДВ до бюджету, що компенсує їх зменшення в результаті зниження ставки. Адже, як зазначається в роботі [98, с. 41], ставка ПДВ у розмірі 20 % не стимулює попиту, оскільки через високу ставку завищується ціна продукції.

Як зазначає С. Міщенко, в удосконаленні стимуляційного податкового регулювання діяльності підприємств значну роль може відіграти внесення змін до непрямого оподаткування. По-перше, непрямі податки впливають на ціноутворення, оскільки ціна реалізації товарів (робіт, послуг) збільшується на суму непрямих податків. По-друге, для сплати непрямих податків до бюджету можуть тимчасово використовуватися оборотні кошти, що негативно позначається на фінансовому стані підприємств [98, с. 41].

1.4. Збільшення податкового (звітного) періоду з ПДВ для платників податку, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів. Такий інструмент дозволить не відволікати оборотні кошти на щомісячну сплату ПДВ, а спрямувати їх на НДДКР. Податкові ж зобов'язання будуть розраховуватися за підсумками року або двох-трьох років.

2. Інструменти з використання податку на прибуток.

2.1. Обмеження витрат звітного періоду: в процесі оподаткування податком на прибуток у витрати дозволити включати лише норми витрат ПЕР, а перевитрата не буде зменшувати об'єкт оподаткування. Основні положення нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у суспільному виробництві затверджені наказом Державного комітету України з енергозбереження від 22.10.2002 р. № 112, однак вони не призначені для розрахунку норм в окремих галузях. Слід зазначити, що схожий інструмент податкового регулювання передбачено пп. 1.7 ст. 131 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201], згідно з яким у процесі оподаткування прибутку підприємств не враховуються витрати на оплату вартості паливно-енергетичних ресурсів, витрачених понад ліміти, що доводяться до організацій у встановленому порядку.

2.2. Податковий кредит з податку на прибуток для платників податку, які:

- впроваджують енергорациональні технології або здійснюють інші заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР;
- виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів.

Сутність цієї пільги полягає в зменшенні податкових зобов'язань на повну або часткову величину відповідних витрат. У процесі стимулювання впровадження енергорациональних технологій або здійснення інших заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, доцільно використовувати об'ємний податковий кредит, який полягає в зменшенні суми податкових зобов'язань на загальну суму витрат на енергоощадні заходи або на певну частину витрат. Такий вид стимулювання може стати найбільш значущим для платників податків, тому що надає додаткові кошти для впровадження енергозберігальних технологій. При цьому в майбутньому це дасть зростання надходження податку на прибуток, тому що сприяє зниженню собівартості, а отже, і зростанню прибутку.

Можна також використовувати прирістний податковий кредит – зменшувати суму податкових зобов'язань на суму економії енергоресурсів (у перерахунку на обсяг випуску) порівняно з попереднім податковим періодом з обов'язковим цільовим використанням вивільнених коштів, наприклад, протягом наступного податкового періоду. Якщо ж витрати на енергоресурси не зменшуються, незалежно від їх абсолютної величини, право на зменшення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, платник податків не матиме.

Як зазначалося в першому розділі, податковий кредит широко застосовується в зарубіжних країнах. На увагу заслуговує досвід США та Росії, в яких податковий кредит надається на договірній основі та під певні відсотки. В Україні ж практики застосування податкового кредиту для стимулювання раціонального використання енергоресурсів немає, тому необхідно уважніше придивитися до досвіду зарубіжних країн, особливо в частині договірного характеру податкового регулювання. Адже, як зазначає О. Козирін в роботі [69, с. 22–23], податковий договір як інструмент державного регулювання економіки – це поширений сьогодні правовий засіб реалізації індикативних планів, що дозволяє поєднати початки макрорегулювання (державне програмування та планування) і мікрорегулювання (економічну стратегію окремого підприємства, і перш за все, податкову складову його господарської політики).

2.3. Податкова знижка на суму витрат, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, або на певну частину таких витрат.

На відміну від податкового кредиту, в процесі використання даної пільги на суму витрат, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, зменшиться оподатковуваний прибуток. Отже, сума податкових зобов'язань зменшиться лише на частину вартості енергозберігальних технологій, матеріалів та інших витрат, яка відповідає ставці податку на прибуток, що буде менш привабливим для платників податків, однак більш привабливим з позиції витрат держави.

2.4. Прискорена амортизація обладнання, що сприяє раціоналізації споживання ПЕР, – встановлення підвищених норм та скороченого (порівняно зі звичайним порядком) періоду амортизації, що дозволить платникові збільшити в кожному податковому періоді використання енергозберігальних основних засобів суму амортизації, що зменшує об'єкт оподаткування. Можна застосовувати певні коефіцієнти до основних ставок амортизації.

Слід зазначити, що наразі такий інструмент податкового регулювання в Україні не застосовується, хоча згідно зі ст. 16 Закону України "Про енергозбереження" [123] податкове стимулювання енергозбереження в Україні має здійснюватися шляхом встановлення підвищених норм амортизації енергозберігаючих основних фондів. Однак ця норма має лише декларативний характер. Спроба встановити прискорену амортизацію для нових (що не були в експлуатації) основних засобів (обладнання), які виробляють енергію з альтернативних джерел для власного споживання, була зроблена у проекті Закону України "Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування щодо стимулювання використання альтернативних джерел енергії та видів палива" № 4184 від 10.03.2009 року, що був внесений Кабінетом Міністрів України, однак 11.03.2010 року цей проект було відкликано. У проекті № 4184 [212] було передбачено можливість застосовувати для обладнання, що виробляє енергію з альтернативних джерел для власного споживання, бонусну амортизацію у розмірі 50 % від балансової вартості таких об'єктів за результатами першого звітного періоду, в якому такі основні фонди введені в експлуатацію. У Російській Федерації прискорена амортизація для стимулювання енергоефективності, як зазначалося в другому розділі, надається у вигляді права застосовувати до основної норми амортизації спеціальний коефіцієнт, але не вище 2 (ст. 259.3 Податкового кодексу Російської Федерації [202]).

2.5. Зниження ставки податку на прибуток (на 1 або більше відсотків) для платників податку, які:

- раціонально використовують ПЕР;
- здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження й використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів;
- виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів.

Такий інструмент може застосовуватися для стимулювання як споживачів, так і розробників та виробників. Для споживачів енергоресурсів доцільно застосовувати знижувальні коефіцієнти до ставки податку залежно від ступеня економії паливно-енергетичних ресурсів. Наприклад, слід знижувати ставку податку пропорційно до зниження енергоємності продукції, що виробляється. Необхідно використовувати показник саме енергоємності продукції, а не кількості споживаних паливно-енергетичних

ресурсів, оскільки зменшення кількості споживання ПЕР може бути викликане зниженням обсягу виробництва, а не енергоощадністю. Для уникнення зловживань у процесі використання цієї пільги (наприклад, навмисного завищення енергоємності продукції з метою скористатися пільгою в наступному році) необхідно встановити наступне обмеження: дозволити застосовувати цю пільгу лише після досягнення показника енергоємності продукції на конкретному підприємстві середнього значення по Україні. Недоліком цього інструменту податкового регулювання є те, що момент застосування пільги припадає на стадію, коли енергозберігальні технології вже діють і не застосовуються на стадії їх упровадження.

Для розробників доцільно застосовувати знижувальні коефіцієнти залежно від розміру витрат на НДДКР, а для виробників – залежно від рентабельності або частки прибутку, що спрямовується на здешевлення енергорациональних виробів чи збільшення їх виробництва або їх якості.

2.6. Звільнення від оподаткування певної частини або всього прибутку підприємств (постійне або строкове, тобто "податкові канікули") для платників податку, які:

- впроваджують енергорациональні технології;
- здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження й використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів;
- виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів;
- виробляють паливо або енергію з відновлюваних джерел.

Зміст цієї пільги полягає у звільненні суб'єкта господарювання на постійній основі або на певний час ("податкові канікули") від сплати податку на прибуток у випадку дотримання ним усіх встановлених умов. Можливий також варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету.

З метою стимулювання впровадження енергорациональних технологій така пільга може мати наступний вигляд: суб'єкт господарювання звільняється на визначений час від сплати податків за умови спрямування всього прибутку або певної його частини на впровадження енергорациональних технологій. Також "податкові канікули" можуть застосовуватися до прибутку, одержаного за рахунок впровадження енергорациональних технологій. Недоліком цієї пільги є необхідність ведення окремого податкового обліку, що створює додаткові труднощі як для платників податків, так і для контрольних органів.

З метою стимулювання виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів, умовою надання "податкових канікул" може бути спрямування прибутку або певної його частини на здешевлення енергорациональних виробів чи збільшення їх виробництва або їх якості.

З метою ж стимулювання НДДКР у сфері енергорациональності умовою надання "податкових канікул" може бути наявність певної частки витрат на НДДКР у загальній сумі витрат підприємства.

2.7. Збільшення податкового (звітного) періоду з податку на прибуток для платників податку, які:

- здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження й використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів;
- впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР.

Такий інструмент, як і аналогічний інструмент з ПДВ, дозволить не відволікати оборотні кошти на щоквартальну сплату податку, а спрямувати їх на НДДКР або впровадження енергорациональних технологій. Податкові ж зобов'язання будуть розраховуватися за підсумками року, або двох-трьох років, що дасть змогу підприємствам встигнути отримати прибуток від реалізації енергорациональних заходів.

2.8. Податкова знижка – включення до витрат від 101 до 200 % витрат на НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження й використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів. Сутність цієї пільги полягає в тому, що платник податку на прибуток матиме можливість віднести до витрат, які зменшують прибуток, що підлягає оподаткування, більше, ніж було витрачено насправді. Розмір відсотка, на який будуть збільшуватися витрати платника, можна встановити залежно від частки витрат на НДДКР в загальній сумі витрат або від приросту витрат на НДДКР порівняно з минулим роком.

Слід зазначити, що в Україні практики застосування такого інструменту податкового регулювання немає, однак він широко застосовується в Австралії, Австрії, Данії та інших розвинених країнах [32]. У Росії також п. 2 ст. 262 Податкового кодексу передбачає аналогічні пільги з податку на прибуток. Йдеться про норму, згідно з якою витрати платника податку на наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки (у тому числі ті,

що не дали позитивного результату) за переліком, встановленим урядом РФ, включаються до складу інших витрат у розмірі фактичних витрат з коефіцієнтом 1,5. При ставці податку на прибуток організацій у 20 %, по суті, це означає субсидування через податкову систему в розмірі 10 % відповідних витрат [91, с. 106].

3. Інструменти з використанням акцизного податку.

3.1. Підвищення ставки акцизного податку на традиційні паливно-енергетичні ресурси. Такий інструмент податкового регулювання, як і підвищення ставки ПДВ, спрямований на стимулювання споживачів (суб'єктів господарювання та населення) до раціонального використання енергоресурсів через збільшення цін на такі ресурси, що сприятиме ощадливості та виступатиме стимуляційним фактором їх економії.

3.2. Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу. Цей інструмент податкового регулювання спрямований на стимулювання споживачів енергоресурсів та виробників біопалива за рахунок зменшення їх вартості. Слід зазначити, що ст. 229 розділу VI ПКУ вже передбачено аналогічну пільгу для біопалива, але нею неможливо скористатися, оскільки Кабміном на сьогодні не затверджено переліку виробників біоетанолу, як того вимагає пп. 229.1.11 ПКУ.

3.3. Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу. Як і звільнення від акцизного податку, цей інструмент податкового регулювання спрямований на стимулювання споживачів енергоресурсів та виробників біопалива за рахунок зменшення їх вартості. Як варіант, можливе зниження ставки залежно від відсотка вмісту в ньому біокомпонента. Саме зниження ставок, а не звільнення від податку на енергоносії, застосовується в Німеччині згідно з § 2 Закону про податок на енергоносії (*Energiesteuergesetz*) [241].

4. Інструменти з використанням мита.

4.1. Звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів. Такий інструмент податкового регулювання спрямований на стимулювання споживачів енергоресурсів до раціонального їх використання за рахунок зниження вартості виробів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії, виробів (обладнання, матеріали та ін.), які сприяють зменшенню споживання ПЕР, обладнання та комплектуючих для виробництва енергії з відновлюваних джерел. Зменшення витрат на придбання таких товарів сприятиме активізації здійснення реальних капіталовкладень. Слід зазначити, що

звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів, вже передбачене чинним законодавством України.

4.2. Зниження мита для імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів. Такий інструмент податкового регулювання, як і попередній, спрямований на стимулювання споживачів енергоресурсів до раціонального їх використання за рахунок зниження вартості виробів (обладнання, матеріалів та ін.), що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів. Його стимуляційний вплив на платників податків буде меншим, ніж у разі звільнення від мита, однак він є більш привабливим з позиції втрат бюджету.

5. Інструменти з використанням екологічного податку.

5.1. Розширення кола платників екологічного податку: включення до переліку платників екологічного податку звичайних фізичних осіб. Згідно з чинним законодавством екологічний податок справляється лише з підприємств, установ, організацій та підприємців і не має ніякого впливу на звичайних фізичних осіб. Тому з метою раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів доцільно було б залучити до кола платників екологічного податку всіх фізичних осіб. До того ж, екологічні податки мають багато переваг порівняно з іншими податками. Так, як зазначає В. Вовк, адміністрування ресурсно-екологічних податків є нескладним і часто вимагає лише заміни статистичної звітності на податкову. Вони також мають ту велику перевагу, що від них важко ухилитися, оскільки вони базуються на обліку фізичних величин. Показники ресурсопотоків легко фіксуються лічильниками й фізичними приладами, і їх важко приховати на відміну тіньових грошових потоків, що використовують необліковану готівку і живлять тіньову оплату праці [177].

5.2. Зниження ставок екологічного податку для платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Цей інструмент спрямований на стимулювання першого та другого напрямку, тобто споживачів енергоресурсів, за рахунок створення додаткової зацікавленості в раціональному споживанні ПЕР. Слід зазначити, що аналогічний інструмент застосовується в Білорусії, де згідно з п. 3 ст. 207 Податкового кодексу РБ [201] до ставок екологічного податку застосовується коефіцієнт 0,5 за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, які утворюються в процесі згоряння біогазу та біопалива (торфу, паливних брикетів, деревного палива (дров, відходів

лісопиляння і деревообробки, фітомаси швидкозростаючих рослин), відходів сільськогосподарської діяльності, горючих паливних вторинних енергоресурсів) для отримання теплової та/або електричної енергії. В Україні ж не передбачено ніяких стимулів в екологічному оподаткуванні, хоча в проекті Податкового кодексу України [213], що був розроблений в 2007 році Міністерством фінансів України, було передбачено норму, згідно з якою у випадку переходу на маловідходні й безвідхідні ресурсо- і енергозберігальні технології, впровадження найкращих наявних технологій платники податку мали б можливість застосовувати знижувальний коефіцієнт 0,8 (пп. 10.2.1 розділу VIII Проекту Податкового кодексу України [213]).

5.3. Звільнення від екологічного податку платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Такий інструмент, порівняно з попереднім, з економічної точки зору є більш привабливим для платників податку, однак потребує значно більших витрат бюджету, ніж у випадку зниження ставок екологічного податку. При цьому якщо особа звільнена від сплати податку, то вона його не розраховує і не знає розміру економії грошових коштів, що з психологічної точки зору може бути навіть меншим стимулом, ніж зниження ставки податку.

5.4. Підвищення ставок екологічного податку з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря. Такий інструмент податкового регулювання зробить споживання паливно-енергетичних ресурсів більш дорогим, що сприятиме їх ощадному використанню.

6. Інструменти з використанням плати за землю.

6.1. Податковий кредит з плати за землю для:

- платників податку – суб'єктів господарювання, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР;
- платників податку – фізичних осіб, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР.

Сутність цієї пільги, як уже зазначалося для податкового кредиту з податку на прибуток, полягає у зменшенні податкових зобов'язань на повну або часткову величину відповідних витрат. У результаті застосування такого інструменту податкового регулювання в платників податків з'являються додаткові кошти на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Можливий варіант надання податкового кредиту на всю суму або на певну частину витрат.

6.2. Збільшення податкового (звітного) періоду з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Такий інструмент дозволить не відволікати оборотні кошти на сплату податкових зобов'язань з плати за землю, а спрямувати їх на енерго-раціональні заходи, а податкові зобов'язання повинні бути сплачені пізніше.

6.3. "Податкові канікули" з плати за землю для:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР;
- фізичних осіб, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР.

Зміст цієї пільги полягає у звільненні платника податку на визначений час від плати за землю в разі дотримання ним усіх встановлених умов, що дозволить вивільнити кошти на здійснення енергорациональних заходів. Можливий також варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздальгідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету.

6.4. Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з плати за землю:

- суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР;
- фізичних осіб, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР.

Такий інструмент податкового регулювання, як і три попередні інструменти, стимулює до раціоналізації споживання енергоресурсів за допомогою вивільнення додаткових коштів на здійснення відповідних заходів.

6.5. Зниження плати за землю для земельних ділянок під об'єктами енергетики, що виробляють енергію з відновлюваних джерел енергії. Такий інструмент є стимулом для створення виробництва енергії з відновлюваних джерел, а також сприятиме зниженню собівартості такої енергії. Слід зазначити, що відповідний інструмент передбачено ст. 288 ПКУ, згідно з якою в Україні максимальний розмір орендної плати для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, – 3 % від нормативної грошової оцінки (для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 %).

6.6. Звільнення від плати за землю земельних ділянок під об'єктами енергетики, що виробляють енергію з відновлюваних джерел енергії. Такий інструмент, як і попередній, спрямований на стимулювання створення виробництва енергії з відновлюваних джерел, а також сприятиме зниженню собівартості такої енергії. Слід зазначити, що відповідний інструмент застосовується в Білорусії, де згідно з п. 1.21 ст. 194 Податкового кодексу Республіки Білорусь [201] звільняються від земельного податку земельні ділянки, зайняті об'єктами і установками з використання нетрадиційних та відновлюваних джерел енергії.

7. Інструменти з використанням податку на доходи фізичних осіб.

7.1. Податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Такий інструмент податкового регулювання спрямований на підвищення ефективності споживання паливно-енергетичних ресурсів індивідуальними домогосподарствами (використання меншої кількості енергії в результаті впровадження більш досконалих технологій або процесів) за рахунок вивільнення коштів від сплати ПДФО. При цьому до податкового кредиту можна включати як усю суму відповідних витрат, так і якусь їх частину.

7.2. "Податкові канікули" з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Зміст цього інструменту полягає в тимчасовому звільненні платника податків від сплати ПДФО.

7.3. Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР. Сутність цього інструменту податкового регулювання полягає в зменшенні податкової бази на розмір відповідних витрат. Таким чином, у разі застосування цієї пільги, на відміну від двох попередніх, сума податкових зобов'язань зменшиться лише на 15 % вартості енергорациональних виробів (механізмів, матеріалів тощо) та інших витрат, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів. Можна встановити лімітовані знижки, розмір яких, як зазначається в роботі [103, с. 67], обмежений прямо чи опосередковано, або нелімітовані – знижки, за яких податкова база може бути зменшена на всю суму витрат платника податків.

Слід зазначити, що податкові знижки з прибуткового податку для стимулювання раціонального використання енергоресурсів широко застосовуються в Німеччині (згідно з § 82 Постанови про виконання прибуткового податку, нім. *Einkommensteuereinführungsverordnung*).

7.4. Відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань для тих, хто впроваджує більш досконалі технології або процеси. Цей

інструмент, по суті, є схожим на перший (податковий кредит), однак може передбачати застосування відсотків за його використання та надаватися на договірній основі.

7.5. Звільнення заробітної плати працівників підприємств, які займаються розробкою й виробництвом енергоефективного обладнання й матеріалів, від обкладання податком на доходи фізичних осіб. Такий інструмент можна розглядати як один із додаткових інструментів податкового стимулювання НДДКР у сфері раціоналізації енергоспоживання.

8. Інструменти з використанням збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію.

8.1. Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію. За рахунок застосування цього інструменту збільшиться вартість електричної та теплової енергії, що стимулюватиме більш раціональне їх використання.

8.2. Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії. Застосування цього інструменту сприятиме зниженню вартості енергії з відновлюваних джерел, що стимулюватиме попит на таку енергію. Аналогічний інструмент податкового регулювання застосовується в Німеччині згідно з § 9 Закону про податок на електроенергію (*Stromsteuergesetz*), відповідно до якого від податку на електроенергію звільняється електрична енергія, одержувана з відновлюваних джерел енергії, якщо винятково така енергія живить мережу або лінію електропередач [258]. В Україні також передбачено таку пільгу ст. 311 розділу XIV ПКУ, згідно з якою об'єкт оподаткування цим збором зменшується на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії.

9. Інструмент з використання збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ – збільшення розміру такого збору. За рахунок застосування цього інструменту збільшиться вартість природного газу, що стимулюватиме більш раціональне його використання.

10. Інструменти з використанням збору за першу реєстрацію транспортних засобів.

10.1. Диференціація збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від норми витрат палива відповідним транспортним засобом. Такий інструмент буде стимулювати придбання економічних автомобілів з невеликим споживанням палива. На сьогодні ж вплив цього податку

проявляється лише в стимулюванні придбання транспортних засобів з меншим об'ємом двигуна незалежно від того, який вони мають показник витрати палива, адже ці показники не завжди є прямо пропорційними.

10.2. Зниження збору за першу реєстрацію транспортних засобів для транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів. Такий інструмент буде стимулювати придбання економічних транспортних засобів та транспортних засобів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії, шляхом зменшення розміру податкових зобов'язань зі збору за першу реєстрацію транспортних засобів.

10.3. Звільнення від збору за першу реєстрацію транспортних засобів транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів (економічних транспортних засобів або транспортних засобів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії). Такий інструмент податкового регулювання є схожим на попередній, але його стимуляційний вплив, як і втрати державного бюджету, буде більшим.

Таким чином, існує багато інструментів податкового стимулювання ефективного використання енергетичних ресурсів, реалізація яких дозволила б раціоналізувати споживання паливно-енергетичних ресурсів.

4.3. Регіональні аспекти податкового регулювання раціонального енергоспоживання

Необхідність урахування регіонального аспекту в процесі податкового регулюванні енергорациональності пов'язана з тим, що кожен регіон має індивідуальні особливості, які обумовлені структурою економіки, кліматичними умовами, забезпеченістю й обсягом споживання ПЕР, розміром податкових надходжень, рівнем забруднення навколишнього середовища та іншими чинниками. Здійснення окремої регіональної податкової політики стане можливим в Україні за умови реалізації принципу фіскального федералізму, коли органи місцевого самоуправління зможуть самостійно формувати регіональну податкову політику. Зараз у державному податковому регулюванні раціонального споживання енергоресурсів регіональний підхід не використовується, що є одним з недоліків такого регулювання.

Для цілей податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів велике значення має регіональний потенціал енергозбереження. Загалом, згідно з [218] потенціал енергозбереження – реальний обсяг енергії, який можливо економити за умови повного використання наявних ресурсів за допомогою проведення комплексу спеціальних заходів.

Ще один підхід до визначення цього терміна наводиться в роботі [210], де зазначається, що під потенціалом енергозбереження розуміють різницю між реальним (фактичним) і тим гіпотетичним енергоспоживанням, яке можливе в разі використання кращих з наявних енергозберігальних технологій та організаційних заходів з економії енергії.

Застосовувати показник регіонального потенціалу енергозбереження необхідно для того, щоб бачити, в якому регіоні є найбільші можливості для енергозбереження, а отже, такий регіон потребує першочергового втручання з боку держави. Підвищення енергоефективності в регіоні з високою енергоемністю ВРП і при цьому низьким ВРП призведе до значно гірших результатів, ніж підвищення енергоефективності в регіоні з відносно невисокою енергоемністю ВРП, але при цьому з великим розміром самого ВРП. Тому з метою податкового регулювання потрібно порівнювати регіони не за енергоемністю ВРП або загальним споживанням енергоресурсів, а за потенціалом енергозбереження, який можна розрахувати як з урахуванням структури економіки регіону, так і без урахування галузевого аспекту.

Регіональний потенціал енергозбереження без урахування галузевого аспекту автором пропонується визначати за формулою (4.1). Він показує, скільки можна було б заощадити енергоресурсів, якби за наявного рівня валового регіонального продукту енергоемність ВРП в регіоні була б такою, як у регіоні з найменшим значенням цього показника, тобто якщо енергія буде використовуватися так само ефективно, як і в регіоні з мінімальною енергоемністю ВРП. Такий показник буде визначати можливості зниження споживання енергоресурсів в регіоні як за рахунок економії та підвищення ефективності її споживання, так і за рахунок зміни в галузевій структурі регіону:

$$ПЕ_i = СЕ_i - ВРП_i \times ВРП_{min}, \quad (4.1)$$

де $ПЕ_i$ – регіональний потенціал енергозбереження, кг у. п.;

$СЕ_i$ – споживання енергоресурсів у відповідному регіоні, кг у. п.;

$ВРП_i$ – валовий регіональний продукт відповідного регіону, грн;

$ВРП_{min}$ – мінімальна енергоемність ВРП в Україні, кг у. п./грн;

i – кількість регіонів.

Потенціал енергозбереження в окремих регіонах України зі збереженням наявної структури економіки можна знайти в Рейтинзі енергоефективності областей України [214], що був розроблений аналітичним центром "БЕСТ". В цьому Рейтинзі [214] порівнювалося споживання кожної галузі в регіоні із середнім енергоспоживанням відповідної галузі в Євро-

пейському Союзі. Енергоспоживання регіону розбивається на кінцеве споживання енергії в сільському господарстві, добувній промисловості, галузях переробної промисловості, сфері послуг та секторі житлового господарства. Таким чином, середнє споживання в ЄС використовується як еталон енергоефективності. Країни ЄС уже у 2000 році були більш енергоефективними, ніж Україна буде в 2030 році, навіть у випадку успішної реалізації Енергетичної стратегії до 2030 року. Тому поточне споживання в ЄС може бути використане як гіпотетично ефективне енергоспоживання в Україні.

Порівняння областей України за потенціалом енергозбереження без урахування галузевого аспекту (розраховано за даними робіт [145, 146, 147]) та за потенціалом енергозбереження зі збереженням наявної структури економіки (розрахунки аналітичного центру "БЕСТ" [214]) зображено на рис. 4.2 та наведено в додатку Е.

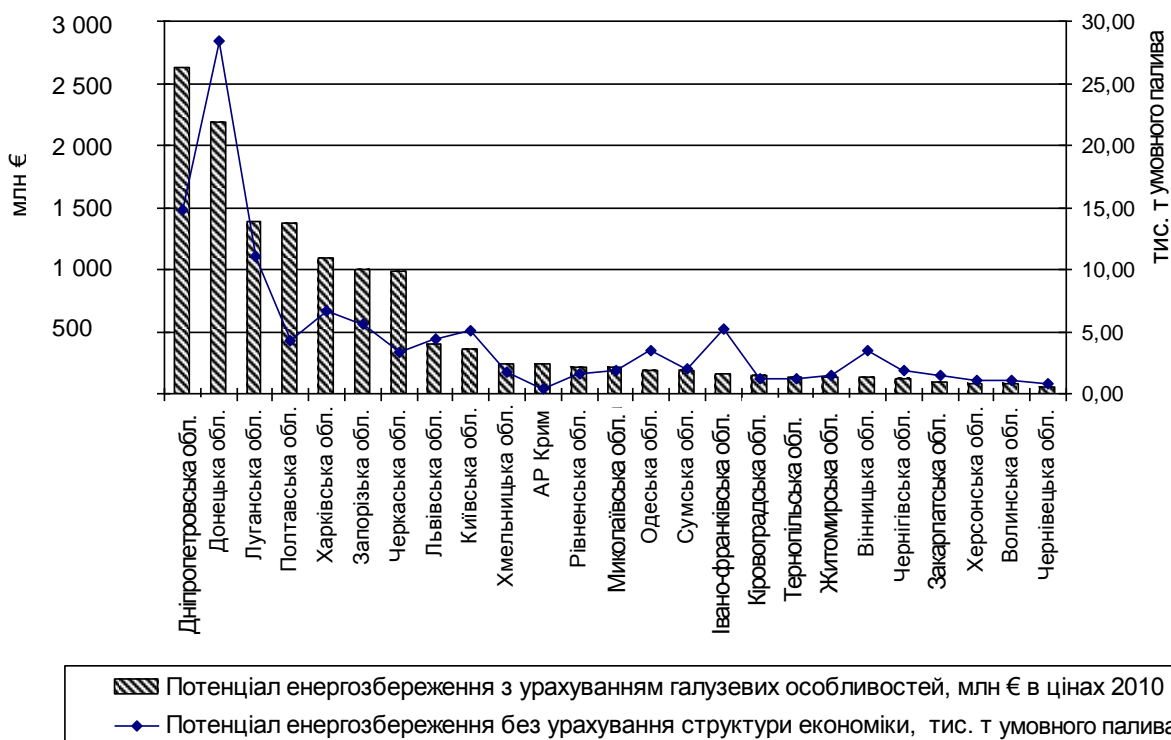


Рис 4.2. Структура потенціалу енергозбереження в Україні за областями України (без м. Київ) та АР Крим (без м. Севастополь)

Таким чином, найбільший потенціал енергозбереження за обома показниками мають Донецька (2 186,8 млн € з урахуванням галузевих особливостей) та Дніпропетровська області (2 629,9 млн € з урахуванням

галузевих особливостей). Сумарний потенціал цих двох областей навіть з урахуванням галузевих особливостей складає 35 % від загального потенціалу енергозбереження в усіх областях України. Найменшим потенціалом характеризуються Чернівецька (58,7 млн €) та Волинська області (82,2 млн €). Сумарний потенціал енергозбереження в цих двох областях з урахуванням галузевих особливостей складає лише 1 % від загального потенціалу енергозбереження в усіх областях України.

Ще одним показником, який необхідно враховувати в процесі розробки регіональної податкової політики щодо стимулювання енергорациональності, є розмір мобілізованих податків та зборів окремою областю (рис. 4.3).

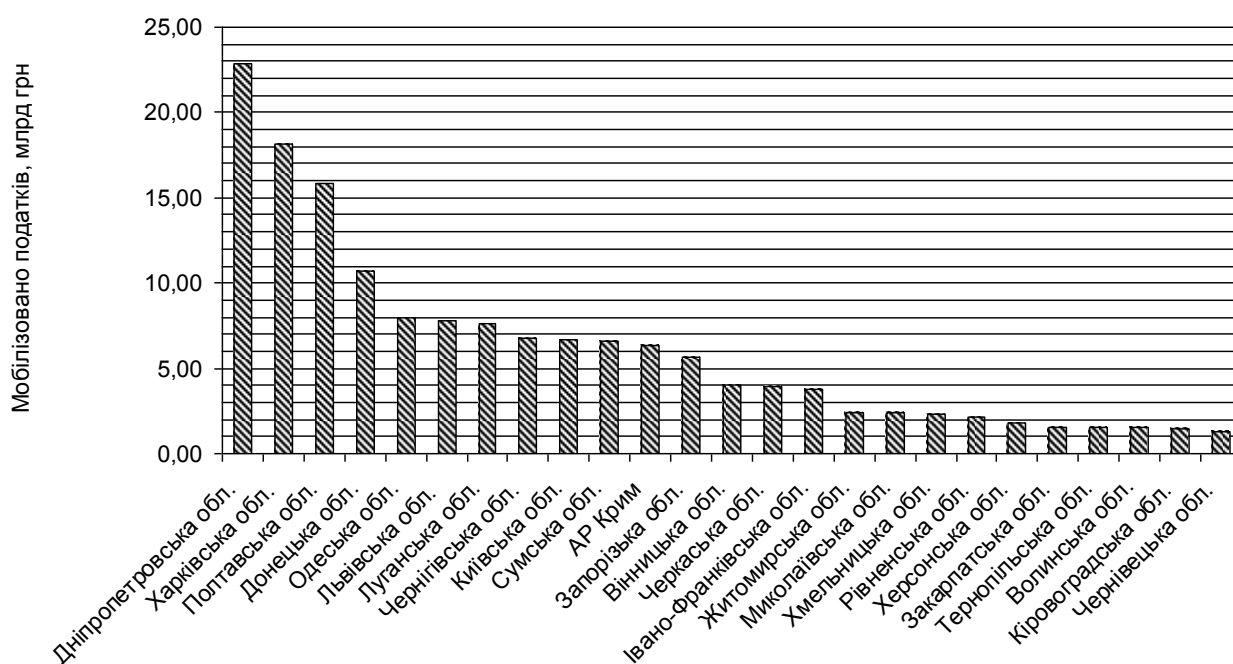


Рис. 4.3. Розмір мобілізованих податків та зборів в 2011 році за областями України (побудовано за даними ДПС України, що були надані листом № 8723/н/20-3116 від 06.03.2012 р.)

Таким чином, найбільші розміри мобілізованих податків та зборів у 2011 році мали Дніпропетровська (22,89 млрд грн, 14,97 % від податкових надходжень за усіма областями) та Харківська (18,16 млрд грн, 11,87 % від сумарних податкових надходжень) області. Найменші податкові надходження у 2011 році мали Чернівецька (1,31 млрд грн, 0,86 % від сумарних податкових надходжень) та Кіровоградська (1,43 млрд грн, 0,93 % від сумарних податкових надходжень) області. Отже, Дніпропетровська область у 2011 році мобілізувала в 17 разів більше податків та зборів, ніж Чернівецька область, тобто різниця досить суттєва.

З метою податкового регулювання доцільно аналізувати не загалом мобілізовані податки в окремій області, а використовувати показник на душу населення, оскільки потреба регіону в коштах повинна в основному залежати від кількості населення (рис. 4.4).

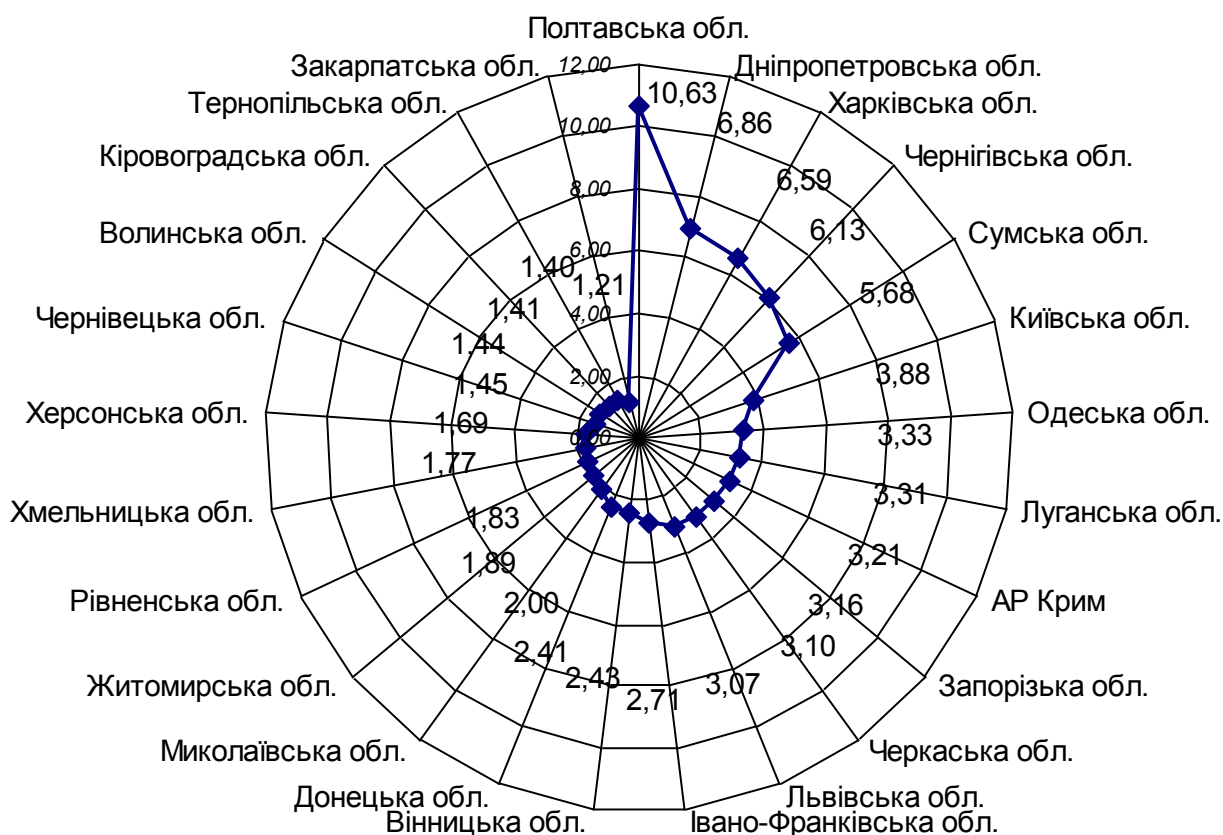


Рис. 4.4. Порівняння областей України за рівнем мобілізованих податків та зборів на душу населення у 2011 році, тис. грн/особу

Якщо аналізувати показник мобілізованих податків та зборів в 2011 році на душу населення, то картина дещо змінюється: найбільше значення цього показника мають Полтавська (10,63 тис. грн/особу) та Дніпропетровська (6,86 тис. грн/особу) області, найменші податкові надходження на душу населення в 2011 році були в Закарпатській (1,21 тис. грн/особу) та Тернопільській (1,4 тис. грн/особу) областях.

Урахування показника податкових надходжень на душу населення необхідне для того, щоб бачити, в яких регіонах можна використовувати інструменти податкового регулювання, що негативно впливають на розмір податкових надходжень (це регіони з високим рівнем податкових надходжень на душу населення), а в яких регіонах застосування відповідних інструментів буде недоцільним (це регіони з низьким рівнем зазначеного показника).

Також у процесі здійснення державного податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно враховувати екологічну ситуацію в окремих регіонах, при цьому, оскільки регіони мають різну площу, неправильно порівнювати регіони лише за кількістю викидів шкідливих речовин в атмосферу від стаціонарних та пересувних джерел забруднення, необхідно використовувати відношення викидів до площі регіону. Значення даного показника по областях України у 2011 році наведено на рис. 4.5.



Рис. 4.5. Викиди забруднюючих речовин в атмосферу в розрахунку на квадратний кілометр у 2011 році, т

Як видно з рис. 4.5, найбільш забрудненими є Донецька та Дніпропетровська області, а найменш забрудненими – Рівненська і Волинська області.

Для здійснення податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів доцільно провести групування областей України. Якщо враховувати екологічну необхідність та економічну доцільність, для групування можна використовувати три показники: регіональний потенціал енергозбереження, кількість викидів шкідливих речовин на квадратний

кілометр і розмір податкових надходжень на душу населення. У групуванні регіонів беруть участь 24 області та АР Крим без м. Києва та м. Севастополя. Без сумніву, міста, які мають особливий статус, потребують особливого підходу в процесі податкового регулювання. Учасі в групуванні вони не беруть через неспівставність показників.

Для групування областей використовується кластерний аналіз. Як зазначає Т. Клебанова в роботі [67, с. 40] для побудови моделі групування регіонів за рівнем соціально-економічного розвитку використовуються методи кластерного аналізу, які поділяються на три основні групи: ієрархічні агломеративні методи, ієрархічні дивізімні, ітеративні. Перевагою ієрархічних агломеративних і дивізімних методів є наочність результатів роботи. Проте дані методи вимагають задавання порога кластеризації, що призводить до певного суб'єктивізму в процесі виділення класів. Кращими для вирішення завдань класифікації є ітеративні методи, які дозволяють отримати непересічні кластери.

Для візуального аналізу наявності груп регіонів зроблено кластерний аналіз з використанням таких ієрархічних методів як метод повного зв'язку, попарного середнього та метод Варда, результати яких наведено на рис. Ж.1, Ж.2 і Ж.3 додатка Ж відповідно. Вихідні дані та стандартизовані значення, що використовувалися для кластерного аналізу, наведені в табл. Ж.1 додатка Ж.

Наведені дані становлять матрицю вихідних значень (4.2):

$$X = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1m} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2m} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{n1} & x_{n2} & \dots & x_{nm} \end{bmatrix}, \quad (4.2)$$

де X – матриця вихідних значень;

x_{ij} – елементи матриці вихідних значень;

n – кількість об'єктів дослідження (у даному випадку - 25);

m – кількість ознак (у даному випадку – 3).

Для здійснення подальших розрахунків та зведення вихідних даних до співставних одиниць вимірювання проведено стандартизацію вихідних даних за формулами 4.3 – 4.5:

$$Z_{ij} = \frac{(X_{ij} - \bar{X})}{S_j}, \quad (4.3)$$

$$\bar{X} = \frac{1}{n} \sum X_{ij}, \quad (4.4)$$

$$S_j = \sqrt{\frac{1}{n} \sum (X_{ij} - \bar{X})^2}, \quad (4.5)$$

де Z_{ij} – стандартизоване значення ознаки j для одиниці i ;

\bar{X} – середньоарифметичне значення ознаки j ;

S_j – стандартне відхилення ознаки j .

Групування регіонів за потенціалом енергозбереження, рівнем податкових надходжень та екологічною ситуацією можна вважати схожим на групування регіонів за рівнем соціально-економічного розвитку, тому в роботі використовується один з ітеративних методів кластеризації – метод "к-середніх", який, як наголошується в роботі [67, с. 41], не має обмежень щодо кількості об'єктів і показників, що їх характеризують. У якості міри близькості була використана евклідова відстань.

Вибір оптимальної кількості кластерів ґрунтується на тому, що найкращим групуванням є те, за якого значення міжгрупових дисперсій ознак найбільше, а значення внутрішньогрупової дисперсії найменше. При цьому таке групування має бути придатним для цілей розробки стратегії податкового регулювання енергорациональності, тобто середні значення ознак у різних кластерах повинні істотно відрізнятися.

Слід зазначити, що в деяких роботах (наприклад, [151]) для визначення кількості кластерів використовується показник ентропії, який тим вищий, чим більш рівномірним є розподіл регіонів за кластерами. Тобто такий показник лише оцінює, наскільки однаковими за розмірами є кластери. Для кластеризації регіонів з метою податкового регулювання енергорациональності більше значення має не кількісний, а якісний склад кластерів, тому показник ентропії використовувати не можна.

Послідовний розподіл на два, три, чотири і п'ять кластерів показав, що зі збільшенням кількості кластерів збільшуються і значення міжгрупових дисперсій, а значення внутрішньогрупової дисперсії зменшується (табл. 4.3).

Дисперсійний аналіз за різної кількості кластерів

Показники	Кількість кластерів			
	2	3	4	5
Міжгрупова дисперсія для показника "потенціал енергозбереження"	2,77	16,74	19,75	21,66
Міжгрупова дисперсія для показника "податкові надходження"	17,63	19,14	21,27	22,84
Міжгрупова дисперсія для показника "викиди шкідливих речовин"	17,62	17,99	18,99	21,52
Внутрішньогрупова дисперсія для показника "потенціал енергозбереження"	21,23	7,26	4,24	2,34
Внутрішньогрупова дисперсія для показника "податкові надходження"	6,36	4,87	2,73	1,16
Внутрішньогрупова дисперсія для показника "викиди шкідливих речовин"	6,38	6,01	5,01	2,48
F-критерій для показника "потенціал енергозбереження"	3,00	25,36	32,6	46,26
F-критерій для показника "податкові надходження"	63,66	43,26	54,58	98,54
F-критерій для показника "викиди шкідливих речовин"	63,45	32,96	26,53	43,43

Дисперсійний аналіз показав, що найбільш якісним є розподіл на п'ять кластерів, однак при цьому відбувається значне погіршення показників відмінності між різними кластерами, оскільки окремі координати в різних кластерах мало відрізняються один від одного. Тому подальше збільшення кількості кластерів погіршує якість кластеризації. Таким чином, для цілей розробки регіональної податкової політики регулювання енергорациональності оптимальним є розподіл регіонів на три кластери, коли міжгрупова дисперсія за всіма ознаками є більшою, ніж у разі розподілу на два кластери, а внутрішньогрупова є набагато меншою. При цьому відмінність середніх значень окремих ознак у процесі розподілу на три кластери є набагато чіткішою, ніж у разі виділення чотирьох кластерів. Наявність саме такої кількості груп регіонів також чітко проявляється і на дендограмах, що складені за результатами ієрархічних методів кластеризації (рис. Ж.1, Ж.2 і Ж.3 додатка Ж).

Результати кластерного аналізу в процесі використання ітеративного методу "к-середніх" за даними 2009 року наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Результати кластерного аналізу регіонів України за 2009 рік

Кластер	Елементи кластера (області)	Середнє стандартизоване значення показника		
		Потенціал енергозбереження	Надходження податків на душу населення	Викиди шкідливих речовин на км ²
1	Донецька та Дніпропетровська області	2,651819	0,356104	2,956346
2	Запорізька, Луганська, Полтавська, Харківська та Черкаська області	0,379932	0,988675	-0,064241
3	АР Крим, Вінницька, Волинська, Житомирська, Закарпатська, Івано-Франківська, Кіровоградська, Рівненська, Тернопільська, Херсонська, Хмельницька, Чернівецька, Київська, Львівська, Миколаївська, Одеська, Сумська, Черкаська та Чернігівська області	-0,556206	-0,574774	-0,359918

Охарактеризувати групи регіонів, отримані на основі кластерного аналізу, можна наступним чином:

кластер 1 – області, які мають дуже високий потенціал енергозбереження, найвище значення показника викидів шкідливих речовин на км² і середнє значення податкових надходжень. Для цієї групи областей доцільною буде активна податкова політика. Слід застосовувати податкові інструменти, що стимулюють до енергорациональності як споживачів енергоресурсів, так і розробників та виробників енергорациональних товарів;

кластер 2 – області з найвищим розміром надходжень податків на особу, середнім потенціалом енергозбереження і середнім розміром викидів шкідливих речовин на км². Доцільною є політика обмеженого

регулювання. Необхідність державного регулювання енергорациональності для цієї групи досить висока, можна застосовувати інструменти податкового регулювання, які не дуже привабливі з позиції втрат бюджету. Для цієї групи доцільно стимулювати до енергорациональності лише розробників та виробників енергорациональних товарів;

кластер 3 – регіони з низьким потенціалом енергозбереження, низькими податковими надходженнями і відносно інших регіонів невеликим забрудненням. Такі регіони порівняно з іншими найменше потребують податкового регулювання енергорациональності, тому доцільною є політика невтручання.

Для класифікації областей у наступних роках (тобто для визначення належності області до відповідного кластера зі зміною розміру досліджуваних ознак) можливим є використання дискримінантного аналізу.

Дискримінантні функції для кожної з груп областей (табл. Ж2 додатка Ж) можна подати у вигляді формул 4.6 – 4.8:

$$d_1 = -123,085 + 82,18X_1 - 5,87X_2 + 10,475X_3, \quad (4.6)$$

$$d_2 = -12,2095 + 24,3418X_1 - 0,2507X_2 + 0,6411X_3, \quad (4.7)$$

$$d_3 = -4,6747 - 15,8928X_1 + 0,7219X_2 - 1,3420X_3. \quad (4.8)$$

Побудовані дискримінантні функції можуть використовуватись для розпізнавання областей (включення їх до певної групи) у наступних роках зі зміною розміру досліджуваних ознак шляхом підстановки значень критеріїв такої області до кожного з отриманих рівнянь дискримінантної функції, порівняння отриманих значень та включення області до того кластера, де значення дискримінантної функції є максимальним.

За результатами дискримінантного аналізу у 2010 та 2011 роках склад кластерів залишився незмінним, за винятком Черкаської області, яка потрапила не до другого кластера, а до третього (в табл. Ж3 додатка Ж позначена як неправильна класифікація). Це можна пояснити значним зниженням потенціалу енергозаощадження за даними роботи [215, с. 84], яке відбулося, скоріше за все, внаслідок зменшення частки енергоємних галузей (хімічної та харчової) у структурі промисловості області та сповільнення ділової активності.

Розподіл областей за кластерами на основі даних 2010 та 2011 років, характеристика таких кластерів та варіанти податкової політики для кожного з них наведені в табл. 4.5.

Групування областей України за доцільністю податкового регулювання раціонального енергоспоживання за даними 2010 – 2011 років

Характеристика кластера	Варіанти податкової політики
Кластер 1: Донецька та Дніпропетровська області (області, які мають високий потенціал енергозбереження, найвище значення показника викидів шкідливих речовин на км ² і середнє значення податкових надходжень)	Активна податкова політика. Ця група областей у першу чергу потребує податкового стимулювання раціонального споживання енергоресурсів. Доцільно застосувати податкові інструменти, що стимулюють до енергорациональності як споживачів енергоресурсів, так і розробників та виробників енергорациональних товарів
Кластер 2: Запорізька, Луганська, Полтавська, Харківська області (області з найвищим розміром надходжень податків на особу, середнім потенціалом енергозбереження і середнім розміром викидів шкідливих речовин на км ²)	Політика обмеженого регулювання. Необхідність державного регулювання енергорациональності для цієї групи досить висока, можна застосувати інструменти податкового регулювання, які не дуже привабливі з позиції втрат бюджету. Для цієї групи доцільно стимулювати до енергорациональності лише розробників та виробників енергорациональних товарів
Кластер 3: області, що не увійшли до першого та другого кластерів (області з низьким значенням усіх ознак)	Політика невтручання. Такі області порівняно з іншими областями України найменше потребують податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, тому доцільним є державне невтручання в цій сфері та зосередження уваги на інших напрямках державного регулювання

Таким чином, аналіз потенціалу енергозбереження, екологічної ситуації та податкових надходжень у регіональному аспекті показав істотні розбіжності між регіонами України, які необхідно враховувати під час розробки регіональної податкової політики, що стане можливим за умови реалізації в Україні принципу фіскального федералізму. Групування регіонів дозволяє врахувати їх особливості та розробити інструменти податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів для кожної групи регіонів окремо.

Розділ 5. Удосконалення існуючої системи інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів в Україні

5.1. Попереднє оцінювання доцільності застосування інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання

Для здійснення дієвого державного податкового регулювання раціонального споживання паливно-енергетичних ресурсів важливим є оцінювання альтернативних інструментів такого регулювання. Оцінювання інструментів доцільно здійснювати в рамках окремого напрямку податкового регулювання раціонального енергоспоживання, тому що для досягнення позитивного ефекту необхідно стимулювати кожен із п'яти напрямів, що були розглянуті в попередньому розділі цієї роботи.

З метою попереднього відбору інструментів податкового регулювання раціонального споживання паливно-енергетичних ресурсів використовується метод експертного оцінювання.

Як зазначають С. Бешелев і Ф. Гурвіч, експертне оцінювання є одним з основних, а іноді і єдиним методом аналізу, підготовки і вибору складних рішень у найрізноманітніших сферах практичної діяльності [6, с. 186–187]. При цьому звернення до експертних оцінок показало корисність також у процесі вибору найкращих варіантів складних соціально-економічних проектів і програм. А вибір інструментів податкового регулювання належить саме до такого класу завдань.

Основні труднощі, що виникають у процесі пошуку та вибору ділових рішень, обумовлені, насамперед, недостатньо високою якістю і неповнотою наявної інформації. Серед основних "інформаційних" труднощів, що розглянуті в роботі [6, с.8–9] та є актуальними в процесі оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального використання енергоресурсів, можна виділити такі:

- вихідна статистична інформація буває недостатньо достовірною. Однак навіть за наявності достовірних даних про минуле вони не завжди можуть служити надійною базою для прийняття рішень, спрямованих у майбутнє, оскільки наявні умови й обставини можуть надалі змінитися;

- певна частина інформації має якісний характер і не піддається кількісному оцінюванню;

- існує велика група чинників, які можуть вплинути на реалізацію рішення в майбутньому, але їх не можна точно передбачити.

Використання суджень керівників, вчених, фахівців, як зазначають С. Бешелев і Ф. Гурвіч у роботі [6, с. 9], дозволяє хоча б частково компенсувати брак інформації, повніше використовувати індивідуальний і колективний досвід, врахувати припущення фахівців про майбутні стани об'єктів.

Те, що для прийняття обґрунтованих рішень необхідно спиратися на досвід, знання та інтуїцію спеціалістів, відзначає й О. Орлов у роботі [108, с. 693].

Дуже добре особливості колективної експертизи описав у своїй роботі Б. Литвак [85, с. 122]. Серед зазначених особливостей можна виділити такі:

- більш повне уявлення про ситуацію. Досвід проведення експертиз свідчить, що різні експерти нерідко досить детально подають різні аспекти аналізованої ситуації. Об'єднання і зіставлення експертних висновків різних експертів дозволяє отримати більш повну картину щодо об'єкта експертизи;

- отримання об'єктивізованих оцінок. Думки окремих експертів можуть різною мірою характеризувати відтінок суб'єктивізму;

- отримання оцінок підвищеної надійності. Експертні висновки, отримані в результаті колективних експертиз, у багатьох випадках виявляються більш зваженими, більш стійкими за умови надходження додаткової інформації, більш обґрунтованими, враховують більшу кількість варіантів можливого розвитку подій. А отже, результати колективної експертизи в багатьох випадках більш надійні.

Усі ці особливості можна вважати перевагами колективного експертного оцінювання. Таким чином, метод експертного оцінювання застосовується для аналізу, оскільки немає достатньої, об'єктивної та достовірної інформації для дослідження якісних характеристик інструментів податкового регулювання раціонального споживання паливно-енергетичних ресурсів. При цьому до оцінювання було залучено не одного спеціаліста, а цілу групу експертів, що є провідними фахівцями у сфері податкової політики та державного регулювання раціонального споживання енергоресурсів.

Послідовність здійснення експертного оцінювання інструментів податкового регулювання (рис. 5.1) була розроблена з урахуванням наявних підходів до проведення експертного опитування, що наведені в додатку 3.

Як видно з додатка 3, підходи різних авторів до визначення етапів експертного оцінювання є досить схожими та відрізняються лише ступенем конкретизації дій на окремих етапах, при цьому в роботі [99, с. 46], на відміну від інших двох робіт, відсутні етапи визначення організаторів експертизи та проведення опитування (збору експертної інформації).

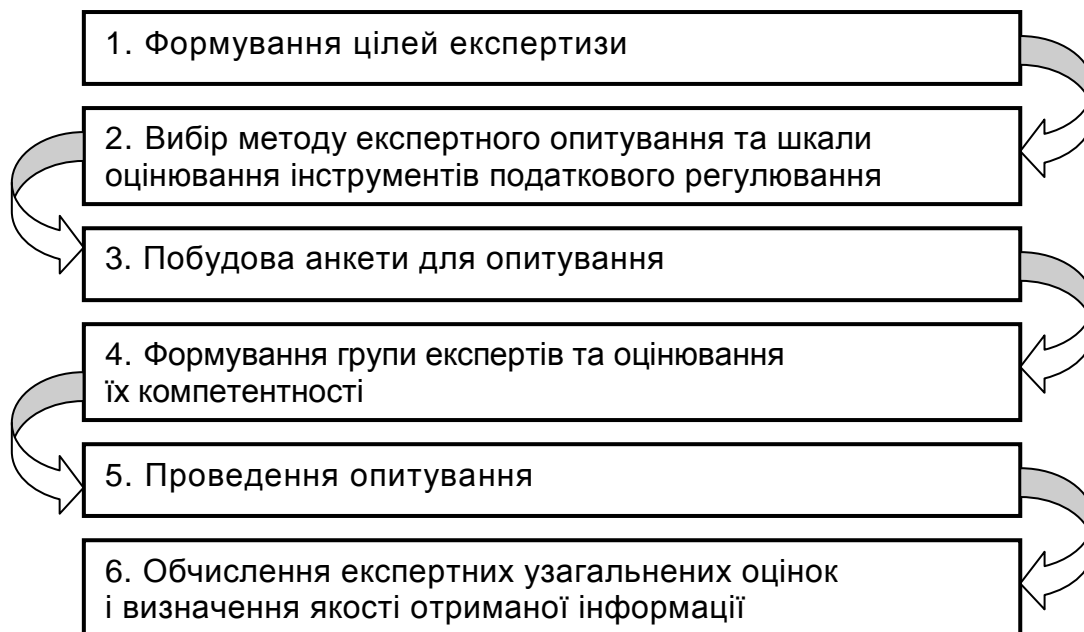


Рис. 5.1. Послідовність здійснення експертного оцінювання інструментів податкового регулювання

У роботі Б. Літвака [85, с. 31–48] були виділені типові помилки, яких припускаються в процесі проведення експертного оцінювання: перебільшення можливості експертних оцінок; залучення некомпетентних експертів; недостатня інформованість експертів про конкретний об'єкт експертизи; нечітка постановки завдання перед експертами; прагнення залишатися в рамках однієї експертної процедури; зайве захоплення кількісними оцінками; порушення принципів теорії вимірювань; можлива суперечливість експертних оцінок у випадку парних порівнянь; невиправдане захоплення згортками; неточні процедури колективного вибору; необхідність організації інформаційної взаємодії між експертами; конформізм експертів; неврахування впливу фактора кон'юнктурності; неправильне розуміння точності експертних оцінок; зайве захоплення формальними моделями; неправильна обробка результатів експертизи; некоректна інтерпретація результатів.

Усі ці можливі помилки були враховані в процесі проведення експертизи інструментів державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання. Так, для уникнення такої помилки, як недостатня інформованість експертів про конкретний об'єкт експертизи, були підготовлені додаткові аналітичні матеріали про інструменти податкового регулювання зазначеної проблеми, які дозволили експертам отримати уявлення про специфічну особливість об'єкта експертизи. Уникнути появи такої помилки, як нечітка постановка завдання перед експертами, вдалося шляхом виділення окремих критеріїв оцінювання інструментів податкового регулювання, що дозволило експертам оцінювати більш конкретні і зрозумілі фактори, які входять до складу поняття "привабливість інструментів податкового регулювання".

Для експертного оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів було обрано метод індивідуального експертного опитування групи фахівців шляхом заповнення стандартизованої анкети з безпосереднім оцінюванням інструментів податкового регулювання за десятибальною шкалою. Метод безпосереднього оцінювання, як зазначають С. Бешелев та Ф. Гурвіч у роботі [6, с. 41], на відміну від методу ранжування, забезпечує більш чітку різницю між факторами.

Такий поширений метод експертного опитування, як метод парного порівняння, не застосовувався через те, що наявна велика кількість альтернативних варіантів інструментів податкового регулювання (за п'ятьма напрямками податкового регулювання 165 альтернатив, які оцінювалися за п'ятьма критеріями), тому процедура порівняння всіх можливих пар була б дуже трудомісткою. До того ж, як зазначається в [85, с. 88], у практиці використання методу парних порівнянь нерідко доводиться стикатися з непослідовністю і навіть суперечливістю оцінок експерта. Б. Литвак у роботі [85, с. 136] зазначає, що нерідко спостерігаються ситуації, коли, на думку одного й того ж експерта, один з об'єктів кращий від другого, другий – від третього, а третій – від першого. Це називається порушенням властивості транзитивності. Якщо експерту пропонується порівняти досить велику кількість різних парних поєднань об'єктів експертизи, кількість порушень властивості транзитивності може бути досить великою.

На етапі вибору методу експертного опитування необхідно також визначитися зі шкалою оцінювання інструментів податкового регулювання. Як зазначає Б. Литвак у роботі [85, с. 119], нерідко в процесі оцінювання проектів виникає необхідність у використанні критеріїв, оцінки за якими можуть бути отримані лише за допомогою спеціально розроблених вербально-числових шкал. Такі шкали застосовуються переважно в тих

випадках, коли оцінки за критерієм мають суб'єктивний характер. У роботі [84, с. 143] було виділено два етапи формування вербально-числових шкал: вибір ділень (градацій) і визначення чисельних значень. У процесі формування шкали потрібно виходити з того, що змістовна інтерпретація ділень шкали повинна розумітися експертами однаково чи майже однаково. З роботи [84, с. 143–148] можна зробити висновок, що такий стан досягається тоді, коли на шкалі немає поділок, які б сприймалися експертами як рівнозначні.

Заслуговує на увагу також критерій вибору шкали, який був розглянутий В. Тіняковою в роботі [150, с. 18] і полягає в можливості математичної обробки результатів експертного оцінювання. Так, наприклад, інформація, отримана в результаті експертного оцінювання, може бути результатом вимірювання в порядковій шкалі, коли достовірним є лише порівняльна перевага об'єктів експертизи, в шкалі інтервалів, коли вимірювання проведені за умови допустимості вибору довільного початку відліку і масштабу вимірювань, у шкалі відносин, коли вимірювання зроблені лише з точністю до відношення між експертними оцінками [86]. Така поширена операція, як знаходження середнього арифметичного, не може бути використана, якщо альтернативи виміряні в порядковій шкалі. У разі вимірювання в більш "сильних" шкалах інтервалів середнє арифметичне може використовуватися лише для оцінювання порівняльної переваги альтернатив [85, с. 97].

Щоб результуюча оцінка об'єктів у процесі визначення їх порівняльної переваги була коректною, вимірювання експертної інформації повинні бути зроблені в шкалі, не менш "слабкій", ніж шкала інтервалів [86]. Шкала інтервалів використовується для відображення величини відмінності між властивостями об'єктів. Вимірювання в цих шкалах у відомому сенсі більш досконалі, ніж у порядкових. Застосування шкал інтервалів дає можливість не тільки впорядкувати об'єкти за кількістю властивості, а й порівняти між собою різниці кількостей. Це можливо з огляду на те, що на додаток до характеристики порядку введено відстань як елемент шкали. Таким чином, досліднику надається можливість не тільки вказати категорію, до якої належить об'єкт за вимірюваною ознакою, встановити його місце в ранжованому ряду, а й описати його відмінність від інших об'єктів, розрахувавши різницю (інтервал) між відповідними позиціями на шкалі [150, с. 12–13].

Враховуючи все зазначене, для оцінювання інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів була обрана шкала Харрінгтона, що наведена в роботі [85, с. 120], яка для зручності оцінювання була модифікована шляхом множення числових інтервалів

на 10 та округлення до цілих значень (табл. 5.1). Як зазначає Б. Литвак, чисельні значення градацій шкали Харрінгтона отримані на основі аналізу та обробки великого масиву статистичних даних. Шкала Харрінгтона має досить універсальний характер і може у відповідних модифікаціях використовуватися для оцінювання різних показників якісного характеру [85, с. 120].

Таблиця 5.1

**Шкала оцінювання інструментів податкового регулювання
за окремими критеріями**

Вербальний опис оцінки	Кількість балів
Дуже висока	9 – 10
Висока	7 – 8
Середня	5 – 6
Низька	3 – 4
Дуже низька	1 – 2

Для одержання якісного результату до учасників експертизи висувається ряд вимог, що описані в роботі [99, с. 48], основні з яких: високий рівень загальної ерудиції, глибокі спеціальні знання в оцінюваній галузі, здатність до адекватного відображення тенденції розвитку досліджуваного об'єкта, суто науковий інтерес до оцінюваного питання за відсутності практичної зацікавленості в цій галузі, наявність виробничого або дослідницького досвіду в розглянутій галузі. У процесі проведення експертизи було опитано 10 експертів, така кількість задовольняє умови максимальної чисельності експертної групи (у разі розрахунку такого показника за формулою, що наведена в роботі [99, с. 50]) та мінімального числа експертів у групі (у разі розрахунку такого показника за формулою, що наведена в роботі [99, с. 51]). Компетентність експертів визначалася за самооцінкою, науковим ступенем та кількістю публікацій у сфері податкової політики та державного регулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів.

Результати експертного оцінювання наведені в додатку И. Оцінювання здійснювалося за п'ятьма напрямками податкового регулювання та п'ятьма критеріями. Узгодженість думок експертів була перевірена за допомогою модифікованого коефіцієнта конкордації, що наведений у роботі [193] та розраховується за формулою (5.1). Необхідність використання саме модифікованого коефіцієнта конкордації обумовлена характером наявних даних, які подані не у вигляді рангів, а за допомогою безпосереднього оцінювання з використанням інтервальної шкали.

$$W = 1 \frac{\sum_{i=1}^n |y_i - x_i|}{n(k - m)}, \quad (5.1)$$

де n – обсяг вибірки;

k – максимального можливого значення ознаки (у даному випадку $k = 10$);

m – мінімально можливого значення ознаки (у даному випадку $m = 1$).

За результатами розрахунку модифікованих коефіцієнтів конкордації отримано значення від 0,81 до 0,96, тому можна стверджувати, що думки всіх експертів є узгодженими.

З метою виявлення найбільш привабливого інструменту податкового регулювання раціонального використання енергоресурсів з урахуванням усіх критеріїв доцільним є розрахунок інтегрального показника шляхом застосування таксономічного аналізу (а саме – методу рівня розвитку за концепцією З. Хельвіга).

Процедура методу рівня розвитку, що добре описана в роботі В. Плюти [117, с. 15–18], включає кілька етапів, на першому з яких відбувається побудова матриці вихідних даних та їх стандартизація. Наступний етап – безпосередньо основний алгоритм, який першочергово передбачає диференціацію ознак моделі на стимулятори та дестимулятори. У даному випадку дестимулятором є ризик виникнення негативних соціальних, економічних та екологічних наслідків, а всі інші критерії є стимуляторами.

Наступним кроком є побудова еталонного інструменту податкового регулювання (P_0). Еталоном за фактором-стимулятором є найбільше стандартизоване значення відповідної ознаки, а за дестимулятором – найменше [117, с. 16]:

$$P_0 = (z_{01}, z_{02}, \dots, z_{0m}), \quad (5.2)$$

$$z_{0j} = \max_i z_{ij}, \text{ якщо } j \in I, \quad (5.3)$$

$$z_{0j} = \min_i z_{ij}, \text{ якщо } j \notin I, \quad (5.4)$$

де I – множина стимуляторів;

z_{ij} – стандартизоване значення ознаки j для одиниці I ($j = 1, 2, \dots, n$).

Для інструментів податкового регулювання за вихідними даними, що наведені в додатку И, об'єкт-еталон матиме такі координати $P_0 = (10; 9,9; 9,8; 1,2; 9,5)$. Стандартизація не проводилася, оскільки всі показники однорідні.

Після визначення об'єкта-еталона слід розрахувати відстань (C_{ij}) між ним та ознаками, які аналізуються за формулою Евклідової відстані (5.5):

$$C_{i_0} = \sqrt{\sum_{j=1}^m (Z_{ij} - Z_{oj})^2} . \quad (5.5)$$

Наступний етап – розрахунок інтегрального показника привабливості інструмента податкового регулювання за аналогією розрахунку показника рівня розвитку, що наведений у роботі [117, с. 17] .

$$d_i = 1 - \frac{C_{i_0}}{C_o} , \quad (5.6)$$

$$C_o = C_o + 3S_o , \quad (5.7)$$

$$C_o = \frac{1}{n} \sum C_{i_0} , \quad (5.8)$$

$$S_o = \sqrt{\frac{1}{n} \sum_{i=1}^m (C_{i_0} - C_o)^2} , \quad (5.9)$$

де d_i – значення інтегрального показника привабливості інструмента податкового регулювання;

C_o – відстань до еталонної точки з урахуванням відхилень;

\bar{C}_o – середньоарифметичне значення відстаней між інструментами і точкою-еталоном;

S_o – стандартне відхилення відстаней від еталонної точки.

Для даного аналізу середньоарифметичне значення відстаней між одиницями і точкою-еталоном становить 10,19282, а стандартне відхилення відстаней від еталонної точки – 1,305378. Результати розрахунку евклідової відстані між об'єктом-еталоном та ознаками, які аналізуються, а також інтегрального показника привабливості інструмента податкового регулювання наведені в додатку И.

Отримані значення показують, наскільки кожен з проаналізованих інструментів є розвинутим відносно інструмента-еталона, а отже, є привабливим для застосування за умови державного податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів: чим ближче значення інтегрального показника до одиниці, тим привабливішим є інструмент податкового регулювання.

Проведення експертного оцінювання та розрахунок інтегральних показників привабливості ІПР дозволили обрати серед цілої низки запропонованих інструментів декілька найбільш доцільних для кожного з напрямів (табл. 5.2).

Таким чином, результати аналізу інструментів податкового регулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів методом повної редуції (а саме – шляхом розрахунку таксономічного показника рівня розвитку – інтегрального показника привабливості інструментів податкового регулювання) свідчать, що для першого напрямку (стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання енергоресурсів) найкращим інструментом є зниження ставки податку на прибуток для підприємств, які раціонально використовують ПЕР.

Таблиця 5.2

Найбільш доцільні інструменти податкового регулювання енергорациональності

Напрями регулювання	Інструменти податкового регулювання	Інтегральний показник
Стимулювання фізичних осіб до раціонального енергоспоживання	Податкова знижка з ПДФО на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації енергоспоживання	0,489
	Податковий кредит з ПДФО на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації енергоспоживання	0,456
Стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів	Зниження ставки податку на прибуток для підприємств, які раціонально використовують енергоресурси	0,465
	Конкурс на право мати "податкові канікули" з податку на прибуток підприємств, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	0,420
Стимулювання НДДКР, що спрямовані на раціоналізацію енергоспоживання	"Податкові канікули" для підприємств, які здійснюють НДДКР, що спрямовані на раціоналізацію енергоспоживання	0,468
	Зниження ставки податку на прибуток на 10 % для платників податків, які здійснюють відповідні НДДКР	0,451
Стимулювання виробництва товарів та послуг, застосування яких раціоналізує енергоспоживання	Звільнення від оподаткування 80 % прибутку підприємств, які виготовляють товари, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів	0,460
	Податковий кредит з податку на прибуток для платників податку, що виробляють товари, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів	0,450
Стимулювання виробництва енергоресурсів з відновлюваних джерел	Звільнення від оподаткування прибутку від продажу палива та енергії з відновлюваних джерел	0,387
	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива	0,352

Для другого напрямку (стимулювання фізичних осіб до раціонального використання енергоресурсів) найкращими інструментами є податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності та податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів у розмірі 100 % таких витрат.

Для третього напрямку (стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів) найкращим інструментом є звільнення прибутку підприємств від податку на прибуток за умови спрямування такого прибутку на витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням НДДКР у сфері енергорациональності.

Для четвертого напрямку (стимулювання виготовлення виробів, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів) найкращим інструментом є звільнення від податку на прибуток 80 % прибутку від реалізації виробів, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів.

Для п'ятого напрямку (стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел) найкращими інструментами є звільнення прибутку від продажу палива та енергії з відновлюваних джерел від податку на прибуток підприємств.

Для кінцевого відбору інструментів податкового регулювання, що будуть застосовуватися для державного стимулювання раціонального споживання енергоресурсів, та для розрахунку очікуваного ефекту від їх застосування доцільним є використання методів імітаційного моделювання.

5.2. Імітаційне моделювання результатів застосування інструментів податкового регулювання з податку на доходи фізичних осіб

Для реалізації податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно на законодавчому рівні закріпити найбільш доцільні інструменти податкового регулювання. У попередньому підрозділі цієї роботи було оцінено альтернативні інструменти регулювання енерго-

раціональності засобами податкової політики за окремими напрямками податкового регулювання. За напрямом стимулювання фізичних осіб до раціонального споживання енергоресурсів два інструменти мають схоже значення інтегрального показника, тому для обґрунтування вибору найбільш доцільного з них можна використати метод імітаційного моделювання. Як зазначає Р. Шеннон, серед методів прикладного системного аналізу імітаційне моделювання є найпотужнішим інструментом дослідження складних систем та процесів, управління якими пов'язане з ухваленням рішень в умовах невизначеності. Порівняно з іншими методами таке моделювання дозволяє розглядати велику кількість альтернатив, покращувати якість управлінських рішень і точніше прогнозувати їх наслідки [166, с. 5]. На перевагу імітаційних моделей серед усіх типів моделей для використання у сфері оподаткування звертається увага й у роботі [92, с. 124], оскільки вони дозволяють найбільш виразно розглянути всі можливі ситуації і отримати оцінки результатів.

На відміну від математичної моделі, імітаційна модель допускає втручання в її роботу на будь-якому етапі моделювання перебудову, вставлення, усунення чи заміну окремих блоків моделі без суттєвої перебудови інших; її структура незалежна від характеру використовуваних змінних і від точності вихідних даних. З огляду на свою гнучкість, добру адаптованість до умов моделювання, нечутливість до змін структури та характеру змінних, імітаційні моделі відмінно відповідають особливостям застосування системного аналізу до дослідження складних систем [160, с. 9].

Моделювання результатів застосування інструментів податкового регулювання раціонального енергоспоживання пропонується здійснювати на основі принципів системної динаміки та потокової концепції Д. Форрестера [159–161], що полягають у наступному:

- всі зміни обумовлюються петлями зворотного зв'язку. Петля зворотного зв'язку – це замкнений ланцюжок взаємодії, який пов'язує вихідну дію з її результатом, що змінює характеристики навколишніх умов, які, у свою чергу, є "інформацією", що викликає подальші зміни [159, с. 52];

- у системі з петлями зворотних зв'язків необхідно ввести два типи змінних – рівні й темпи. Рівні – це накопичувачі системи, а темпи – потоки, що викликають зміну рівнів. Рівень акумулює загальну кількість, яка є результатом темпів, що "впадають" у нього, які додаються або віднімаються від рівня. Зміна рівнів викликається відповідними темпами потоків. Темп потоку контролюється тільки одним або декількома системними рівнями, але не іншими темпами. Усі системи, які змінюються в часі, можуть бути представлені як конструкції тільки рівнів і темпів [159, с. 53].

Методика побудови та аналізу виробничо-господарської моделі, за Д. Форрестером, включає наступні 6 етапів. По-перше, визначається конкретне виробничо-господарське питання, яке підлягає аналізу методом динамічного моделювання. Далі формулюються (в словесному вираженні) основні зв'язки або причинно-наслідкові залежності, що характеризують структуру досліджуваної системи. Третій етап полягає в побудові математичної моделі, причому кожна частина цієї моделі створюється на основі графічної схеми, що виражає зміст попереднього етапу. Четвертий етап – проектування поведінки модельованої системи або її змін у часі. П'ятий етап полягає в імітації динаміки системи на цифрових обчислювальних машинах. Результати порівнюються з наявними даними про аналогічні реальні процеси. Шостий, заключний етап – включення в модель переглянутих параметрів або заходів з наступним моделюванням на ЕОМ для визначення їх впливу на кінцеві результати [161, с. 11].

Для побудови потокової (системно-динамічної) імітаційної моделі застосування інструментів податкового регулювання було обрано пакет системної динаміки Vensim PLE, що є спеціалізованою програмною оболонкою, яка, як зазначається в роботі [93, с. 3], забезпечує можливість реалізації всіх основних етапів імітаційного дослідження – від побудови структурної схеми моделі у вигляді діаграми причинно-наслідкових зв'язків до порівняльного аналізу результатів прогонів машинної програми в процесі експериментування з готовою моделлю.

Слід зазначити, що в реальній ситуації на податкове регулювання раціонального використання енергоресурсів впливає дуже багато факторів, основні з яких були описані в третьому розділі цієї роботи. Урахування всіх факторів в імітаційній моделі зробить таку модель складною для візуалізації та аналізу, на що звертається увага й у роботі [152, с. 113], тому в процесі побудови моделі доцільним є застосування узагальнення та абстрагування.

Також необхідно враховувати, що соціально-економічне прогнозування, як і будь-яке прогнозування взагалі, може бути успішним лише за певної стабільності умов. Однак рішення органів влади, окремих осіб, інші події змінюють умови, і події розвиваються інакше, ніж раніше передбачалося. Тому доцільним є застосування методу сценаріїв – методу декомпозиції задач прогнозування, що передбачає виділення набору окремих варіантів розвитку подій (сценаріїв) [108, с. 698].

Як відомо, в процесі прийняття рішень на основі аналізу ситуації (у разі ситуаційного аналізу), в тому числі аналізу результатів прогнозних досліджень, можна виходити з різних критеріїв. Так, можна орієнтуватися на те, що ситуація складеться найгіршим, або найкращим, або середнім (у будь-якому сенсі) чином. Можна спробувати окреслити заходи, що забезпечують мінімально допустимі корисні результати за будь-якого варіанта розвитку ситуації тощо [108, с. 699].

За результатами оцінювання, зробленого в попередньому підпункті цієї роботи, для другого напряму податкового регулювання (стимулювання фізичних осіб до раціонального споживання енергоресурсів) найкращими інструментами є податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності та податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі 100 % таких витрат. Для вибору найкращого з цих інструментів та для розрахунку очікуваного ефекту від їх застосування було побудовано імітаційні моделі (рис. 5.2 та 5.3). Аналіз здійснювався за наступними сценаріями:

1) відсутність інструментів податкового стимулювання фізичних осіб до раціонального використання енергоресурсів;

2) податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, у розмірі 100 % таких витрат за умови, що за рік пільгою скористається 3 % найманих працівників;

3) податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, у розмірі 100 % таких витрат за умови, що за рік пільгою скористається 12 % найманих працівників;

4) податковий кредит з податку на доходи фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, у розмірі 100 % таких витрат за умови, що за рік пільгою скористається 12 % найманих працівників.

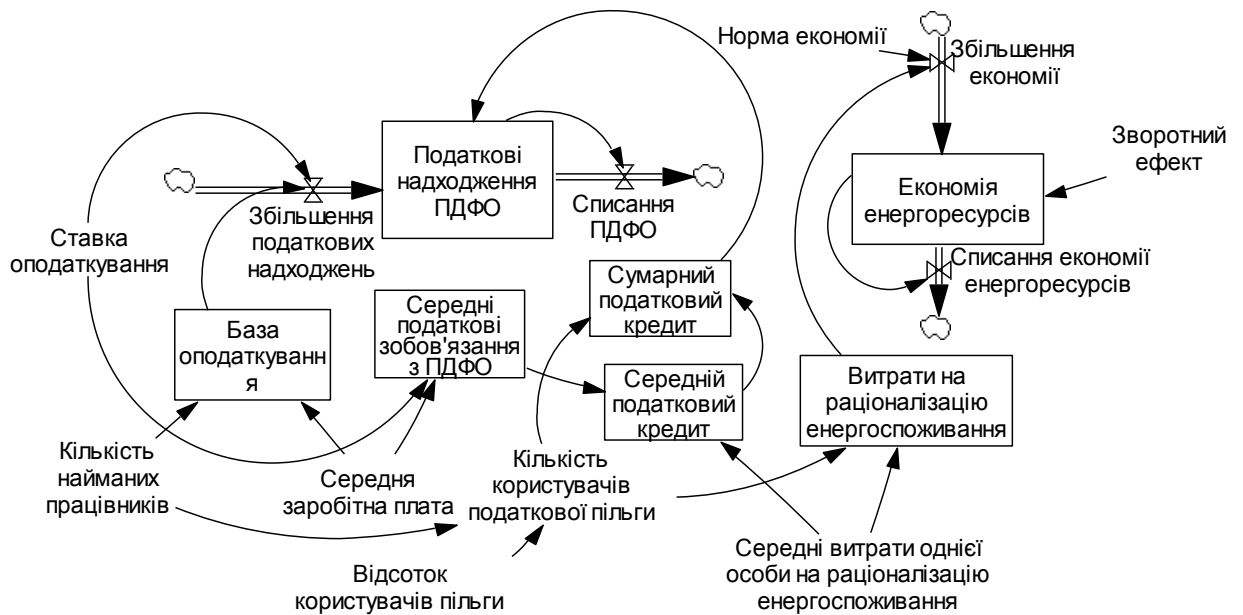


Рис. 5.2. Модель застосування податкового кредиту з податку на доходи фізичних осіб для стимулювання економії енергоресурсів

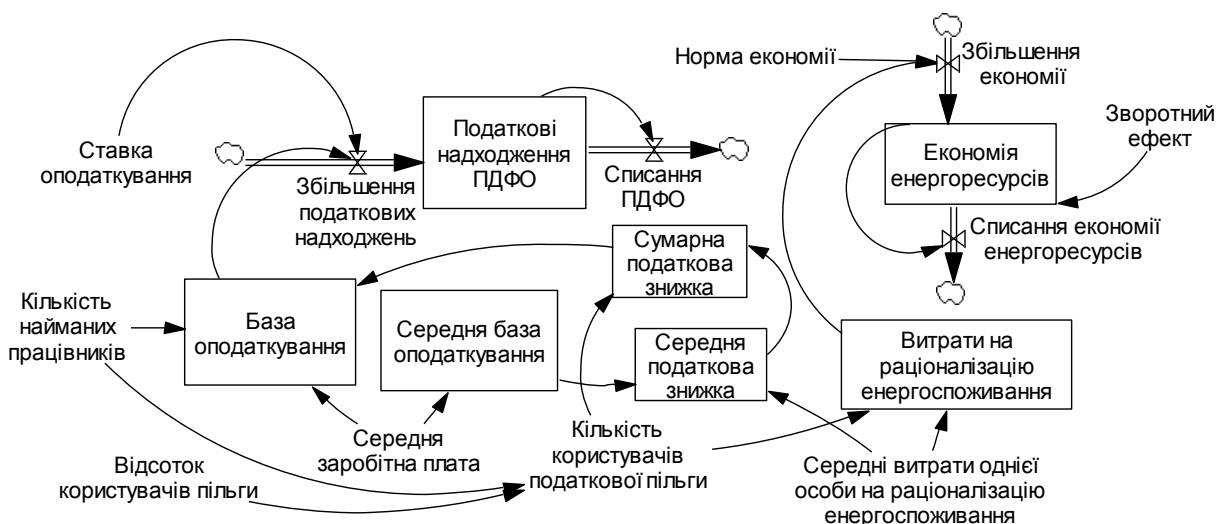


Рис. 5.3. Модель застосування податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб для стимулювання економії енергоресурсів

Передбачається, що податковий кредит буде надаватися в сумі витрат на раціоналізацію енергоспоживання, але не більше податкових зобов'язань за відповідний місяць. Податкова знижка також може надаватися в сумі витрат на раціоналізацію енергоспоживання, але не більше бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб за відповідний місяць.

Відповідно до основних положень системної динаміки всі змінні, що використовуються в моделі, були поділені на рівні, темпи та додаткові змінні (константи та змінні проміжного розрахунку), що зображено в табл. 5.3. Текст програми наведено в додатку К.

**Класифікація основних змінних системно-динамічних моделей
застосування податкового кредиту та податкової знижки з податку
на доходи фізичних осіб**

Рівні	Темпи	Змінні проміжного розрахунку	Константи
1. Податкові надходження ПДФО. 2. Економія енергоресурсів. 3. Витрати на раціоналізацію енергоспоживання	1. Збільшення податкових надходжень. 2. Збільшення економії	1. База оподаткування. 2. Кількість користувачів податкової пільги. 3. Середня база оподаткування. 4. Середня податкова знижка. 5. Сумарна податкова знижка. 6. Середні податкові зобов'язання з ПДФО. 7. Середній податковий кредит	1. Відсоток користувачів пільги. 2. Зворотний ефект. 3. Кількість найманих працівників. 4. Норма економії. 5. Середня заробітна плата. 6. Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання. 7. Ставка оподаткування

Основою моделей є наступна система рівнянь (5.10 – 5.18):

$$ВРЕ(t) = \int_t^T ККПП(t) \times СерВРЕ(t) + ВРЕ(-1), \quad (5.10)$$

$$ККПП(t) = ВКП(t) \times КНП(t), \quad (5.11)$$

$$ЕЕ(t) = \int_t^T ЗБЕ(t) \times ЗвЕ/100 + ЕЕ(t-1), \quad (5.12)$$

$$ЗБЕ(t) = ВРЕ(t) \times НЕ(t), \quad (5.13)$$

$$ПНпдфо(t) = \int_t^T ЗБПН(t) - СПК(t) + ПНпдфо(t-1), \quad (5.14)$$

$$ЗБПН(t) = БО(t) \times СО(t)/100, \quad (5.15)$$

$$БО(t) = КНП(t) \times (СерЗП(t) - СерЗП(t) \times ЕСВ(t)/100) - СПЗ(t), \quad (5.16)$$

$$СПК(t) = ККПП(t) \times СерПК(t), \quad (5.17)$$

$$СПЗ(t) = ККПП(t) \times СерПЗ(t), \quad (5.18)$$

де t – поточний момент часу;

T – кінцевий момент часу;

$ВРЕ$ – витрати на раціоналізацію енергоспоживання;

ККПП – кількість користувачів податкової пільги;
СерВРЕ – середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання;
ВКП – відсоток користувачів пільги;
КНП – кількість найманих працівників;
ЕЕ – економія енергоресурсів;
ЗБЕ – збільшення економії енергоресурсів;
ЗвЕ – зворотний ефект;
НЕ – норма економії;
ПН – податкові надходження податку на доходи фізичних осіб;
ЗБПН – збільшення податкових надходжень податку на доходи фізичних осіб;
СПК – сумарний податковий кредит;
СПЗ – сумарна податкова знижка;
БО – база оподаткування;
СО – ставка оподаткування;
СерЗП – середня заробітна плата;
ЄСВ – розмір єдиного соціального внеску;
СерПК – середній податковий кредит;
СерПЗ – середня податкова знижка.

Розрахунок ефекту застосування інструментів податкового регулювання було зроблено на основі такого способу заощадити електроенергію, як заміна звичайних ламп розжарювання (ЛР) на компактні люмінесцентні лампи (КЛЛ). З порівняння ламп розжарювання і компактних люмінісцентних ламп, яке було зроблене в роботі [142, с. 876], видно, що одна КЛЛ потужністю 23 Вт повністю може замінити ЛР потужністю 100 Вт. Для розрахунків припустимо, що в середньому одна лампа працює 3 години на добу (1 095 годин на рік). Одна звичайна лампа (ЛР) на 100 Вт за одну годину споживає 0,1 кВт електроенергії (109,5 кВт·год. енергії за рік), КЛЛ споживає 0,023 кВт електроенергії (25,185 кВт·год. енергії за рік), таким чином, економія за рік від застосування однієї енергозберігальної лампи може скласти 84,315 кВт·год. Середня вартість КЛЛ потужністю 23 Вт на ринку України в 2012 році складає 20 грн. Припустимо, що кожна особа замінить 5 ламп (мінімальна кількість ламп в одній оселі), тому витрати на раціоналізацію енергоспоживання складуть 100 грн. Якщо знайти відношення економії від застосування однієї КЛЛ за рік до її

вартості, то вийде, що 1 грн витрат призведе до економії 4,22 кВт·год. енергії за рік (тобто норма економії буде 0,35 кВт·год/грн за місяць). Розмір констант, що закладені в модель застосування інструментів податкового регулювання, наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Константи, що використовувалися в процесі імітації застосування інструментів податкового регулювання

Назва константи	Одиниці вимірювання	Значення
Відсоток користувачів пільгою	%/міс.	0,25 та 1 залежно від ситуації
Зворотний ефект	%	10*
Кількість найманих працівників	чол.	10 612 700**
Норма економії	кВт·год /грн за місяць	0,35
Середня заробітна плата	грн	2 813***
Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання	грн	100
Ставка оподаткування	%	15

Примітка:

*у моделях враховано зворотний ефект у розмірі 10 %, який означає, що підвищення ефективності використання енергоресурсів призведе до економії лише в розмірі 90 % від можливого зниження споживання енергоресурсів, оскільки за рахунок зменшення витрат на енергоресурси збільшиться час роботи та/або потужність освітлювальних приладів;

** середньооблікова кількість штатних працівників в Україні станом на березень 2012 року за даними Держкомстату України;

*** середня заробітна плата по Україні станом на березень 2012 року за даними Держкомстату України [192].

Результати імітації надання податкових пільг з ПДФО на всій території України наведено в додатку Л. Порівняння втрат бюджету (за рахунок недоотримання надходжень податку на доходи фізичних осіб) за умови реалізації окреслених сценаріїв наведено на рис. 5.4, а економії енергоресурсів – на рис. 5.5. Слід зазначити, що економія за рік може бути й більшою, якщо лампа буде працювати не три години на день, а чотири або п'ять. Також ефект від використання податкових пільг буде більшим у разі реалізації платниками більш ефективних проектів, ніж заміна ЛР на КЛЛ.

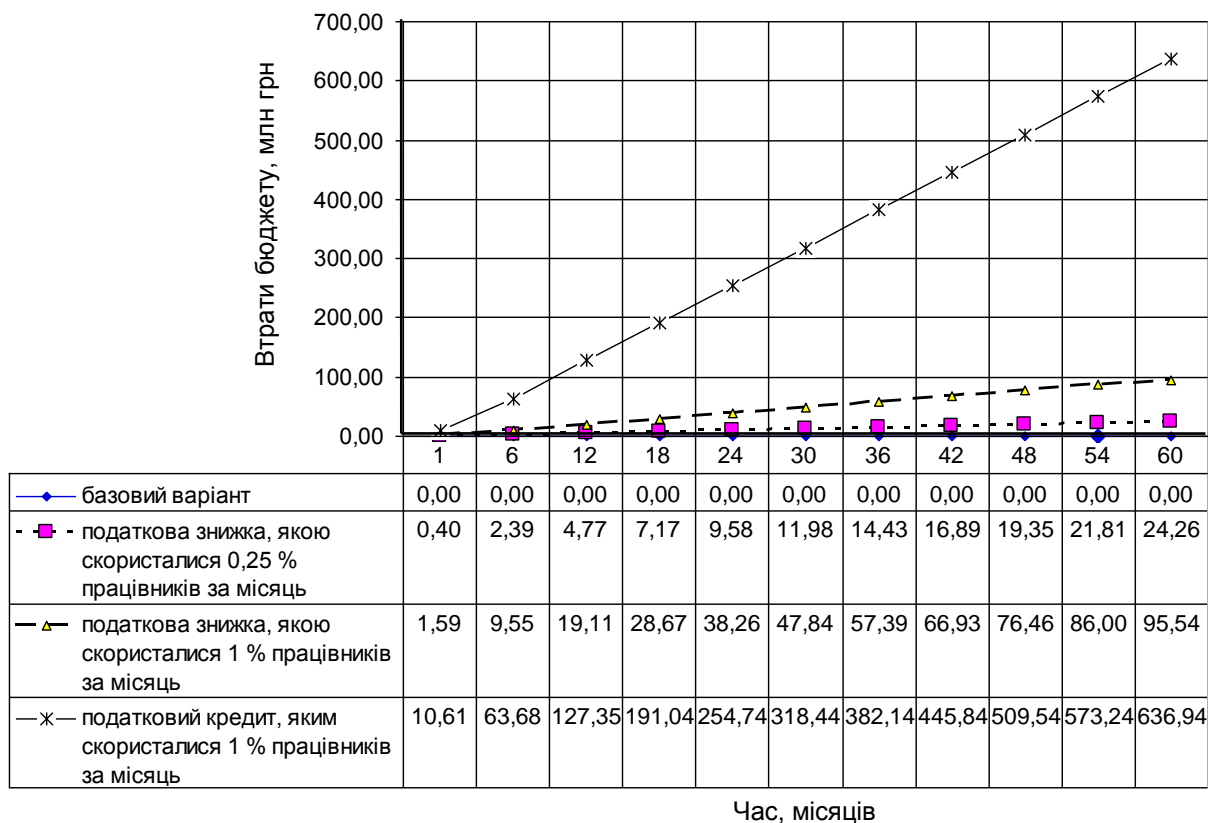


Рис. 5.4. Втрати бюджету (за рахунок недоотримання надходжень податку на доходи фізичних осіб)

Таким чином, за результатами імітаційного моделювання надання податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб у розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності може призвести до втрат бюджету в розмірі 19,11 млн грн на рік за умови, що такою пільгою за місяць скористається 1 % найманих працівників, кожен з яких витратить на зазначені цілі по 100 грн. Економія енергоресурсів за таких умов у процесі реалізації проектів з місячною нормою економії 0,35 кВт·год/грн (така норма економії відповідає заміні ламп розжарювання компактними люмінесцентними лампами) може скласти 220,6 млн кВт·год за перший рік застосування інструменту податкового регулювання (навіть за найнижчим тарифом на електроенергію для населення станом на початок 2013 року 23,35 коп/кВт·год це складе 51,51 млн. грн.) та 5 917,1 млн. кВт·год за п'ять років за рахунок накопичення ефекту (у грошовому виразі економія складе 1 381,64 млн грн). У разі застосування податкового кредиту за таких самих умов втрати бюджету можуть скласти 127,35 млн грн на рік.

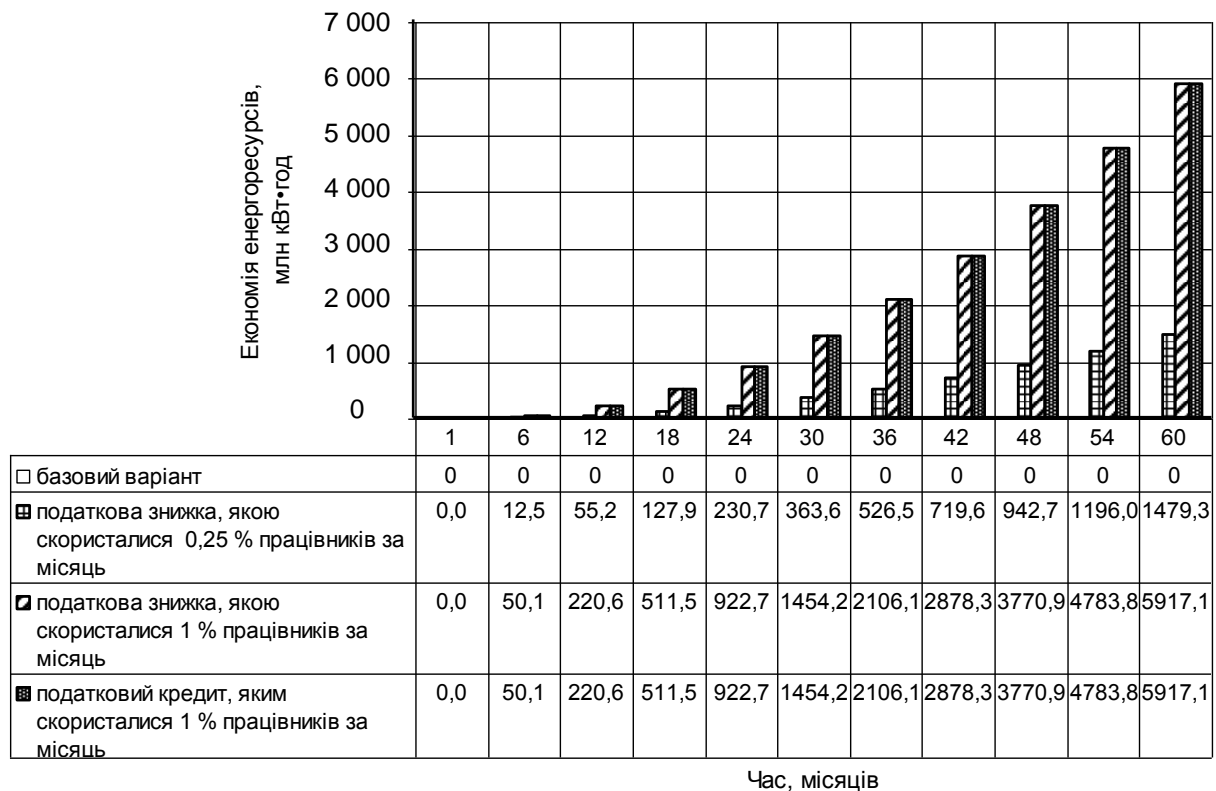


Рис. 5.5. Сумарна економія енергоресурсів на території України за окремими ситуаціями застосування інструментів податкового регулювання з податку на доходи фізичних осіб

В умовах дефіциту бюджету більш доцільним є застосування податкової знижки, ніж податкового кредиту. Можна очікувати, що кількість платників, які скористаються пільгою у вигляді податкової знижки, буде меншою за кількість платників, які б скористалися податковим кредитом (через те, що податкова знижка є менш привабливою для платників податків), тому економія енергоресурсів буде меншою, ніж у разі застосування податкового кредиту, однак відношення економії енергоресурсів до втрат бюджету в разі застосування податкової знижки буде більшим.

Доцільним є застосування податкової знижки в тому місяці, в якому були здійснені витрати на раціоналізацію енергоспоживання (або ж протягом 12-ти місяців від зазначеної дати на вибір платника податків). Порядок надання податкової знижки в наступному році шляхом повернення раніше сплачених сум ПДФО на рахунки платників податків, який зараз передбачено ПКУ, має багато недоліків. По-перше, такий порядок має більш компенсаційний, а ніж стимуляційний характер, тому що

платник податків в одному і тому ж періоді повинен здійснити певні витрати та в повному обсязі сплатити податок на доходи фізичних осіб, і лише в наступному році він буде мати право на повернення сплаченого податку, що не створює достатньої мотивації в платників податків. По-друге, порядок надання податкової знижки, який застосовується сьогодні в Україні, потребує великих витрат часу як з боку платників податків (на заповнення та подання податкової декларації, відкриття відповідного рахунку в банку тощо), так і з боку контролюючих органів (на прийняття та перевірку відповідних декларацій та первинних документів, повернення раніше сплачених сум податку тощо). Зазначених недоліків можна було б уникнути, якщо дозволити платникові податку враховувати податкову знижку в процесі розрахунку місячного оподаткованого доходу.

5.3. Моделювання результатів застосування інструментів з податку на прибуток

Для вибору найкращого податкового інструменту за напрямом стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів та для розрахунку очікуваного ефекту від їх застосування було побудовано імітаційні моделі (рис. 5.6 – 5.8). Аналіз здійснювався за наступними сценаріями:

- 1) відсутність інструментів бюджетно-податкового стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання енергоресурсів;
- 2) надання податкової знижки з податку на прибуток за умови, що за рік пільгою скористається 1 % підприємств;
- 3) надання податкової знижки з податку на прибуток за умови, що за рік пільгою скористається 5 % підприємств;
- 4) зниження ставки податку на прибуток залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку становлять витрати на підвищення ефективності використання енергоресурсів;
- 5) застосування "податкових канікул" з податку на прибуток за умови спрямування всього прибутку на впровадження енергорациональних технологій;
- 6) застосування компенсації процентів за кредитами, що залучені суб'єктами господарювання для реалізації енергоефективних проектів.

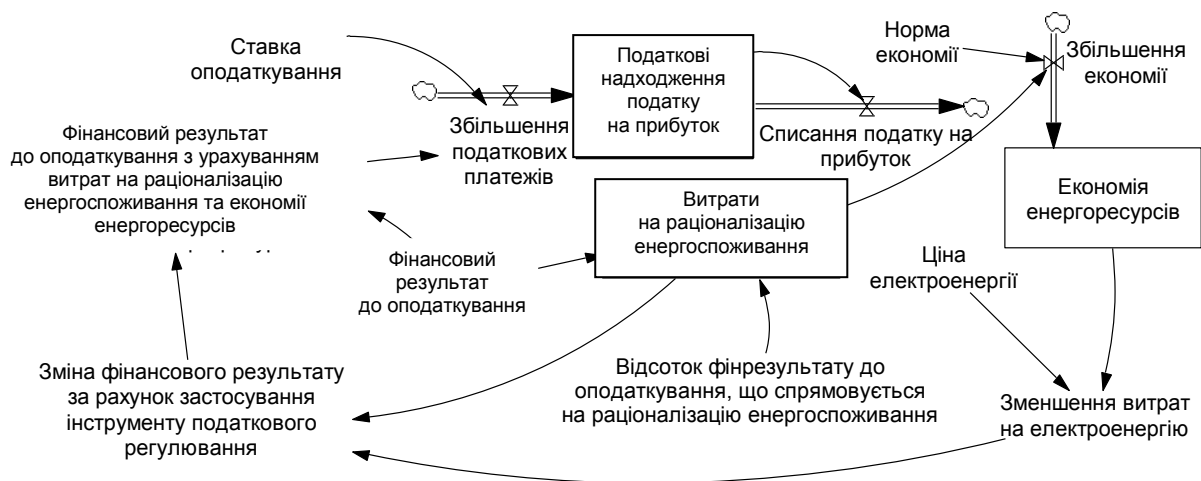


Рис. 5.6. Модель застосування податкової знижки з податку на прибуток для стимулювання раціонального енергоспоживання

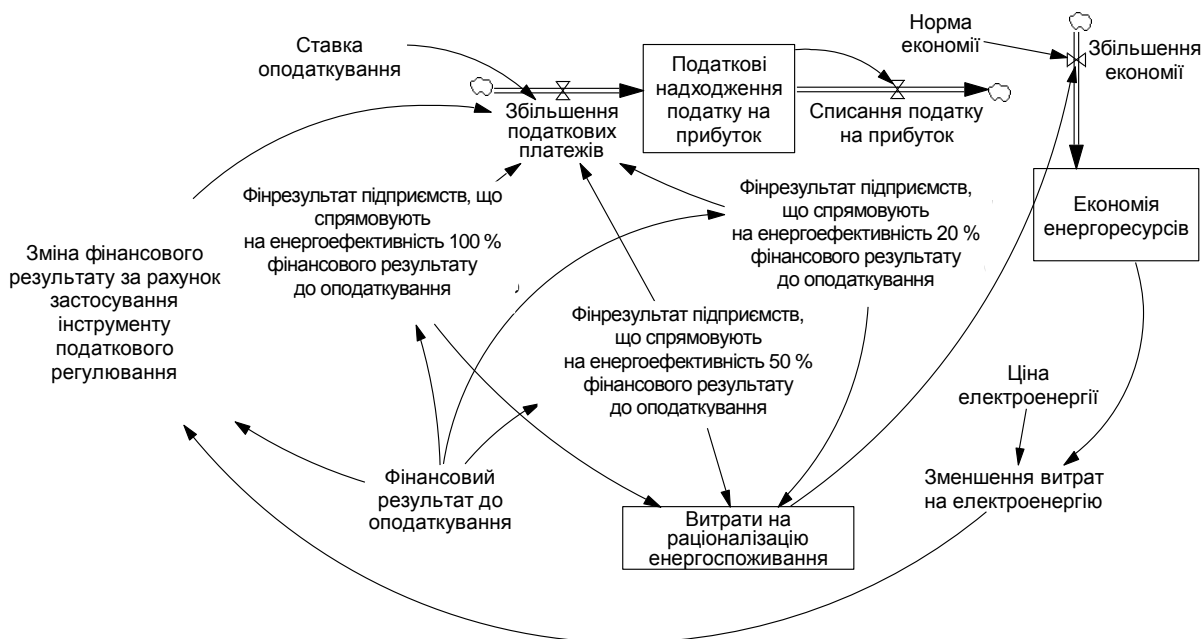


Рис. 5.7. Модель застосування зниженої ставки податку на прибуток для стимулювання раціонального енергоспоживання

Механізм застосування інструменту податкового регулювання підвищення ефективності використання енергоресурсів у вигляді зниження ставки податку на прибуток може бути таким: для споживачів енергоресурсів можна застосовувати знижувальні коефіцієнти до ставки податку залежно від ступеня економії паливно-енергетичних ресурсів. Наприклад, можна знижувати ставку податку пропорційно до зниження енергоємності

продукції, що виробляється. Необхідно використовувати показник саме енергоємності продукції, а не кількості споживаних паливно-енергетичних ресурсів, оскільки зменшення кількості споживання ПЕР може бути викликане знизенням обсягу виробництва, а не енергоощадністю. Для уникнення зловживань у процесі використання цієї пільги (наприклад, навмисного завищення енергоємності продукції з метою скористатися пільгою в наступному році) необхідно встановити наступне обмеження: дозволити застосовувати цю пільгу лише після досягнення показника енергоємності продукції на конкретному підприємстві середнього значення по Україні. Недоліком такого механізму є те, що момент застосування пільги припадає на стадію, коли енергозберігальні технології вже діють і не застосовується на стадії їх упровадження.

Також можна застосовувати знижувальні коефіцієнти до ставки податку залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку становлять витрати на підвищення ефективності використання енергоресурсів. Перевага цього механізму полягає в тому, що інструмент застосовується в тому ж періоді, що й витрати на енергорациональність, до того ж адміністрування є легшим, ніж у випадку знизення ставки податку залежно від ступеня економії паливно-енергетичних ресурсів. Після застосування коефіцієнта доцільним є округлення ставки до цілих.

З метою моделювання ефекту від застосування знизеної ставки податку припустимо, що 1 % платників податків спрямує на підвищення енергоефективності 100 % оподаткованого прибутку, 5 % платників податків спрямує 50 % оподаткованого прибутку, а 10 % платників спрямує 20 % оподаткованого прибутку, ставка податку на прибуток у 2012 році буде для перших – 0 %, для других – 11 % ($21 \% \times 0,5 = 11 \%$), а для третіх – 17 % ($21 \% \times 0,8 = 17 \%$).

Зміст наступного інструменту податкового стимулювання ефективного споживання енергоресурсів суб'єктами підприємницької діяльності, що має високий інтегральний показник, полягає у звільненні суб'єкта господарювання на постійній основі або на встановлений час ("податкові канікули") від сплати податку на прибуток за умови дотримання ним усіх встановлених умов. За результатами експертного оцінювання та таксономічного аналізу найбільший інтегральний показник має варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету. З метою стимулювання впровадження енерго-

раціональних технологій така пільга матиме наступний вигляд: суб'єкт господарювання звільняється на встановлений час від сплати податків за умови спрямування всього прибутку на впровадження енергорациональних технологій.

Якщо поглянути на зазначений механізм застосування податкових канікул з позиції податкових надходжень, то можна дійти висновку, що наслідки для бюджету будуть такі ж, як і в разі застосування податкової знижки за умови спрямування всього прибутку на енергоощадні заходи. У разі застосування податкової знижки в розмірі всього оподаткованого прибутку (така умова висувається в разі застосування "податкових канікул") результатом буде відсутність податкових платежів у відповідного підприємства за рахунок зменшення оподаткованого прибутку, а під час "податкових канікул" податкові платежі будуть відсутні за рахунок зменшення податкових зобов'язань. Таким чином, необхідності в імітаційному моделюванні немає.

Для обґрунтування вибору між бюджетними та податковими інструментами доцільним є моделювання результатів застосування компенсації процентів за кредитами, що залучені суб'єктами господарювання для реалізації енергоефективних проектів, яка передбачена чинним законодавством (рис. 5.8). Слід зазначити, що компенсація відсотків за кредитами стимулює впровадження енергоефективних проектів лише за рахунок кредитних ресурсів. Такий механізм не буде впливати на СПД, які б могли реалізувати енергоефективні проекти за рахунок власних коштів. До того ж механізм, що передбачений чинним законодавством, коли компенсація надається лише після того, як відсотки за кредитом вже були сплачені, і при цьому необхідно ще виграти в конкурсі (тобто немає гарантії, що компенсація буде отримана), скоріше за все, не буде гарним стимулом для реалізації енергоефективних проектів.

Розрахунок ефекту застосування інструментів податкового регулювання було зроблено на основі такого виду економічної діяльності, як виробництво гумових та пластмасових виробів. За даними роботи [132, с. 73] витрати електроенергії на всю вироблену продукцію за 2011 рік з цього виду діяльності склали 822 534 тис. кВт·год, а фінансовий результат до оподаткування у цьому ж році за даними роботи [227] склав 168,1 млн грн. Норму економії розраховано на прикладі, який наведено в роботі [131, с. 159]: цех обладнаний 80 люмінесцентними світильниками, що складаються з двох ламп 60 Вт і двох ПРА 12 Вт. Установивши відбивачі на сві-

тильники (вартість відбивачів, зі встановленням – 15 доларів) і видаливши одну лампу, без зменшення рівня світлового потоку можна одержати таку економію електроенергії за рік: $80 \text{ світильників} \times (0,06 + 0,012) \text{ кВт/відбивач} \times 16 \text{ год/день} \times 220 \text{ діб/рік} = 20\,275 \text{ кВт}\cdot\text{год}$. Капіталовкладення: $120 \text{ грн/відбивач} \times 80 \text{ відбивачів} = 9\,600 \text{ грн}$.

Таким чином, річна норма економії за даним прикладом складе: $20\,275 \text{ кВт}\cdot\text{год} / 9\,600 = 2,11 \text{ (кВт}\cdot\text{год/грн)}$.

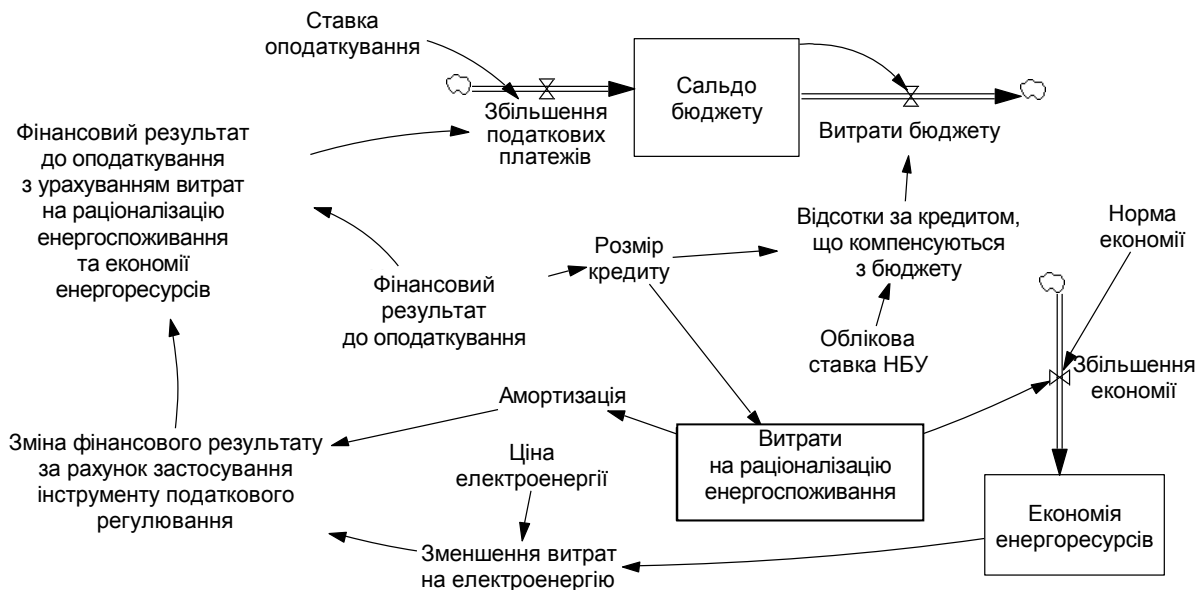


Рис. 5.8. Модель застосування компенсації процентів за кредитами, що залучені суб'єктами господарювання для реалізації енергоефективних проектів

Під нормою економії енергії пропонується розуміти відношення абсолютної суми економії енергії за конкретний період (місяць, квартал, рік) до суми вкладеного в раціоналізацію енергоспоживання капіталу, тобто норма економії показує, скільки одиниць енергії (в даному випадку кВт·год) дозволить зекономити одна гривня капіталовкладень.

Слід зазначити, що ефект від використання податкових пільг буде залежати від того, наскільки ефективними будуть енергозберігальні проекти, що будуть реалізовуватися платниками податків, тобто він буде більшим у разі реалізації платниками більш ефективних проектів, ніж наведений у прикладі, та меншим – у випадку реалізації менш ефективних проектів.

Амортизація основних засобів, що придбані в рамках реалізації енергоефективних проектів, під час моделювання передбачена за прямолінійним методом (строк корисного використання основних засобів прийнятий на рівні 12 років, що передбачено пп. 145.1 ПКУ для 9-ї групи основних засобів).

Результати імітації застосування бюджетно-податкових інструментів наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

**Результати імітації застосування інструментів
бюджетно-податкового регулювання**

Час (роки)	Сценарії бюджетно-податкового регулювання				
	Базовий варіант (відсутність регулювання)	Податкова знижка у випадку спрямування в енергоефективність 1 % фінрезультату	Зниження ставки податку на прибуток	Податкова знижка у випадку спрямування в енергоефективність 5 % фінрезультату	Компенсація відсотків за кредитом
Економія енергоресурсів, тис. кВт·год					
1	0	0	0	0	0
2	0	3 546,91	1 9508,00	17 734,55	3 546,91
3	0	10 640,73	58 524,01	53 203,65	10 640,73
4	0	21 281,46	117 048,02	106 407,30	21 281,46
5	0	35 469,10	195 080,03	177 345,50	35 469,10
6	0	53 203,65	292 620,06	266 018,24	53 203,65
7	0	74 485,10	409 668,10	372 425,54	74 485,10
8	0	99 313,47	546 224,13	496 567,36	99 313,47
9	0	127 688,75	702 288,13	638 443,78	127 688,75
10	0	159 610,94	877 860,16	798 054,72	159 610,94
Річне сальдо бюджету, тис. грн					
1	35 301,00	35 301,00	33 435,09	35 301,00	22 693,50
2	35 301,00	34 947,99	33 435,09	33 535,95	22 664,08
3	35 301,00	35 300,13	37 313,42	35 296,65	23 339,82
4	35 301,00	36 357,42	45 070,06	40 583,10	24 720,70
5	35 300,99	38 119,86	56 705,06	49 395,31	26 806,73
6	35 300,99	40 587,46	72 218,37	61 733,28	29 597,92
7	35 300,99	43 760,19	91 610,02	77 596,98	33 094,25
8	35 300,99	47 638,08	114 879,97	96 986,46	37 295,73
9	35 300,99	52 221,12	142 028,22	119 901,63	42 202,37
10	35 300,99	57 509,34	173 054,85	146 342,66	47 814,15
Сумарне сальдо бюджету за весь період з початку використання, тис. грн					
1	35 301,00	35 301,00	33 435,09	35 301,00	22 693,50
2	70 602,00	70 248,99	66 870,18	68 836,95	45 357,58
3	105 903,00	105 549,12	104 183,60	104 133,60	68 697,40
4	141 204,00	141 906,54	149 253,66	144 716,70	93 418,10
5	176 504,99	180 026,40	205 958,72	194 112,02	120 224,82
6	211 805,98	220 613,86	278 177,09	255 845,30	149 822,75
7	247 106,98	264 374,05	369 787,10	333 442,27	182 916,99
8	284 170,97	312 012,13	484 667,07	430 428,74	220 212,72
9	317 708,96	364 233,25	626 695,30	550 330,37	262 415,09
10	353 009,95	421 742,59	799 750,14	696 673,02	310 229,25

Порівняння сальдо державного бюджету за умови реалізації окреслених сценаріїв наведено на рис. 5.9 та 5.10.

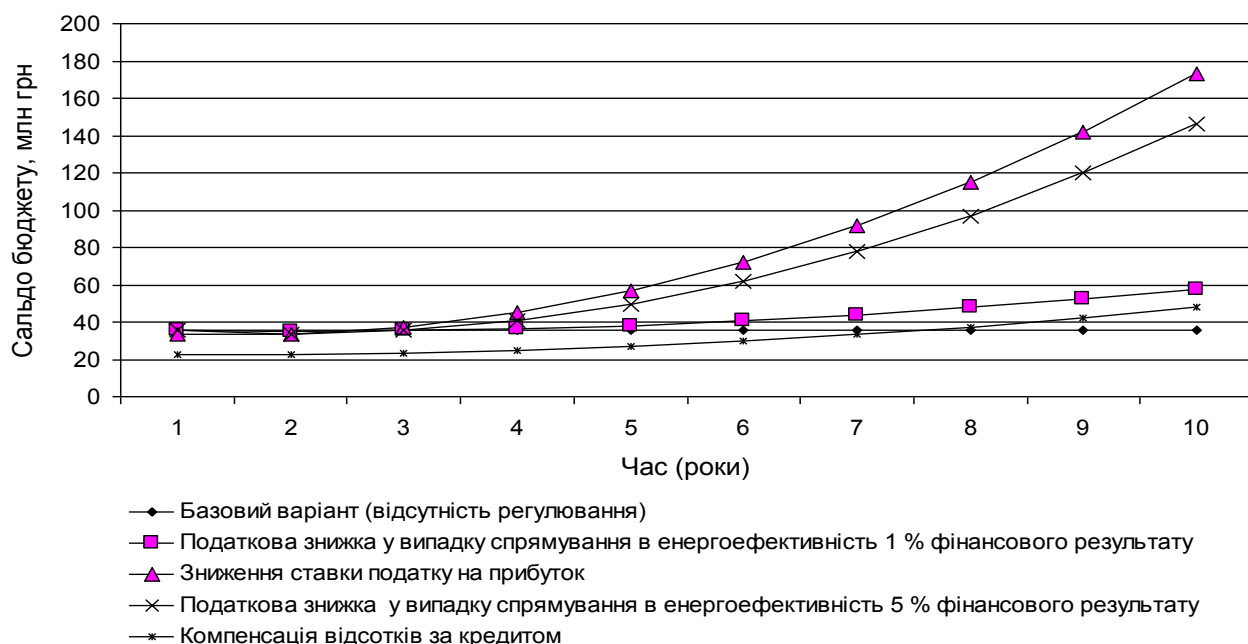


Рис. 5.9. Динаміка річного сальдо бюджету в окремих ситуаціях застосування інструментів бюджетно-податкового стимулювання раціонального енергоспоживання

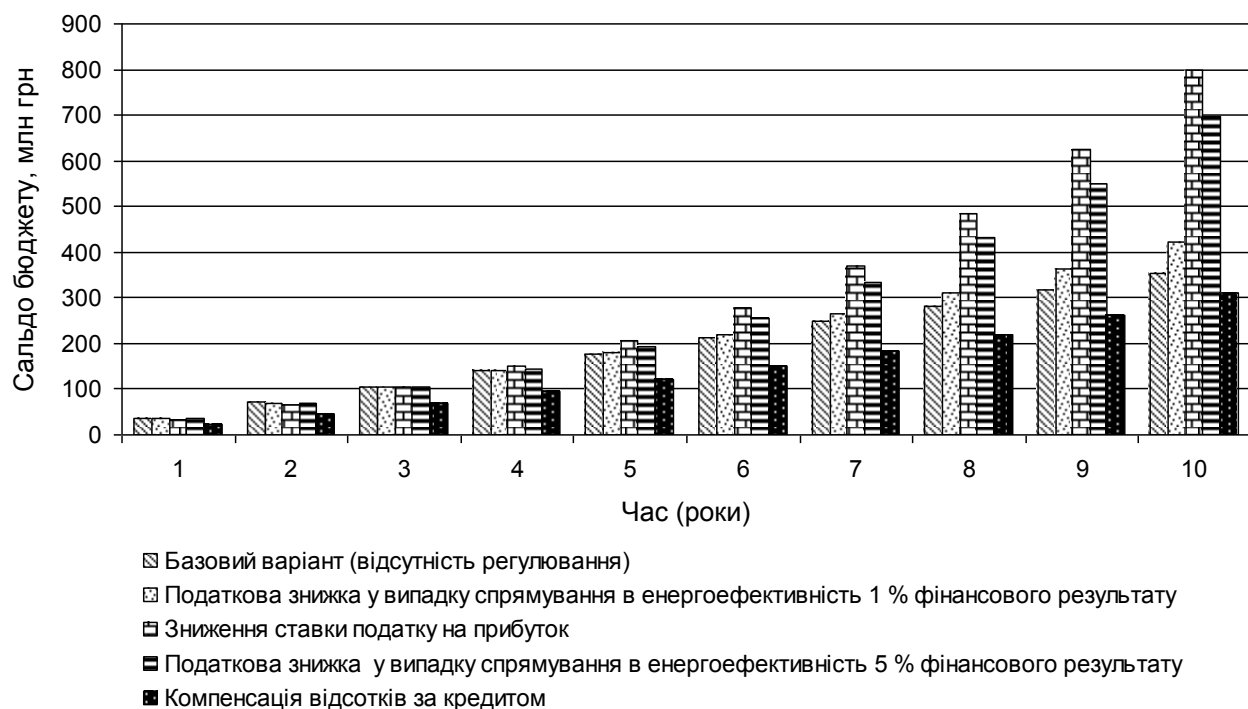


Рис. 5.10. Сумарні податкові надходження (сальдо бюджету) за 10 років

Таким чином, найбільшими податкові надходження будуть у разі застосування інструменту у вигляді зниження ставки податку на прибуток залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку становлять витрати на підвищення ефективності використання енергоресурсів. У випадку застосування компенсації відсотків за кредитами лише на сьомому році позитивне сальдо бюджету буде більшим, ніж за базового варіанта (відсутності державного регулювання).

Як видно з рис. 5.10, сумарний ефект для державного бюджету від застосування компенсації відсотків за кредитами (не зважаючи на те, що компенсації підлягають не всі фактично сплачені відсотки, а лише в розмірі облікової ставки НБУ – 7,5 %) за 10 років буде меншим, ніж за базового варіанта (відсутності регулювання). Іншими словами, сумарні витрати бюджету на надання компенсацій відсотків за кредитами, що залучені суб'єктами господарювання для реалізації енергоефективних проектів, за 10 років застосування будуть більшими за суму додаткових податкових надходжень.

Отже, за результатами імітаційного моделювання зниження ставки податку на прибуток залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку у звітному періоді складають витрати на підвищення ефективності споживання енергоресурсів, може забезпечити додаткові податкові надходження в розмірі 206 млн грн за 5 років застосування за рахунок збільшення фінансового результату підприємств (за умови, що 1 % платників податку спрямує на підвищення енергоефективності увесь прибуток, 5 % платників спрямують половину прибутку, а 10 % платників спрямують на зазначені цілі 20 % прибутку). Економія енергоресурсів за таких умов, якщо будуть реалізовані проекти із середньою річною нормою економії енергії 2,11 кВт·год/грн, лише для виробництва гумових та пластмасових виробів може скласти 195 млн. кВт·год за 5 років. Тобто навіть за найнижчим тарифом для суб'єктів підприємницької діяльності на початок 2013 року в Києві (75,11 коп. / кВт·год) зменшення витрат на енергоресурси для зазначеного виду діяльності складе 146,46 млн грн.

Порівняння економії енергоресурсів за умови реалізації окреслених сценаріїв наведено на рис. 5.11.

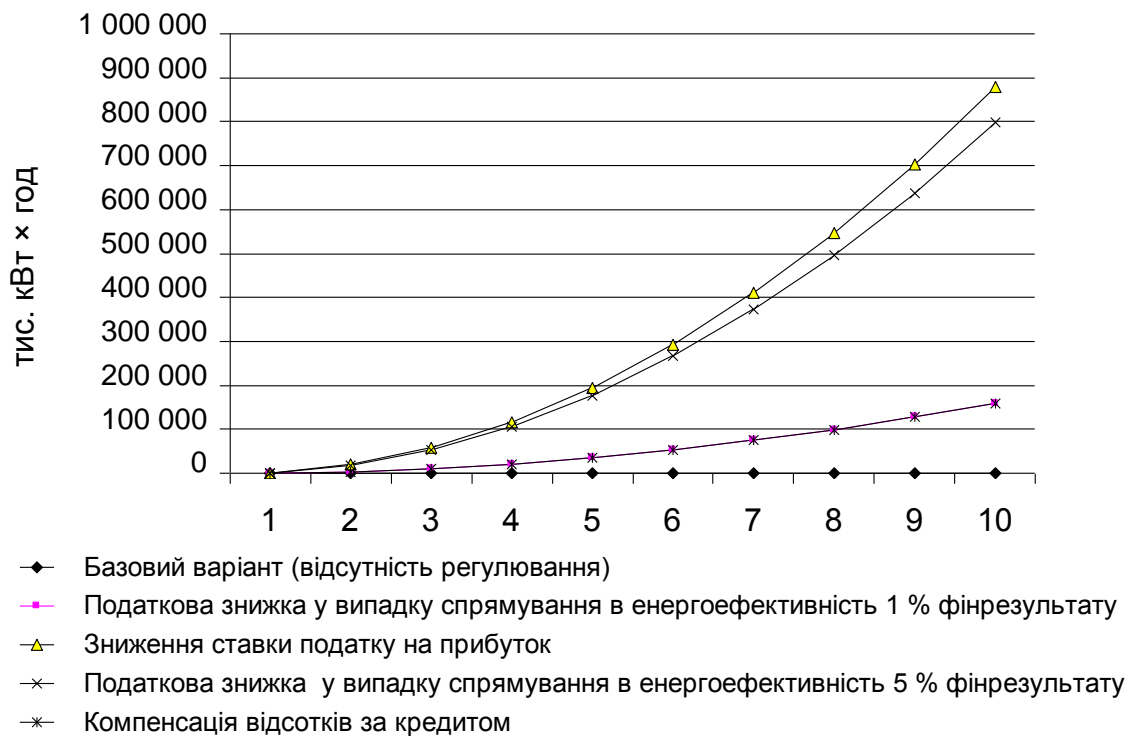


Рис. 5.11. Економія енергоресурсів за рахунок застосування інструментів податкового регулювання

Таким чином, стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів доцільно здійснювати за рахунок зниження ставки податку на прибуток залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку становлять витрати на підвищення ефективності використання енергоресурсів. Перевагою цього інструмента є можливість для суб'єктів господарювання вивільнити додаткові кошти в періоді впровадження енергоефективних заходів, а також те, що цим інструментом зможуть скористатися ті, хто спрямує на підвищення енергоефективності як увесь прибуток, так і якусь його частину.

5.4. Обґрунтування рекомендацій щодо внесення змін до податкового законодавства

Проведене експертне оцінювання, таксономічний аналіз та імітаційне моделювання дозволили сформулювати систему найбільш доцільних інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, що зображена на рис. 5.12.



Рис. 5.12. Система інструментів, яку доцільно використовувати для податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів

Для законодавчого закріплення зазначеної системи інструментів податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно внести відповідні зміни до ПКУ, що наведені в додатку М.

Стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів, як уже було зазначено, доцільно здійснювати за рахунок зниження ставки податку на прибуток. Для цього ст. 151 "Ставки податку" ПКУ необхідно доповнити п. 151.4 такого змісту: "Ставка податку на прибуток знижується пропорційно до того, яку частку оподаткованого прибутку у звітному періоді становлять витрати на підвищення ефективності споживання енергоресурсів. Результатом таких витрат має бути

зменшення споживання традиційних енергоресурсів на одиницю виробленої продукції (послуг)".

Такою пільгою зможуть скористатися ті, хто спрямує на підвищення енергоефективності як увесь прибуток, так і якусь його частину, що повинно зацікавити платників податків. Для державного бюджету зниження ставки податку на прибуток залежно від того, яку частку оподаткованого прибутку у звітному періоді складають витрати на підвищення ефективності споживання енергоресурсів, дозволить забезпечити додаткові податкові надходження, що підтверджують результати імітаційного моделювання (підрозділ 5.3 монографії).

Для стимулювання фізичних осіб до раціонального споживання енергоресурсів доцільним є надання податкової знижки в розмірі 100 % витрат на підвищення енергорациональності.

Слід зазначити, що в Україні податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб передбачено пп.166.3.7 ПКУ на суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива. Такий податковий інструмент може вплинути лише на зменшення споживання нафтопродуктів транспортними засобами, але ніяк не стимулює зменшення споживання традиційних енергоресурсів у побуті.

Для законодавчого закріплення податкової знижки з ПДФО необхідно пп. 166.3. ПКУ ("Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки") доповнити пп. 166.3.9 такого змісту: "166.3.9. Суми витрат платника податку у зв'язку із проведенням заходів, результатом яких є зменшення споживання традиційних паливно-енергетичних ресурсів платником податку. Якщо витрати не призвели до зменшення споживання платком податку енергоресурсів в наступному податковому періоді порівняно з попереднім періодом, то на суму використаної податкової знижки збільшується оподатковуваний дохід поточного періоду".

Також доцільною є зміна механізму застосування податкової знижки, адже, як уже зазначалося, порядок надання податкової знижки в наступному році шляхом повернення раніше сплачених сум ПДФО на рахунки платників податків, який зараз передбачено ПКУ, має більше компенсаційний, аніж стимуляційний характер, не створює достатньої

мотивації в платників податків та потребує великих витрат часу як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів.

Для законодавчого закріплення нового механізму застосування податкової знижки необхідно третій абзац п. 164.1 ПКУ викласти в такій редакції: "У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий місячний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу з урахуванням пункту 164.6 цієї статті на суму податкової знижки такого звітного періоду. Частина податкової знижки, що не була врахована в періоді виникнення права на таку знижку, може бути використана протягом 11 місяців, що настають за відповідним податковим місяцем".

Якщо враховувати регіональний аспект, то стимулювання попиту на енергорациональні заходи, тобто стимулювання споживачів до раціонального використання енергоресурсів, за умови реалізації в Україні принципу фіскального федералізму, доцільно здійснювати лише на території регіонів, що увійшли до першого кластера (Донецька та Дніпропетровська області), тобто регіонів, що потребують першочергового впливу держави з метою стимулювання раціонального споживання енергоресурсів, оскільки мають найбільший потенціал енергозаощадження та найбільший розмір викидів шкідливих речовин на квадратний кілометр.

Для стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів, найкращим інструментом є "податкові канікули" з податку на прибуток для підприємств, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії (значення інтегрального показника $d = 0,479$). Доцільним є звільнення не всього прибутку таких підприємств та організацій, а лише того, що вони отримують від НДДКР. Альтернативним варіантом є звільнення прибутку від будь-якої діяльності з обов'язковою умовою спрямування такого прибутку на витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії. Другий варіант є більш раціональним, адже передбачає підтримання НДДКР на стадії великих капіталовкладень, а не на стадії, коли такі роботи вже приносять прибуток. При цьому з'являється можливість отримати додаткові податкові надходження за рахунок оподаткування прибутку від НДДКР. Фактично в такий спосіб держава виконує співфінансування науково-дослідної діяльності в тій частині, що відповідає ставці податку на прибуток (у 2013 році – 19 %, з 1 січня

2014 року – 18 %), а решта витрат фінансується за рахунок платників податків. При цьому платники податків мають змогу самі обирати проекти для реалізації, що може бути ефективнішим за державне замовлення відповідних робіт (знижується можливість застосування корупційних схем).

Таку пільгу доцільно застосовувати замість пільги, що передбачена п. 158.2 ПКУ та полягає у звільненні від оподаткування 50 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів. Адже зазначена пільга на практиці не працює, що підтверджують дані, наведені в додатку В, та має багато недоліків, що були описані в підпункті 2.4 цієї роботи.

Для законодавчого закріплення зазначеного інструменту податкового регулювання необхідно п. 158.2 ПКУ викласти в такій редакції: "Звільняється від оподаткування прибуток підприємств усіх форм власності з обов'язковою умовою спрямування такого прибутку на витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії". Це дозволить збільшити кількість та якість НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, а також отримати додаткові податкові надходження за рахунок оподаткування прибутку від НДДКР.

Для стимулювання виготовлення виробів, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів, найкращих результатів можна очікувати від інструменту у вигляді звільнення 80 % прибутку, отриманого від постачання зазначених виробів власного виробництва на митній території України. Слід зауважити, що така пільга вже передбачена ст. 158 ПКУ, однак досі Кабміном не затверджено порядку використання коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, як того вимагає зазначена норма ПКУ. До того ж необхідно вилучити обов'язкову умову спрямування вивільнених коштів на збільшення обсягів виробництва, що було обґрунтовано в другому розділі монографії, та ввести територіальне обмеження застосування зазначеної пільги (за умови реалізації в Україні принципу фіскального федералізму).

Порівняння чинної редакції, та редакції, що пропонується, наведено в табл. 5.6.

**Зміни до ПКУ з метою стимулювання пропозиції товарів та послуг,
застосування яких дозволить раціоналізувати споживання
енергоресурсів**

Чинна редакція	Редакція, що пропонується
Стаття 158. Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій	Стаття 158. Особливості оподаткування прибутку підприємств, пов'язаного з раціоналізацією споживання енергоресурсів
158.1. Звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України: <ul style="list-style-type: none"> • устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; • засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливноенергетичних ресурсів; • матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; • енергоефективне обладнання і матеріали, вироблені, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливноенергетичних ресурсів; • устаткування для виробництва альтернативних видів палива 	158.1. Звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку, отриманого від постачання товарів та послуг власного виробництва: <ul style="list-style-type: none"> • виробів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії; • товарів (обладнання, матеріалів) та послуг, які сприяють зменшенню більше ніж на 20 % споживання ПЕР у порівнянні з відповідними товарами, що наявні на ринку; • обладнання та комплектуючих для виробництва енергії з відновлюваних джерел
Платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території України товарів, зазначених в абзаці першому цього пункту. Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України	Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, спрямовуються платником податків на поліпшення якісних характеристик, зниження вартості, збільшення обсягів виробництва зазначених у цій статті товарів та послуг
158.3. Норми пунктів 158.1 та 158.2 цієї статті діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва	158.3. Норми цієї статті діють з 1 січня 2015 року до 31 грудня 2017 року включно

Вилучення посилання на перелік, що встановлюється Кабміном, сприятиме розширенню можливості застосування податкової пільги та зниженню рівня корупції, а відсутність обмеження у вигляді спрямування вивільнених коштів лише на збільшення обсягів виробництва сприятиме поліпшенню якісних характеристик відповідних товарів та зниженню їх вартості.

Для стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел доцільно застосовувати інструмент у вигляді звільнення від оподаткування прибутку від продажу палива та енергії з відновлюваних джерел, за умови спрямування такого прибутку на зменшення вартості енергії або збільшення потужностей із виробництва енергії з відновлюваних джерел. Слід зазначити, що абзацом "в" п. 17 розділу XX ПКУ [119] вже передбачено відповідну пільгу.

Якщо враховувати регіональний аспект, то стимулювання пропозиції, тобто стимулювання виробництва енергорационального обладнання та матеріалів, виробництва енергії з відновлюваних джерел та НДКР, що спрямовані на раціоналізацію енергоспоживання, за умови реалізації в Україні принципу фіскального федералізму, доцільно здійснювати на території першого та другого кластерів (Донецької, Дніпропетровської, Запорізької, Луганської, Полтавської та Харківської областей).

Податкові пільги слід надавати строком на три – п'ять років, щоб була можливість їх змінити залежно від зміни внутрішнього та зовнішнього середовища.

Також треба скасувати пільгу з ПДВ, що встановлена п. 197.15 ПКУ та полягає у звільненні від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України певних товарів, перелік яких встановлюються Кабінетом Міністрів України. Адже, як уже зазначалося, відповідні вітчизняні товари такого звільнення не мають, а отже, стимулюється саме імпорт, а не виробництво вітчизняного обладнання і матеріалів та розширення їх використання. До того ж, якщо проаналізувати перелік товарів, ввезення яких без справляння ПДВ дозволений КМУ на поточний момент [115], то можна зробити висновок, що метою наведеної пільги є не стільки стимулювання ввезення енергозберігальних технологій, скільки звільнення від імпортного ПДВ окремих партій обладнання для потрібних компаній, на що звертається увага й в роботі [200].

Таким чином, необхідно виключити п. 197.15 ПКУ, що поліпшить платіжний баланс країни, збільшить податкові надходження та зменшить можливості для корупційних зловживань.

Загалом, внесення змін до ПКУ щодо зниження ставки податку на прибуток, податкової знижки з ПДФО та скасування пільг з ПДВ з метою закріплення сформованої системи інструментів податкового регулювання дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів в Україні, знизити енергоємність ВВП, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної продукції, зміцнить енергетичну безпеку країни та поліпшить екологічну ситуацію.

Висновки

Складовими раціонального споживання енергоресурсів є їх економія, ефективне споживання, розвиток та застосування відновлюваних джерел енергії. Аналіз зарубіжного досвіду довів, що розвинені країни більшою мірою використовують податкові інструменти для стимулювання раціонального енергоспоживання. Законодавством України також передбачені інструменти податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів, однак вони мають низку недоліків: звільнення від оподаткування податком на прибуток усього або частини прибутку (недолік: залежність пільги від зростання обсягу виробництва, оскільки це впливає тільки на кількість, а не на якість товару, до того ж перенасичення ринку товарами зробить їх виробництво збитковим), звільнення від ПДВ та мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяє раціоналізації споживання енергоресурсів (недоліки: стимулюється саме імпорт, а не виробництво вітчизняного обладнання і матеріалів та розширення їх використання; перелік товарів встановлюється КМУ в "ручному режимі" для окремих компаній); зменшення збору для об'єкта оподаткування у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну і теплову енергію та на електроенергію, вироблену кваліфікованими когенераційними установками і/або з відновлюваних джерел; звільнення від акцизного податку біоетанолу; зменшення орендної плати для земельних ділянок об'єктів енергетики, які виробляють електроенергію з відновлюваних джерел; податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб на суму коштів, сплачених у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу з метою використання біопалива. Зазначені інструменти не враховують системного підходу, регіональних особливостей, не стимулюють до раціонального використання енергоресурсів у побуті та не застосовуються повною мірою на практиці.

У процесі застосування інструментів податкового регулювання необхідно дотримуватися певних принципів, які розподілено на три групи. Група принципів справедливості включає принципи: рівності (застосування ІПР не повинно мати індивідуального характеру, призводити до дискримінації), нейтральності (ІПР не повинні обмежувати конкуренцію), доступності (забезпечення зрозумілості правил застосування ІПР для платників податків), узгодження інтересів (урахування балансу інтересів усіх учасників податкових правовідносин), соціальної справедливості,

невідворотності (у разі порушення умов використання ІПР повинна бути передбачена відповідальність), трактування норм на користь платників податків (презумпція правомірності рішень платника податку, якщо норми нормативно-правових актів допускають неоднозначне трактування).

Група принципів обґрунтованості включає принципи: наукової обґрунтованості (застосування ІПР з урахуванням економічних законів), економічної ефективності (вигода від застосування ІПР повинна перевищувати витрати на їх реалізацію), відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави (ІПР повинні встановлюватися з урахуванням визначених державою пріоритетів).

Група організаційно-правових принципів включає принципи: незворотності (встановлення та скасування ІПР не може мати зворотної дії в часі), стабільності (забезпечення незмінності ІПР протягом бюджетного року), компетенції (встановлення і скасування ІПР повинні здійснюватися виключно ВР України, ВР АР Крим і сільськими, селищними, міськими радами), єдиного підходу (забезпечення єдиного підходу до розробки ІПР), правового врегулювання (ІПР та правила їх застосування повинні встановлюватися відповідними нормативно-правовими актами, а не листами, роз'ясненнями тощо), пріоритету податкового законодавства (ІПР повинні встановлюватися виключно нормативно-правовими актами з питань оподаткування).

Дотримання зазначених принципів дозволить збільшити податкові надходження за рахунок підвищення регулятивного впливу таких інструментів, а також запобігання ухиляння від сплати податків і зборів.

Розроблено методичний підхід до комплексного оцінювання інструментів, податкового регулювання, який ґрунтується на таких п'яти запропонованих критеріях, як: бюджетна ефективність, фінансова ефективність для платника податків, ступінь впливу на досягнення необхідного ефекту, ризик виникнення негативних соціальних, економічних та екологічних наслідків, швидкість досягнення очікуваного ефекту. Використання підходу дозволить обрати найбільш доцільні податкові інструменти, що сприятиме досягненню цілей податкового регулювання (поліпшенню платіжного балансу України, збільшенню фінансового результату діяльності підприємств тощо).

Аналіз факторів, які можуть вплинути на результати податкового регулювання раціонального енергоспоживання, дозволив виділити п'ять груп таких факторів, як: економічні (зворотний ефект, рівень цін на енерго-ресурси, рівень інфляції, величина відсоткової ставки, вартість технологій,

точність оцінювання економічного середовища, тіньова економіка, структура економіки та енергоємність окремих галузей, фаза економічного циклу, потенційні можливості інвесторів, очікування населення та суб'єктів господарювання); управлінсько-правові (рівень правової культури, в тому числі податкової культури, ефективність системи державного управління, використання поряд із податковими інструментами інших інструментів стимулювання, міжнародні зобов'язання, недосконалість податкового законодавства, нестабільність податкового законодавства, часові лаги, складність застосування інструментів податкового регулювання); політичні (інтереси політико-економічних сил суспільства, політична стабільність, популярність влади та оцінювання її дій населенням); науково-технічні (стан основних виробничих фондів та ефективність їх використання, рівень науково-технічного розвитку країни, відсутність приладів обліку енергоресурсів); соціально-культурно-природні (культура, звичаї та менталітет населення, рівень доходів громадян, неочікувана (алогічна) поведінка суб'єктів господарювання і населення, кліматичні зміни та надзвичайні ситуації).

Доведено, що за умови реалізації в Україні принципу фіскального федералізму податкове регулювання раціонального споживання енергоресурсів необхідно здійснювати з урахуванням регіональних особливостей, для чого доцільним є групування областей України за такими ознаками, як регіональний потенціал енергозбереження, розмір податкових надходжень на душу населення та викиди шкідливих речовин в атмосферу в розрахунку на квадратний кілометр. З використанням методів кластерного та дискримінантного аналізу отримано три групи областей, для кожної з яких запропоновано застосовувати окрему податкову політику, що дозволить зменшити витрати бюджету на надання податкових пільг у тих регіонах, де їх запровадження є недоцільним.

Процес податкового регулювання включає п'ять запропонованих послідовних етапів, кожний із яких характеризується окремими діями: етап цілевизначення, етап підготовки, етап формування системи інструментів, етап правотворчості, етап контролю та коригування. Здійснення податкового регулювання в певній послідовності дозволить підвищити його дієвість, що сприятиме збільшенню податкових надходжень та зменшенню витрат на надання податкових пільг.

Застосування системного підходу до проблем податкового регулювання раціонального споживання енергоресурсів дозволило виділити

його напрями, одночасне використання яких сприятиме формуванню додаткового фінансового ефекту. До зазначених напрямів віднесено: стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів; стимулювання фізичних осіб (індивідуальних домогосподарств) до раціонального споживання енергоресурсів; стимулювання НДДКР у сфері раціоналізації енергоспоживання; стимулювання виробництва товарів (обладнання, матеріалів та ін.) і послуг, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів; стимулювання виробництва енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел.

Для стимулювання раціонального споживання енергоресурсів можливим є використання більшості існуючих податків та зборів і таких інструментів податкового регулювання, як зміна ставок податків, звільнення від оподаткування, зменшення об'єкта оподаткування, обмеження витрат, податковий кредит, прискорена амортизація, податкова знижка, відстрочка або розстрочка, збільшення податкового періоду, податкові канікули, зміна кола платників.

Моделювання сценаріїв впливу застосування інструментів податкового регулювання на зниження рівня споживання традиційних енергоресурсів та розмір податкових надходжень довело, що їх використання дозволить зекономити значну кількість енергоресурсів та отримати додаткові надходження податку на прибуток. Для законодавчого врегулювання найпривабливіших інструментів податкового регулювання (податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб, зниження ставки з податку на прибуток та звільнення від оподаткування певного прибутку) запропоновано текст змін до III – V розділів Податкового кодексу України, що дозволить поліпшити платіжний баланс України, збільшити податкові надходження та фінансовий результат діяльності вітчизняних підприємств.

Використана література

1. Аптекарь С. С. Роль налогообложения в осуществлении ресурсосберегающих мероприятий в металлургии / С. С. Аптекарь, Р. С. Близкий // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер.: Економічні науки. – 2006. – № 4, ч. 2. – С. 88–97.
2. Атаманчук Г. В. Государственное управление (организационно-функциональные вопросы) : учеб. пособ. / Г. В. Атаманчук. – М. : ОАО "НПО "Экономика", 2000. – 302 с.
3. Базилевич В. Д. Державні фінанси : навч. посіб. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – К. : Атіка, 2002. – 368 с.
4. Барышева Г. А. Налоговые льготы как инструмент социального партнерства / Г. А. Барышева, Т. В. Арцер // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 2. – С. 54–56.
5. Бережний Є. Б. Податкове регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02 / Є. Б. Бережний ; Харківський держ. економічний ун-т. – Х., 2000. – 18 с.
6. Бешелев С. Д. Математико-статистические методы экспертных оценок / С. Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Статистика, 1980. – 263 с.
7. Бондар К. Л. Теоретичні основи державного регулювання інноваційних процесів в економіці перехідного типу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.01.01 / К. Л. Бондар ; Державна установа "Інститут економіки та прогнозування НАН України". – К., 2006. – 20 с.
8. Братушка С. М. Імітаційне моделювання як інструмент дослідження складних економічних систем / С. М. Братушка // Вісник Української академії банківської справи. – 2009. – № 2 (27). – С. 113–118.
9. Бречко О. Податкове регулювання: стабілізаційний та стимулюючий інструментарій економічних процесів / О. Бречко // Світ фінансів. – 2005. – Випуск 2 (3). – С. 61–72.
10. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. – 515 с.
11. Валігура В. Соціально-економічне підґрунтя ефективності податкових реформ / В. Валігура // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 1. – С. 96–105.

12. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. – К. : Юридична думка, 2007. – 992 с.
13. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.
14. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь: ВТФ "Перун", 2004. – 1 440 с.
15. Винникова О. С. Налоговая политика и ее место в государственном регулировании экономики / О. С. Винникова // Коррекция налоговой политики в период глобальной финансово-экономической нестабильности : монография / О. С. Винникова ; под ред. И. А. Майбурова. – Екатеринбург : УГТУ-УПИ, 2009. – С. 6–17.
16. Винникова О. С. Оценка инструментов государственного налогового регулирования энергорациональности / О. С. Винникова // Управління розвитком. – 2010. -- № 4. – С.123–126.
17. Винникова О. С. Инструментарий государственного налогового регулирования рационального использования энергоресурсов / О. С. Винникова, Ю. Б. Иванов // Актуальные проблемы налоговой политики : сборник статей участников IV Международной научно-практической конференции молодых налоговедов. – Екатеринбург : УрФУ, 2012. – С. 101–105.
18. Вишневский А.Ф. Общая теория государства и права : учебник / А. Ф. Вишневский, Н. А. Горбатов, В. А. Кучинский ; под общ. ред. проф. В. А. Кучинского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во деловой и учеб. лит-ры, 2006. – 656 с.
19. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
20. Вишневський В. П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики : монографія / В. П. Вишневський. – Донецьк : ІЕП НАН України, 2012. – 128 с.
21. Віннікова О. С. Екологічні податки як інструмент державного регулювання раціонального використання енергоресурсів / О. С. Віннікова // Перспективи впровадження екологічного оподаткування в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 4 червня 2010 р. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2010. – С. 44–47.

22. Віннікова О. С. Енергозбереження, енергоефективність та раціональне використання енергоресурсів: термінологічний аспект / О. С. Віннікова // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Т. 7 (26). Енергозбереження та альтернативні джерела енергії: проблеми і шляхи їх вирішення. – Полтава : РВВ ПДАА, 2010. – С. 32–36.

23. Віннікова О. С. Податкове стимулювання раціонального використання енергоресурсів у контексті соціальної політики / О. С. Віннікова // Соціальні аспекти податкової політики : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – С. 221–227.

24. Віннікова О. С. Поняття ефективності, дієвості та результативності державного податкового регулювання / О. С. Віннікова // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матер. ІХ-ї МНПК, Донецьк, 20 – 21 листопада 2009 р. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2009. – С. 144–146.

25. Віннікова О. С. Правовий аспект застосування підприємствами податкових пільг, спрямованих на підвищення енергоощадності / О. С. Віннікова // Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – С. 376–384.

26. Віннікова О. С. Проблема зворотного ефекту при підвищенні ефективності використання енергоресурсів / О. С. Віннікова // Освіта та наука в умовах глобальних викликів : матер. ІV Міжнар. наук.-практ. конф., Судак, 10 – 12 червня 2011 р. – Судак : ВіТроПринт, 2011. – С. 155–157.

27. Віннікова О. С. Регіональний аспект податкового стимулювання раціонального енергоспоживання / О. С. Віннікова // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2011. – № 3. – С. 65–71.

28. Віннікова О. С. Стимулювання енергозбереження / О. С. Віннікова // Регулятивний потенціал податкової системи України : монографія / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – С. 130–135.

29. Віннікова О. С. Фактори ефективності державного податкового регулювання раціонального енергоспоживання / О. С. Віннікова // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку : зб. наук. пр. VI Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 7-8 листопада 2011 р. – К. : ДКС Центр, 2011. – С. 101–103.

30. Віннікова О. С. Етапи державного податкового регулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів / О. С. Віннікова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 3, Т.1. – С. 241–245.

31. Віннікова О. С. Зміцнення енергетичної безпеки України засобами державної податкової політики / О. С. Віннікова // Економічна безпека і проблеми господарсько-політичної трансформації соціально-економічних систем : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – С. 175–177.

32. Геєць В. М. Пріоритети національного економічного розвитку в контексті глобалізаційних викликів : монографія : у 2 ч. Ч. 1 / В. М. Геєць ; за ред. В. М. Гейця, А. А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 389 с.

33. Гіль С. Є. Державне регулювання економіки : навч. посіб. / С. Є. Гіль, О. А. Дудник, Л. В. Єфремова. – Х. : Вид. ХДЕУ, 2003. – 84 с.

34. Гіль С. Є. Державне регулювання економіки. Ч. 1 / С. Є. Гіль, О. А. Дудник, Л. В. Єфремова та ін. – Х. : ХДЕУ, 2002. – 92 с.

35. Гінзбург М. Д. Нотатки термінолога. Що таке енергоефективність? / М. Д. Гінзбург // Ринок інсталяцій. – 2008. – № 5. – С. 54–56.

36. Гінзбург М. Д. Термінологічні проблеми на шляху ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів / М. Д. Гінзбург // Електроінформ. – 2008. – № 1. – С. 46–49.

37. Гінзбург М. Д. Як правильно: "енергоощадні" чи "енергозберігаючі" заходи, технології, режими тощо? / М. Д. Гінзбург // Ринок інсталяцій. – 2006. – № 1. – С. 52–53.

38. Господарське право України : підручник для студ. вищ. навч. закл. / М. К. Галянтич, С. М. Грудницька, О. М. Міхатуліна та ін. – К. : МАУП, 2005. – 424 с.

39. Господарський кодекс України № 436-IV від 11.03.2003 р. // Голос України. – 2003. – № 49.

40. ГОСТ Р 51387-99 Энергосбережение. Нормативно-методическое обеспечение. Основные положения.

41. Гуреев В. И. Налоговое право. – М. : Экономика, 1995. – 253 с.

42. Данілов О. Д. Податки в Україні : навч. посіб. / О. Д. Данілов, Н. П. Флісак. – К. : УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

43. Державне регулювання економіки : навч. посіб. / С. М. Чистов, А. Є. Никифоров, Т. Ф. Куценко та ін. – Вид. 2-ге, доопрац. і допов. – К. : КНЕУ, 2004. – 440 с.

44. Дідківська Л. І. Державне регулювання економіки : навч. посіб. / Л. І. Дідківська, Л. С. Головка. – 5-те вид., стер. – К. : Знання, 2006. – 213 с.

45. Дікань Л. В. Деякі аспекти оподаткування в Україні / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова, Є. Б. Бережний // Фінанси України. – 1999. – № 4. – С. 107–112.

46. Дікань Л. В. Податкова система : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова. – Х. : Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.

47. Діяльність державної податкової служби України за 2009 рік. Розділ II статистичного бюлетеня "Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України". – К. : Державна податкова адміністрація України, 2010. – 67с.

48. ДСТУ 2420-94. Енергозбереження. Терміни та визначення.

49. Дубовой О. Ф. Вплив чинників інституційного середовища на механізм державного регулювання динаміки економічного зростання / О. Ф. Дубовой, О. В. Кіндрат, Б. І. Кабаці // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.8 – С. 212–216.

50. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2. – К. : Вид. центр "Академія", 2001. – 848 с.

51. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 1 / відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Вид. центр "Академія", 2000. – 864 с.

52. Елькин В. А. Государственное управление и экономическая политика / В. А. Елькин, Н. В. Елькина. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2003. – 304 с.

53. Єфименко Т. І. Пільги у системі оподаткування в Україні / Т. І. Єфименко // Вісник Української академії державного управління при Президентіві України. – 2001. – № 2. – Ч. 2. – С. 255–260.

54. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук / Р. П. Жарко ; Нац. ун-т харч. технологій. – К., 2006. – 24 с.

55. Жовтянский В. Энергоэффективность в Украине: малая проблема большой экономики? / В. Жовтянский, Б. Стогний // Зеркало недели. – 2004. – № 47 (522). – С. 7–10.

56. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів 3 – 14 юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / М. В. Цвік,

В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін. ; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Х. : Право, 2002. – 432 с.

57. Зазвонова Л. А. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Л. А. Зазвонова, Ф. Ф. Фомин. – К. : Издат-во Европ. унив., 2003. – 266 с.

58. Иванов Ю. Б. Налоговое регулирование: терминология и принципы применения налоговых льгот / Ю. Б. Иванов, О. С. Винникова // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 : монография / под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ФЛП Либуркина Л. М. ; ИД "ИНЖЭК", 2009. – С. 185–200.

59. Иванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : монографія / Ю. Б. Иванов, О. А. Єськов. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2007. – 328 с.

60. Иванов Ю. Б. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання / Ю. Б. Иванов, О. С. Віннікова // Вісник національного університету "Львівська політехніка". Сер. "Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку". – 2009. – № 647. – С. 356–363.

61. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів : наукове видання / Ю. Б. Иванов, О. М. Тищенко, В. В. Карпова. – Х. : ХНЕУ, 2006. – 240 с.

62. Иванов Ю. Б. Методика оцінки ефекту від упровадження податкових пільг з податку на прибуток підприємств / Ю. Б. Иванов, Г. В. Комарова // Економіка розвитку. – 2008. – № 3. – С. 79–84.

63. Івченко А. О. Тлумачний словник української мови. – Х. : ФОЛІО, 2002. – 543 с.

64. Калінеску Т. В. Методологія оцінювання ефективності податкового втручання в умовах депресивних регіонів / Т. В. Калінеску, Г. С. Ліхоносова // Податкове регулювання в умовах депресивних регіонів : монографія / [Альошкін В. С. та ін. ; за наук. ред. Т. В. Калінеску]. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2011. – С. 234–278.

65. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М. Н. Карасев. – М. : ООО "Вершина", 2004. – 224 с.

66. Карпенко Г. В. Державна підтримка альтернативної енергетики у країнах ЄС та проблеми розвитку цього напрямку в Україні / Г. В. Карпенко // Стратегічна панорама. – 2008. – № 3–4. – С. 122–127.

67. Клебанова Т. С. Синтез моделей формирования региональной финансовой политики / Т. С. Клебанова // Бизнес Информ. – 2009. – № 2 (1). – С. 40–43.

68. Клебанова Т. С. Моделювання податкового навантаження підприємства в умовах трансформаційної економіки : монографія / Т. С. Клебанова, Г. С. Ястребова. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2009. – 268 с.

69. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.

70. Комяков О. М. Державне регулювання перехідної економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.01.01 / О. М. Комяков ; Київський націон. економічний ун-т. – К., 2000. – 19 с.

71. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

72. Концепція реформування системи оподаткування в Україні. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2000. – 263 с.

73. Корнус В. Г. Економічна концепція надання податкових пільг / В. Г. Корнус // Аудитор України. – 2008. – № 9. – С. 22–26.

74. Крисоватий А. І. Новітня парадигма преференційного оподаткування : монографія / А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 260 с.

75. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.

76. Крисоватий А. І. Державна податкова політика і система податків / А. І. Крисоватий // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 64.

77. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

78. Крисоватый А. И. Моделирование векторов реформирования налоговой политики / А. И. Крисоватый // Налогообложение: проблемы науки и практики : монография. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 232 с.

79. Крючкова П. В. Оценка регулирующего воздействия и модернизация системы государственного регулирования / П. В. Крючкова, А. Е. Шаститко // Общественные науки и современность. – 2006. – № 4. – С. 21–31.

80. Кудряшов В. П. Фінанси : навч. посіб. / В. П. Кудряшов. – Х. : Олді-плюс, 2002. – 352 с.

81. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : АО "Центр ЮрИнфоР", 2003. – 374 с.
82. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х. : Легас, Право, 2005. – 600 с.
83. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності : монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К. : ННЦІАЕ, 2007. – 254 с.
84. Литвак Б. Г. Экспертная информация: методы получения и анализа / Б. Г. Литвак. – М., Радио и связь, 1982. – 184 с.
85. Литвак Б. Г. Экспертные оценки и принятие решений. – М.: Патент, 1996. – 271 с.
86. Литвак Б. Г. Экспертные технологии в управлении : учеб. пособ. / Б. Г. Литвак. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Дело, 2004. – 400 с.
87. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.
88. Луцик А. І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / А. І. Луцик. –Т. : Терноп. держ. екон. ун-т. – 2006. – 20 с.
89. Мазур Ю. О. Регулювання темпів економічного зростання методами податкової політики : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ю. О. Мазур. – Донецьк : НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – 2008. – 20 с.
90. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учеб. пособ. / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с.
91. Малинина Т. А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т. Малинина. – М. : Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.
92. Математическое моделирование процессов налогообложения (подходы к проблеме) : монография / под ред. В. Г. Кольцова, В. Н. Жихарева, Н. Ю. Ивановой и др. – М. : Изд-во ЦЭО МОиПО РФ, 1997. – 232 с.
93. Методические указания к выполнению лабораторных работ по курсу "Имитационное моделирование" / сост. А. В. Милов, Т. В. Биткова, О. Ю. Полякова. – Х. : Изд-во ХГЭУ, 2001. – 48 с.

94. Методологические подходы к оценке энергосберегающих процессов / А. И. Амоша, Ю. П. Колбушкин // Экономика промышленности. – 2009. – № 2. – С. 128–132.
95. Микитенко В. В. Энергоефективність промислового виробництва : монографія / В. В. Микитенко. – К. : Об'єднаний інститут економіки НАН України, 2004. – 282 с.
96. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44–45, № 46–47, № 48. – Ст. 552.
97. Михасюк І. Р. Державне регулювання економіки : підручник / І. Р. Михасюк, Л. А. Швайка. – Львів : Магнолія плюс ; СПДФО В. М. Піча, 2006. – 220 с.
98. Мищенко С. Г. Стимулированное економічного розвитку: аспекти налогообложения : монографія / С. Г. Мищенко. – Донецк : ООО "Юго-Восток, Лтд", 2006. – 225 с.
99. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування : підручник / В. М. Геєць, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк та ін. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 396 с.
100. Музиченко С. А. Науково-методичні засади податкового регулювання малого бізнесу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.02.03 / С. А. Музиченко ; Науково-дослідний економічний ін-т Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України. – К., 2004. – 17 с.
101. Налоги и налогообложение / Ред. Майбуров И. А. – 4-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.
102. Налоги. Словарь-справочник / ред. кол. : Д. К. Черник, А. З. Дадашев, В. П. Морозов и др. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 240 с.
103. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2004. – 591 с.
104. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 : монографія / под ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : ФЛП Либуркина Л. М.; ИД "ИЖЕК", 2009. – 296 с.
105. Началов А. В. Налоговый словарь / А. В. Началов. – М. : Издательско-консультационная компания "Статус-кво 97", 2004. – 400 с.
106. Орешин В. П. Государственное регулирование национальной экономики: учеб. пособ. / В. П. Орешин. – М. : ИНФРА, 2000. – 405 с.
107. Орлов А. И. Теория принятия решений : учеб. пособ. / А. И. Орлов. – М. : Изд. "Март", 2004. – 656 с.

108. Орлов А. И. Экспертные оценки / А. И. Орлов // Заводская лаборатория. – 1996. – Т. 62. – № 1. – С. 54–60.

109. Основы государственного управления : учеб. пособ. / Н. Б. Антонова, Л. С. Вечер, Л. М. Захарова и др. ; под ред. С. Н. Князева, Н. Б. Антоновой. – Мн. : Академия управления при Президенте Республики Беларусь, 2007. – 491 с.

110. Островерха Р. Е. Податкове регулювання ринку страхових послуг в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Р. Е. Островерха ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2007. – 20 с.

111. Павлов Д. М. Ефективність системи органів державного управління: поняття, умови та критерії оцінки / Д. М. Павлов // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. – К. : НАВСУ, 2003. – № 1. – С. 217–223.

112. Паєнтко Т. Шляхи оптимізації пільг у системі оподаткування доходів з урахуванням світового досвіду / Т. Паєнтко // Вісник Національної академії державного управління при Президенті України. – 2004. – № 4. – С. 18–24.

113. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник для вузов / В. Г. Пансков. – 6-е изд., доп. и перераб. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 576 с.

114. Печуляк В. П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. П. Печуляк ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2005. – 20 с.

115. Питання ввезення на митну територію України енергозберігаючих матеріалів, обладнання, устаткування та комплектуючих: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.05.2008 р. № 444 // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 91.

116. Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг / Підлісна О. // Науковий вісник. – 1999. – № 3. – С. 8.

117. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в экономических исследованиях: Методы таксономии и факторного анализа : пер. с пол. / В. Плюта. – М. : Статистика, 1980. – 151 с.

118. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / під редакцією д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с.

119. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.

120. Податкові новації та стимули економічного розвитку : монографія / кер. авт. колективу і наук. ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2011. – 240 с.

121. Подиновский В. В. Введение в теорию важности критериев в многокритеральных задачах принятия решений / В. В. Подиновский. – М. : ФИЗМАТЛИТ, 2007. – 64 с.

122. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо стимулювання заходів з енергозбереження : Закон України № 760-V від 16.03.2007 р. // *Урядовий кур'єр*. – 2007. – № 69.

123. Про енергозбереження: Закон України № 74/94-ВР від 01.07.1994 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 1994. – № 30. – Ст. 283.

124. Про Єдиний митний тариф: Закон України № 2097-XII від 05.02.1992 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 1992 р. – № 19. – Ст. 259.

125. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 283/97-ВР від 22.05.1997 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 1995. – № 4. – С. 51. – Ст. 28.

126. Про плату за землю Закон України № 2535-XII від 3 липня 1992 року // *Відомості Верховної Ради України*. – 1992 р. – № 38. – Ст. 560.

127. Про податок на додану вартість: Закон України № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. // *Офіційний вісник України*. – 1997. – № 18. – С. 3.

128. Про систему оподаткування Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

129. Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію): Закон України № 313/96-ВР від 11 липня 1996 року // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 42. – Ст. 201.

130. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

131. Прокопенко В. В. Енергетичний аудит з прикладами та ілюстраціями : навч. посіб. / В. В. Прокопенко, О. М. Закладний, П. В. Кульбачний. – К. : Освіта України, 2009. – 438 с.

132. Результати використання котельно-пічного палива, теплоенергії та електроенергії за 2011 рік. – К. : Державна служба статистики України. – 2011. – 77 с.

133. Рицар Б. Типові помилки у проектах термінологічних стандартів / Б. Рицар, Р. Микульчик // Стандартизація. Сертифікація. Якість. – № 4. – 2007. – С. 27–32.

134. Серебрянський Д. М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Д. М. Серебрянський ; Нац. акад. держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2006. – 20 с.

135. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

136. Сич О. А. Податкове стимулювання розвитку підприємництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.02.03 / О. А. Сич; Львів. нац. ун-т ім. І.Франка. – Львів, 2003. – 23 с.

137. Скрипник А. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств / А. Скрипник, Д. Серебрянський // Економіка України – 2006. – № 7. – С. 13–27.

138. Соколовська А. Визначення категорії "податкова пільга" та його практичне значення / А. Соколовська, І. Луніна // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21–30.

139. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009 – 2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 24–37.

140. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.

141. Сотник І. М. Управління ресурсозбереженням: соціо-еколого-економічні аспекти : монографія / І. М. Сотник. – Суми : Вид-во СумДУ, 2010. – 499 с.

142. Справочная книга по светотехнике / под ред. Ю. Б. Айзенберга. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : Знак, 2006. – 972 с.

143. Статистичний щорічник України за 2011 рік. – К. : ТОВ "Август Трейд", 2012. – 559 с.

144. Статистичний щорічник України за 2012 рік. – К. : Державна служба статистики України, 2013. – 552 с.
145. Статистичний щорічник України за 2008 рік. – К. : Держкомстат, 2009. – 567 с.
146. Статистичний щорічник України за 2009 рік. – К. : Держкомстат, 2010. – 567 с.
147. Статистичний щорічник України за 2010 рік. – К. : ТОВ "Август Трейд", 2011. – 560 с.
148. Стратегія енергозбереження в Україні Аналітично-довідкові матеріали в 2-х томах: Загальні засади енергозбереження / за ред. В. А. Жовтянського, М. М. Кулика, Б. С. Стогнія. – К. : Академперіодика, 2006. – Т. 1. – 510 с.
149. Суходоля О. М. Політика енергоефективності: онтологія та термінологія / О. М. Суходоля // Вісн. НАДУ. – 2005. – № 2. – С. 198–208.
150. Тинякова В. И. Математические методы обработки экспертной информации : учеб. пособ. / В. И. Тинякова. – Воронеж : Воронежский государственный университет, 2006. – 68 с.
151. Тищенко А. Н. Анализ влияния бюджетно-налоговых поступлений и расходов на уровень социального развития регионов / А. Н. Тищенко, Е. В. Голякова // Бизнес Информ. – 2009. – № 4 (3). – С. 10–14.
152. Тищенко О. М. Державне регулювання оподаткування в Україні : монографія / О. М. Тищенко, О. М. Кизим, Л. О. Біляєвська-Плотник / за заг. ред. О. М. Тищенка. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2011. – 236 с.
153. Тлумачний словник української мови / за ред. д-ра філол. наук, професора Калашника В. С. – Х. : Прапор, 2004. – 992 с.
154. Ухвала 8-ї Міжнародної наукової конференції "Проблеми української науково-технічної термінології. СловоСвіт 2004" // Стандартизація, сертифікація, якість. – 2004. – № 6. – С. 26–27.
155. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін. – К. : КНЕУ, 2002. – 378 с.
156. Фінанси /за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
157. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

158. Фокин В. М. Налоговое регулирование : учеб. пособ. / В. М. Фокин ; под. ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2004. – 76 с.
159. Форрестер Д. Мировая динамика : пер. с англ. / Д. Форрестер. – М. : ООО "Издательство АСТ"; СПб.: Terra Fantastica, 2003. – 379 с.
160. Форрестер Дж. Динамика развития города /Дж. Форрестер ; пер. с англ. М. Г. Орловой ; под ред Ю. П. Иванилова, А. П. Иванова, Р. Е. Оганова ; предисловие Ю. К. Козлова. – М. : Изд. "Прогресс", 1974. – 287 с.
161. Форрестер Дж. Основы кибернетики предприятия (индустриальная динамика) / Дж. Форрестер. – М. : Прогресс, 1971. – 340 с.
162. Цветков В. В. Ефективність державного управління – найактуальніша теоретична і практична проблема сьогодення / В. В. Цветков // Правова держава : щорічник наукових праць Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – Вип. 13. – К., 2002. – С. 218–233.
163. Чернов П. С. Концептуальні засади оцінки ефективності роботи органів державної податкової служби / П. С. Чернов // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2008. – С. 600–602.
164. Чернякова Т. М. Інструменти бюджетно-податкового регулювання розвитку регіонів : монографія / Т. М. Чернякова ; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганськ : СНУ, 2009. – 367 с.
165. Швадченко В. О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / В. О. Швадченко ; Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2003. – 21 с.
166. Шеннон Р. Ю. Имитационное моделирование систем – искусство и наука / Р. Ю. Шеннон ; пер. с англ. под ред. Е. К. Масловского. – М. : Мир, 1978. – 421 с.
167. Шнипко А. С. Научно-техническое развитие предприятий и налоговая политика / А. С. Шнипко // Бизнесинформ. – 2007. – № 7.– С. 85–90.
168. Юрій С. І. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування / С. І. Юрій, І. М. Таранов // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55–62.
169. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.

170. Яковлева Н. В. Акциз и фискальная монополия: история возникновения и перспективы применения / Н. В. Яковлева. – М. : Компания Спутник +, 2004. – 127 с.

171. Якутин Ю. Эффективность государственного управления / Ю. Якутин // Государственная служба. – 2001. – № 4. – С. 138–148.

172. Аналіз впливу регуляторного акта – проекту Закону України "Про забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://naer.gov.ua/wpcontent/uploads/2009/11/%D0%90%D0%A0%D0%92.doc>.

173. Батюк І. Тематика енергозбереження та екологічних джерел енергії у діяльності установ НАН України [Електронний ресурс] / І. Батюк. – Режим доступу : http://cstei.lviv.ua/upload/pub/Energo/1259275511_92.pdf.

174. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.yandex.ru>.

175. ВВП на душу населения по ППС за 2011 год // Статистика стран мира [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://iformatsiya.ru/tab1/897-vvp-na-dushu-naseleniya-po-pps-2011.html>.

176. Великий тлумачний словник сучасної української мови онлайн [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.slovnyk.net>.

177. Вовк В. Принципи ресурсно-екологічного оподаткування та доцільність еко-трудової податкової реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://clubofrome.org.ua/corweb/Article/2/>.

178. Генеральна угода з тарифів і торгівлі 1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.liga.kiev.ua.

179. Глоссарий бюджетных терминов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.budgetrf.ru.

180. Деякі питання реалізації державної політики у сфері ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2009 р. № 159-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/159-2009-%D1%80>.

181. Довідник № 68/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.10.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minrd.gov.ua/data/material/000/006/54005/Dov_dnik_vtrat_na_01.10.2013_P.doc.

182. Довідник № 68/2 інших податкових пільг станом на 01.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minrd.gov.ua/data/material/000/006/54005/Dov_dnik_nshih_p_lg_na_01.10.2013_P.doc.

183. Економічна ефективність / Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enbv.narod.ru/text/Econom/encyclo/-str/E-257.html>.

184. Енергетична стратегія України на період до 2030 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.03.2006 р. № 145-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/file/text/8/f197393n9.zip>.

185. Енергетичний баланс України за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/energ/en_bal/En_Bal_2008_u.zip.

186. Енергетичний баланс України за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/energ/en_bal/En_Bal_2009_u.zip.

187. Енергетичний баланс України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://energoeffect.org.ua/cgi-bin/retro/Energ_03_02.pdf.

188. Енергетичний баланс України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/energ/en_bal/Bal_2011_u.zip.

189. Енергетичний баланс України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/energ/en_bal/Bal_2012_u.zip.

190. Ефективність управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://books.efaculty.kiev.ua/men/6/t11/1.html>.

191. Керецман В. Ю. Державне регулювання розвитку регіонів в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... д-ра наук з держ. упр. : 25.00.02 [Електронний ресурс] / Ю. В. Керецман ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – К., 2005. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05kvuyutp.zip>.

192. Кількість, робочий час та оплата праці найманих працівників у березні 2012 року // Експрес-випуск Державної служби статистики України від 26.04.2012 р. № 09/3-29/117 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2012/04_12/100.zip.

193. Кузнецов А. В. Модифицированный коэффициент конкордации и его использование в нечисловой статистике [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.exponenta.ru/educat/referat/XIkonkurs/student32/index.asp>.

194. Кулькова В. Ю. Формирование налогового механизма устойчивого развития региона (На примере Республики Татарстан) : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 [Электронный ресурс] / В. Ю. Кулькова ; Казань, 2001 193 с. РГБ ОД, 61:01-8/2876-7. – Режим доступа : <http://zеху-999.ru/item/items3730773.html>.

195. Методика (методические указания) энергетического мониторинга сельскохозяйственных объектов, выявление резервов и потенциала экономии ТЭР [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://esco-ecosys.narod.ru/2002_5/art22.htm.

196. Методика розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджена наказом Міністерства економіки України від 02.03.2007 р. № 60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1022.4251.0>.

197. Методика розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджена наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 р. № 1277 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/file/link/222830/file/1277.TIF>.

198. Механізм справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24.12.2003 № 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2002-2003-%D0%BF>.

199. Налоговое регулирование. Финансовый словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/25527#sel=.

200. Налоговые льготы при импорте энергосберегающего оборудования [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.dominion.odessa.ua/rus/articles/2011_03_23_import_energoberegayushchego_oborudovaniya.php.

201. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=hk0200166&p2={NRPA}>.

202. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа // <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>.

203. Об энергосбережении: Модельный Закон, принятый на двенадцатом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ (Постановление № 12-5 от 8 декабря 1998 года) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.uazakon.com/documents/date_92/pg_ilnvxw.htm.

204. Обсяг реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) за видами економічної діяльності у 2010-2012 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/pr/orp_rik/orp_rik_u.htm.

205. Оновлення Енергетичної стратегії України на період до 2030 р. – К., 156 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/doccatalog/document?id=222032>.

206. Офіційний сайт Управління енергетичної інформації США. – Режим доступу : <http://www.eia.gov/cfapps/ipdbproject/IEDIndex3.cfm?tid=44&pid=44&aid=2>.

207. Парламентські слухання 15 червня 2005 року : Перспективи розвитку паливно-енергетичного комплексу України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://rada.gov.ua/news/Novyny/Parlamentski_slukhannya/5472.html.

208. Петти У. Трактат о налогах и сборах [Электронный ресурс] / У. Петти. – Режим доступа : <http://business.kulichki.net/books/petti/index.html>.

209. План діяльності Міністерства фінансів України з підготовки проектів регуляторних актів на 2008 рік, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14 грудня 2007 р. № 1409 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_3w/pg_gnnmog.htm.

210. Правила оценки потенциала энергосбережения в СРО НП "Межрегиональное объединение энергоаудиторов" [Электронный ресурс]. – Режим доступу : sroenergetikov.ru/wp-content/uploads/20110519130931.pdf.

211. Про стан реалізації державної політики щодо забезпечення ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів : Рішення Ради національної безпеки і оборони України, введено в дію Указом Президента від 28.07.2008 р. № 679/2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0023525-08>.

212. Проект Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування щодо стимулювання використання альтернативних джерел енергії та видів палива" від 10.03.2009 р. № 4184 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=34705.

213. Проект Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=71375.

214. Рейтинг енергоефективності областей України 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.energy-index.com.ua/uk/ratings/2011/>.

215. Рейтинг енергоефективності областей України 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.energy-index.com.ua/media/report-pdf/uei_2012_ua.pdf.

216. Рекомендація Ради № 77/713/ЄЕС від 25 жовтня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/es/law/25_Oct_rational_use.htm.

217. Рекомендація Ради № 82/604/ЄЕС від 28 липня 1982 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/es/law/382X0604_investment_rational_use.htm.

218. Стратегия повышения энергоэффективности в муниципальных образованиях [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.energo-sovet.ru/stenergo.php?idd=137>.

219. Суходоля О. М. Енергоефективність економіки у контексті національної безпеки: методологія дослідження та механізми реалізації : монографія / О. М. Суходоля ; [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/publicat/monograf.htm>.

220. Суходоля О. М. Енергоефективність національної економіки: методологія дослідження та механізми реалізації : монографія [Електронний ресурс] / О. М. Суходоля. – К. : НАДУ, 2006. – 400 с. – Режим доступу : <http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/publicat/monograf.htm>.

221. Суходоля О. М. Оцінка ефективності реалізації державної політики у сфері ефективного використання паливно-енергетичних ресурсів (за період 1997 – 2007 рр.) [Електронний ресурс] / О. М. Суходоля // Режим доступу : <http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/private/InfAnalit.htm>.

222. Товарна структура зовнішньої торгівлі за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrexport.gov.ua/ukr/vnishno_t_balans//6079.html.

223. Товарна структура зовнішньої торгівлі за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2010/zd/tsztt/-tsztt_u/tsztt1210_u.htm.

224. Товарна структура зовнішньої торгівлі України за 2012 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrexport.gov.ua/ukr/vni-shno_t_balans//7027.html.

225. Толковый словарь русского языка Ушакова Д. Н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov/article/ushakov>.

226. Універсальний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.slovnyk.net/>.

227. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності у 2011 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

228. Чухно А. А. Основи економічної теорії : підручник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/61/4395.html>.

229. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://abc.informbureau.com/html/iaeiaiaua_euaiou.ht.

230. Энергоэффективность // Википедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ru.wikipedia.org>.

231. Buchanan J. M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Vision of the State / J. M. Buchanan, R. A. Musgrave. – Cambridge, Massachusetts : The MIT Press, 1999. – 272 p.

232. Diesendorf M. Greenhouse Solutions with Sustainable Energy / M. Diesendorf. – Sydney : UNSW Press, 2007. – 432 p.

233. Grubb M. J. Energy efficiency and economic fallacies / M. J. Grubb // Energy Policy. – 1990. – No. 18. – P. 783–785.

234. Harry D. Saunders. The Khazzoom-Brookes postulate and neoclassical growth / Harry D. Saunders // The Energy Journal. – October 1. – 1992.

235. Pigou A. G. A Study in Public Finance / A. G. Pigou. – 3rd (revised) ed. – London: Macmillan & Co LTD, 1962. – 285 p.

236. Samuelson P. The Pure Theory of Public Expenditure / P. Samuelson // Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions / ed. by A. Auerbach.– New York : Worth Publisher, 1999. – P. 3–6.

237. Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other

renewable fuels for transport [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.is.svitonline.com/sukhodolya/es/law/promotionbiofuels.htm>.

238. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [Electronic resource]. – Access mode : http://bundesrecht.juris.de/estdv_1955/index.html.

239. Energieeffizienz // Wikipedia, der freien Enzyklopädie [Electronic resource]. – Access mode : <http://de.wikipedia.org/wiki/Energieeffizienz>.

240. Energieeinsparung // Wikipedia, der freien Enzyklopädie [Electronic resource]. – Access mode : <http://de.wikipedia.org/wiki/Energieeinsparung>.

241. Energiesteuergesetz [Electronic resource]. – Access mode : <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/energiestg/gesamt.pdf>.

242. Energy Efficiency: A Recipe for Success [Electronic resource]. – Access mode : http://www.worldenergy.org/documents/fdeneff_v2.pdf.

243. Energy intensity of GDP at constant purchasing power parities [Electronic resource]. – Access mode : <http://yearbook.enerdata.net/#/energy-intensity-GDP-by-region.html>.

244. Energy Policy Act of 2005 [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-109publ58/content-detail.html>.

245. Energy Technology List [Electronic resource]. – Access mode : <https://etl.decc.gov.uk/etl/site.html>.

246. Energy conservation [Electronic resource]. – Access mode : http://en.wikipedia.org/wiki/Energy_conservation.

247. Energy-Efficient Commercial Buildings Tax Deduction [Electronic resource]. – Access mode : http://www.dsireusa.org/incentives/incentive.cfm?Incentive_Code=US40F&re=0&ee=1.

248. Energy-Efficient New Homes Tax Credit for Home Builders [Electronic resource]. – Access mode : http://www.dsireusa.org/incentives/incentive.cfm?Incentive_Code=US41F&re=0&ee=1.

249. Fact sheet: 48c manufacturing tax credits [Electronic resource]. – Access mode : <http://energy.gov/downloads/fact-sheet-48c-manufacturing-tax-credits>.

250. Fact Sheet: 48C Manufacturing Tax Credits [Electronic resource]. – Access mode : <http://energy.gov/sites/prod/files/2013/04/f0/FACT%20SHEET%20-%2048C%20MANUFACTURING%20TAX%20CREDITS.pdf>.

251. Find ETL Products [Electronic resource]. – Access mode : <https://etl.decc.gov.uk/etl/site/etl.htm>.

252. First year allowances for energy saving products [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/fya/energy.htm>.

253. Hassett K. A. The Role of Tax Incentives in Energy Policy [Electronic resource] / K. A. Hassett. – <http://www.aei.org/speech/economics/fiscal-policy/the-role-of-tax-incentives-in-energy-policy/>.

254. Jevons paradox [Electronic resource]. – Access mode : http://en.wikipedia.org/wiki/Jevons_paradox.

255. Jevons W. S. The Coal Question / W. S. Jevons. – 2nd ed. – London : Macmillan and Co. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.econlib.org/library/YPDBooks/Jevons/jvnCQ0.html>.

256. Renewable energy in Honduras [Electronic resource]. – Access mode : http://en.wikipedia.org/wiki/Renewable_energy_in_Honduras#cite_ref-WB07_1-3.

257. Rebound effect (conservation) [Electronic resource]. – Access mode : http://en.wikipedia.org/wiki/Rebound_effect.

258. Stromsteuergesetz [Electronic resource]. – Access mode : <http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/stromstg/gesamt.pdf>.

259. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2013/14. – 2306 c. [Electronic resource]. – Access mode : www.pwc.com/taxsummaries.

Додатки

Додаток А

Державна податкова політика

Таблиця А.1

Підходи до визначення терміна "державна податкова політика"

Автор або джерело	Визначення
1	2
В. Печуляк [114]	Напрямок державної фінансової політики, що виражається в постійній, організованій, системній і цілеспрямованій діяльності/бездіяльності компетентних державних органів щодо засобів, методів і форм організації системи мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та інших цільових фондів, а також їх правову регламентацію з метою забезпечення збалансованості державного бюджету та стимулювання економічного розвитку країни
А. Крисоватий [76, с. 64]	Діяльність держави у сфері встановлення, правової регламентації й організації стягнення податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави
О. Данилов, Н. Фліссак [42]	1. Складова частина економічної політики, що базується на сукупності юридичних актів, які встановлюють види податків, зборів й обов'язкових платежів, а також порядок їх стягнення й регулювання. 2. Система заходів, які проводяться урядом країни відносно рішення певних короткострокових завдань, що стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування. 3. Діяльність держави у сфері встановлення й стягнення податків, зборів та обов'язкових платежів, яку можна розглядати в широкому й вузькому розумінні. У широкому розумінні податкова політика охоплює питання формування доходів за рахунок постійних, тобто податкових, і тимчасових, тобто позичкових, джерел. У вузькому – податкова політика охоплює діяльність держави лише у сфері оподаткування – тобто установа видів податків, зборів і обов'язкових платежів, їх платників, об'єктів, ставок (нормативів) оподаткування, податкових пільг, строків і механізму стягнення податків та їх зарахування до бюджету або державних цільових фондів
Податки. Словник-довідник [102]	Складова частина фінансової політики. Являє собою систему правових норм й організаційно-економічних заходів регулюючого характеру, прийнятих і здійснюваних органами державної влади й органами місцевого самоврядування у сфері податкових відносин з організаціями й фізичними особами
П. Лайко, Р. Жарко [83, с. 49]	Діяльність держави щодо формування податкової системи й податкового механізму з метою коректування пропорцій економічного й соціального розвитку відповідно до суспільних пріоритетів, що базується на законодавчих і нормативних актах

Закінчення додатка А

Закінчення табл. А.1

1	2
В. Кудряшов [80, с. 311]	Система заходів щодо залучення фінансових ресурсів у державний бюджет і державні цільові фонди, які передбачають здійснення обов'язкових платежів і відрахувань
В. Базидевич, Л. Баластрик [3, с. 74]	Діяльність держави у сферах впровадження правової регламентації й організації стягнення податків і податкових платежів у централізовані фонди держави
Концепція реформування системи оподаткування в Україні [72, с. 4]	Об'єднання об'єктивності економічної категорії податків, реального стану системи економічних відносин у державі й суб'єктивності податкової діяльності як сукупності конкретних дій, рішень різних органів, гілок і рівнів державної влади
Т. Юткіна [169, с. 211]	Сукупність управлінських рішень у галузі податкового планування, регулювання й контролю, які приймаються вищим керівництвом країни
І. Кучеров [81, с. 24]	Сукупність заходів, які застосовуються державою, спрямованих на стимулювання економіки до зростання, досягнення високих фінансових результатів у частині формування бюджетних доходів, за одночасного дотримання інтересів організацій і громадян – платників податків
В. Пансков [113, с. 39–40]	Сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави щодо формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів
Я. Литвиненко [87, с. 4] М. Карасев [65, с. 10]	Система відносин, які складаються між платником податків і державою, а також стратегія їх дій у різних умовах господарювання й економічних систем
Л. Зазвонова, Ф. Фомін [57, с. 69]	Система актів і заходів, проведених державою в галузі податків і спрямованих на реалізацію тих або інших завдань, які стоять перед суспільством
Л. Дикань, Т. Воїнова, Е. Бережний [45, с. 107; 46, с. 41]	1. Сукупність заходів держави щодо впровадження системи податків і конкретних форм і методів її стягнення, які відповідають конкретним історичним умовам і враховують традиції й менталітет націй. 2. Певна система дій і відповідних економічних, правових й організаційних заходів держави у сфері податків й оподаткування
В. Федоров, В. Опарін, С. Левочкін [155, с. 36]	Діяльність держави у сфері оподаткування – встановлення видів і співвідношення податків, визначення платників і підходів до них (уніфікований або диференційований), встановлення ставок оподаткування, надання податкових пільг тощо
В. Карпова [61, с. 133]	Система заходів, які проводяться державою у сфері оподаткування, які відображають спрямованість і ступінь державного втручання в економіку
І. Майбуров [90, с. 195]	Податкова політика являє собою сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави щодо формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів

Термінологічний апарат раціонального споживання енергоресурсів

Таблиця Б.1

Підходи до визначення термінів "раціональне використання ПЕР", "енергозбереження", "ефективне використання енергоресурсів" та "економія енергоресурсів"

Автор або джерело	Визначення
1	2
Термін "раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР)"	
Закон України "Про енергозбереження" [123]	Раціональне використання ПЕР – досягнення максимальної ефективності використання паливно-енергетичних ресурсів за наявного рівня розвитку техніки та технології й одночасного зниження техногенного впливу на навколишнє природне середовище
Суходоля О. М. [149, с. 203]	Раціональне використання ПЕР – досягнення максимальної доцільності (економічної, технічної) використання ПЕР відповідно до наявного рівня економічного та культурного розвитку суспільства, розвитку техніки та технології, панівного типу світогляду суспільства, що в загальному випадку відображає ставлення суспільства до мети та способів використання ПЕР
Термін "енергозбереження"	
Закон України "Про енергозбереження" [123] та ДСТУ 2420-94 [48, с. 3]	Енергозбереження – діяльність (організаційна, наукова, практична, інформаційна), яка спрямована на раціональне використання та економне витрачання первинної та перетвореної енергії і природних енергетичних ресурсів в національному господарстві і яка реалізується використанням технічних, економічних та правових методів.
Великий тлумачний словник сучасної української мови [176]	Енергозбереження – раціональне використання та економне витрачання первинної та перетвореної енергії і природних енергетичних ресурсів
Микитенко В. В. [95, с. 30]	Енергозбереження – це діяльність, що спрямована на раціональне використання та економне витрачання первинної та перетвореної енергії і природних енергетичних ресурсів у народному господарстві і реалізується з використанням технічних, економічних і правових методів
Суходоля О. М. [149, с. 203]	Енергозбереження – результати діяльності (організаційної, наукової, практичної, інформаційної), яка реалізується з використанням технічних, економічних та правових методів і

1	2
	спрямована на забезпечення раціонального й ефективного використання ПЕР і відображається у їх економії
Краусп В. Р. [195]	Енергоощадження (рос. <i>энергосбережение</i>) – реалізація правових, організаційних, наукових, виробничих, технічних та економічних заходів, спрямованих на ефективне використання енергетичних ресурсів
Модельний закон "Про енергоощадження" [203]	Енергоощадження (рос. <i>энергосбережение</i>) – реалізація правових, організаційних, наукових, виробничих, технічних, економічних заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання енергетичних ресурсів
ГОСТ Р 51387-99 Энергосбережение. Нормативно-методическое обеспечение. Основные положения [40]	Енергоощадження (рос. <i>энергосбережение</i>) – реалізація правових, організаційних, наукових, виробничих, технічних і економічних заходів, спрямованих на ефективне (раціональне) використання (і економне витрачання) паливно-енергетичних ресурсів і на залучення в господарський оборот відновлюваних джерел енергії
Wikipedia [246]	Енергозбереження (англ. <i>energy conservation</i>) – це діяльність зі зниження кількості енергії, що споживається. Це може бути досягнуто за рахунок ефективного використання енергії або за рахунок зменшення використання енергетичних послуг
Wikipedia, der freien Enzyklopädie [240]	Енергоощадження (нім. <i>Energieeinsparung</i>) – позначає всі заходи щодо скорочення енергії енергоносіїв, яка використовується
Великий тлумачний словник сучасної української мови [13, с. 351]	Енергоощадність – абстрактний іменник до енергоощадний. Енергоощадний – який не споживає велику кількість енергії
Термін "ефективне використання енергоресурсів", "енергоефективність"	
Модельний закон "Про енергоощадження" [203]	Ефективне використання енергетичних ресурсів – досягнення економічно виправданої ефективності використання енергетичних ресурсів за наявного рівня розвитку техніки та технологій і дотримання вимог до охорони природного довкілля
Краусп В. Р. [184]	Ефективне використання енергетичних ресурсів – досягнення економічно виправданого мінімуму використання енергетичних ресурсів за наявного рівня розвитку техніки та технологій і дотримання вимог екології для досягнення виробничої й соціальної мети

1	2
Суходоля О. М. [149]	Ефективне використання ПЕР – досягнення максимальної корисної віддачі від використання ПЕР за наявного рівня розвитку техніки та технології, відомих організаційних заходів одночасного зниження техногенного впливу на навколишнє природне середовище і рівня використання ПЕР не нижчого від нормалізованого
<i>Wikipedia</i> [246]	Ефективне використання енергії (англ. <i>efficient energy use</i>) – інколи енергоефективність (англ. <i>energy efficiency</i>) – використання меншої кількості енергії для забезпечення того ж самого рівня енергетичного обслуговування
Суходоля О. М. [149]	Енергоефективність (національної економіки) – якісний стан економіки, що забезпечує раціональність та ефективність використання ПЕР відповідно до наявного рівня економічного та культурного розвитку суспільства, розвитку техніки та технології, панівного типу світогляду суспільства та пріоритетів розвитку країни
Гінзбург М. Д. [35]	Енергоефективність – співвідношення кількості енергії на виході процесу перетворювання до кількості енергії на вході. Для окремих виробів це поняття збігається з поняттям коефіцієнт корисної дії (ККД)
<i>Вікіпедія</i> [230]	Енергоефективність – ефективне використання енергетичних ресурсів – досягнення економічно виправданої ефективності використання ПЕР за наявного рівня розвитку техніки та технології й дотримання вимог до охорони навколишнього середовища. Ефективне використання енергії, або "п'ятий вид палива" – використання меншої кількості енергії для забезпечення того ж рівня енергетичного забезпечення будинків або технологічних процесів на виробництві
<i>Wikipedia, der freien Enzyklopädie</i> [239]	Під поняттям енергоефективності розуміють, що буде досягнута бажана користь з найменшим можливим використанням енергії
<i>Wikipedia, der freien Enzyklopädie</i> [240]	Енергоефективність – ефективність використання енергії, тобто співвідношення користі і витрат енергії
Термін "економія енергоресурсів"	
Закон України "Про енергозбереження" [123]	Економія паливно-енергетичних ресурсів – відносне скорочення витрат паливно-енергетичних ресурсів, що виявляється у зниженні їх питомих витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг встановленої якості

Втрати бюджету від надання податкових пільг



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ

Львівська пл., 8, м. Київ - 53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.minrd.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@minrd.gov.ua, gromada@minrd.gov.ua Код ЄДРПОУ 38516786

12.11.2013 № 5794/В/99-99-20-03-01/16 від _____

Віннікова О.С.
vinnikova@online.ua

Про розгляд запиту
на інформацію

Міністерство доходів і зборів України на Ваш запит на отримання публічної інформації від 07.11.2013 надає інформацію щодо кількості пільг та сум втрат бюджету внаслідок отриманих пільг за 2011-2012 роки за кодами пільг 11020269, 11020270, 11020275 та 11020283 (додається).

Додаток: на 1 арк. в 1 прим.

Заступник Міністра – керівник апарату

В.С. Левицький

Рис. В.1. Лист Міндоходів України у відповідь на особистий запит

Інформація про втрати бюджету від надання податкових пільг
(надана листом Міндоходів України № 5794/В/98-99-2003-01-16
від 12.11.2013 р.)

Код ПП	Назва податкової пільги	Рік	Кількість отриманих пільг (усього)	Сума втрат, тис. грн
1	2	3	4	5
11020269	Звільняється від оподаткування 80 % прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України: устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії; матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; енергоефективне обладнання і матеріали, вироби, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива	2011	2	82,5
		2012	2	2 800,4
11020270	Звільняється від оподаткування 50 % прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів	2011	0	0,0
		2012	0	0,0
11020275	Звільняється від оподаткування прибуток підприємств галузі електроенергетики (клас 40.11 група 40 КВЕД ДК 009:2005) від продажу електричної енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії	2011	32	121 172,9
		2012	53	454 001,0
11020282	Звільняється від оподаткування: прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива	За 9 місяців 2011 року було надано 1 пільгу на суму 218 984,59 тис грн (згідно з листом ДПС України № 6005/В/20-3216 від 17.02.2012 р)		

Закінчення додатка В

Закінчення табл. В.1

1	2	3	4	5
11020283	Звільняється від оподаткування: прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України	2011	3	1 429,5
		2012	2	642,0

**Альтернативні інструменти податкового регулювання
раціонального споживання енергоресурсів**

Податки та збори	№ п/п	Інструменти податкового регулювання
1	2	3
1. Стимулювання споживачів енергоресурсів		
1.1. Стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального споживання енергоресурсів		
ПДВ	1.1.1	Підвищення ставки ПДВ на традиційні паливно-енергетичні ресурси
	1.1.2	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.1.3	Зниження ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для операції постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.1.4	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.1.5	Звільнення від ПДВ послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів
	1.1.6	Зменшення ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів
	1.1.7	Звільнення від ПДВ операцій постачання паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел
Акцизний податок	1.1.8	Підвищення ставки акцизного податку на традиційні паливно-енергетичні ресурси
	1.1.9	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
	1.1.10	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
Мито	1.1.11	Звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.1.12	Зниження мита для імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів

Продовження додатка Д

Продовження табл. Д.1

1	2	3
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	1.1.13	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію
	1.1.14	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	1.1.15	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ
Збір за першу реєстрацію транспортних засобів	1.1.16.	Диференціація збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від норми витрат палива відповідним транспортним засобом
	1.1.17	Зниження збору за першу реєстрацію транспортних засобів для транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів
	1.1.18	Звільнення від збору за першу реєстрацію транспортних засобів що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів (економічних транспортних засобів або транспортних засобів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії)
Податок на прибуток	1.1.19	Обмеження валових витрат: у процесі оподаткування податком на прибуток у валові витрати дозволити включати лише норми витрат ПЕР, а перевитрата не буде зменшувати об'єкт оподаткування
	1.1.20	Податковий кредит з податку на прибуток для підприємств, які впроваджують енергорациональні технології або здійснюють інші заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (на всю суму або на певну частину витрат; без відсотків або під певні відсотки)
	1.1.21	Податкова знижка на суму витрат, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, або на певну частину таких витрат
	1.1.22	Прискорена амортизація обладнання, що сприяє раціоналізації споживання ПЕР
	1.1.23	Зниження ставки податку на прибуток для підприємств, які раціонально використовують ПЕР (на 1 або більше відсотків)

Продовження додатка Д

Продовження табл. Д.1

1	2	3
	1.1.24	Збільшення податкового (звітного) періоду з податку на прибуток для платників податків, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
	1.1.25	Звільнення від сплати податку на прибуток (постійне або строкове, тобто "податкові канікули") підприємств, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (можливий варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" зі заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету)
	1.1.26	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток для платників податку, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
Екологічний податок	1.1.27	Зниження ставки екологічного податку для платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
	1.1.28	Звільнення від екологічного податку платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
	1.1.29	Підвищення ставок екологічного податку
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	1.1.15	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ
	1.1.31	Збільшення податкового (звітного) періоду з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
	1.1.32	"Податкові канікули" з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (можливий варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету)
	1.1.33	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
1.2. Стимулювання фізичних осіб (індивідуальних домогосподарств) до раціонального використання енергоресурсів		
ПДФО	1.2.1	Податковий кредит з податку з доходів фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (до податкового кредиту можна включати як усю суму відповідних витрат, так і якусь їх частину)

Продовження додатка Д

Продовження табл. Д.1

1	2	3
	1.2.2	Податкова знижка з податку з доходів фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (можна включати як усю суму відповідних витрат, так і якусь їх частину)
	1.2.3	Відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань для тих, хто впроваджує більш досконалі технології або процеси
	1.2.4	"Податкові канікули" з податку з доходів фізичних осіб для осіб, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
Плата за землю	1.2.5	Податковий кредит з плати за землю для платників податку, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (на всю суму або на певну частину витрат; без відсотків або певні відсотки)
	1.2.6	"Податкові канікули" з плати за землю для платників податку, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (можливий варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету)
	1.2.7	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з плати за землю для платників податків, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР
Екологічний податок	1.2.8	Розширення кола платників: включення до переліку платників екологічного податку звичайних фізичних осіб
	1.2.9	Зниження екологічного податку для фізичних осіб, які раціонально споживають ПЕР
ПДВ	1.2.10	Підвищення ставки ПДВ на традиційні ПЕР
	1.2.11	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.2.12	Зниження ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для операції постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.2.13	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.2.14	Звільнення від ПДВ послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів
	1.2.15	Зменшення ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів
	1.2.16	Звільнення від ПДВ операцій постачання паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел
Акцизний податок	1.2.17	Підвищення ставки акцизного податку на традиційні паливно-енергетичні ресурси

Продовження додатка Д

Продовження табл. Д.1

1	2	3
	1.2.18	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
	1.2.19	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
Мито	1.2.20	Звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	1.2.21	Зниження мита для імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	1.2.22	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію
	1.2.23	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	1.2.24	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ
Збір за першу реєстрацію транспортних засобів	1.2.25	Диференціація збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від норми витрат палива відповідним транспортним засобом
	1.2.26	Зниження збору за першу реєстрацію транспортних засобів для транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів
	1.2.27	Звільнення від збору за першу реєстрацію транспортних засобів що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів (економічних транспортних засобів, або транспортних засобів, що працюють на ВДЕ)
2. Стимулювання розробників та виробників у сфері раціоналізації енергоспоживання		
2.1. Стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів		

Продовження додатка Д

Продовження табл. Д.1

1	2	3
Податок на прибуток	2.1.1	Включення до валових витрат від 101 до 200 % витрат на НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів
	2.1.2	Звільнення від сплати податку на прибуток (постійне або строкове, тобто "податкові канікули") підприємств, які здійснюють НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів
	2.1.3	Зниження ставки податку на прибуток для платників податків, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів
	2.1.4	Збільшення податкового (звітного) періоду з податку на прибуток для платників податків, які здійснюють НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів
ПДВ	2.1.5	Збільшення податкового (звітного) періоду з ПДВ для платників податків, які здійснюють НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів
ПДФО	2.1.6	Звільнення заробітної плати працівників підприємств, які займаються розробкою й виробництвом енергоефективного обладнання й матеріалів, від обкладання податком на доходи фізичних осіб
2.2. Стимулювання виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів		
Податок на прибуток	2.2.1	Звільнення від оподаткування певної частини або всього прибутку підприємств, які виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів (постійне або строкове, тобто "податкові канікули")
	2.2.2	Зниження ставки податку на прибуток для платників податку, що виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів
	2.2.3	Податковий кредит з податку на прибуток для платників податку, які організують виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів

Закінчення додатка Д

Закінчення табл. Д.1

1	2	3
ПДВ	2.2.4	Звільнення від ПДВ операцій поставки обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	2.2.5	Зниження ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для операції постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
2.3. Стимулювання виробництва ПЕР з відновлюваних джерел		
Податок на прибуток	2.3.1	Звільнення від оподаткування прибутку від продажу палива та енергії з відновлюваних джерел
ПДВ	2.3.2	Звільнення від ПДВ операцій постачання паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел
	2.3.3	Зниження ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для операції постачання енергії з відновлюваних джерел
	2.3.4	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	2.3.5	Зниження ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для операції постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	2.3.6	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів
	2.3.7	Зниження плати за землю для земельних ділянок під об'єктами енергетики, що виробляють енергію з відновлюваних джерел енергії
	Плата за землю	2.3.8
Акцизний податок	2.3.9	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
	2.3.10	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	2.3.11	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії

Регіональний потенціал енергозбереження за областями України

Регіон	Потенціал енергозбереження без урахування структури економіки		Потенціал енергозаощадження з урахуванням галузевих особливостей [215]	
	Тис. т ум. палива	%	млн € у цінах 2010	%
АР Крим	1,44	1,56	235	1,70
Вінницька обл.	2,77	3,00	127,5	0,92
Волинська обл.	0,72	0,78	82,2	0,59
Дніпропетровська обл.	11,88	12,88	2 629,9	19,04
Донецька обл.	25,16	27,27	2 186,8	15,83
Житомирська обл.	1,04	1,13	129	0,93
Закарпатська обл.	1,01	1,09	88,1	0,64
Запорізька обл.	4,43	4,80	1 003,5	7,26
Івано-Франківська обл.	4,66	5,05	165,9	1,20
Київська обл.	3,93	4,26	353,6	2,56
Кіровоградська обл.	0,68	0,74	144,4	1,05
Луганська обл.	9,90	10,73	1 384,5	10,02
Львівська обл.	3,37	3,65	402,9	2,92
Миколаївська обл.	1,27	1,38	207,6	1,50
Одеська обл.	1,88	2,04	189	1,37
Полтавська обл.	3,25	3,52	1 379,2	9,98
Рівненська обл.	1,08	1,17	219,8	1,59
Сумська обл.	1,50	1,63	181,1	1,31
Тернопільська обл.	0,85	0,92	129,4	0,94
Харківська обл.	4,76	5,16	1 089,2	7,88
Херсонська обл.	0,68	0,74	83,8	0,61
Хмельницька обл.	1,31	1,42	236,7	1,71
Черкаська обл.	2,82	3,06	990,8	7,17
Чернівецька обл.	0,53	0,57	58,7	0,42
Чернігівська обл.	1,34	1,45	116,7	0,84
Усього	92,26	100	13 815,3	100

Таблиця Е.2

Податкові надходження за областями України (мобілізовано)

Регіон	2009 р.			2010 р.			2011 р.		
	млрд грн	%	тис. грн / особу	млрд грн	%	тис. грн / особу	млрд грн	%	тис. грн / особу
АР Крим	4,10	3,73	2,08	5,13	4,04	2,61	6,30	4,12	3,21
Вінницька обл.	2,74	2,49	1,65	3,38	2,66	2,05	3,98	2,60	2,43
Волинська обл.	1,32	1,20	1,28	1,29	1,01	1,24	1,50	0,98	1,44
Дніпропетровська обл.	13,17	11,98	3,90	16,72	13,18	4,98	22,89	14,97	6,86
Донецька обл.	13,53	12,31	3,01	8,54	6,73	1,91	10,70	6,99	2,41
Житомирська обл.	1,98	1,80	1,53	2,22	1,75	1,72	2,42	1,58	1,89
Закарпатська обл.	1,52	1,38	1,22	1,54	1,21	1,23	1,51	0,99	1,21
Запорізька обл.	5,67	5,16	3,11	5,66	4,46	3,12	5,69	3,72	3,16
Івано-Франківська обл.	2,10	1,91	1,52	2,69	2,12	1,95	3,74	2,44	2,71
Київська обл.	4,78	4,35	2,77	5,47	4,31	3,17	6,67	4,36	3,88
Кіровоградська обл.	1,42	1,29	1,38	1,62	1,28	1,59	1,43	0,93	1,41
Луганська обл.	5,96	5,42	2,56	5,80	4,57	2,51	7,59	4,96	3,31
Львівська обл.	5,68	5,17	2,23	6,58	5,18	2,58	7,80	5,10	3,07
Миколаївська обл.	2,83	2,57	2,37	3,15	2,48	2,65	2,36	1,54	2,00
Одеська обл.	6,96	6,33	2,91	7,73	6,09	3,23	7,96	5,20	3,33
Полтавська обл.	7,45	6,78	4,93	11,51	9,08	7,68	15,81	10,34	10,63
Рівненська обл.	1,67	1,52	1,45	1,76	1,39	1,53	2,11	1,38	1,83
Сумська обл.	2,23	2,03	1,88	4,56	3,60	3,89	6,59	4,31	5,68
Тернопільська обл.	1,17	1,06	1,07	1,32	1,04	1,22	1,51	0,99	1,40
Харківська обл.	12,27	11,16	4,41	16,05	12,6	5,80	18,16	11,87	6,59
Херсонська обл.	1,41	1,28	1,28	1,56	1,23	1,43	1,84	1,20	1,69
Хмельницька обл.	2,02	1,84	1,50	2,08	1,64	1,56	2,35	1,54	1,77
Черкаська обл.	3,60	3,27	2,76	3,96	3,12	3,05	3,98	2,60	3,10
Чернівецька обл.	1,17	1,06	1,29	1,32	1,04	1,46	1,31	0,86	1,45
Чернігівська обл.	3,20	2,91	2,86	5,27	4,15	4,75	6,73	4,40	6,13
Усього	109,97	100,0	–	126,88	100	–	152,93	100	–

Таблиця Е.3

**Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря
від стаціонарних та пересувних джерел забруднення**

Регіон	2009 р.			2010 р.			2011 р.		
	тис. т	%	т/км ²	тис. т	%	т/км ²	тис. т	%	т/км ²
АР Крим	137,4	2,2	5,3	141,4	2,2	5,4	130,1	2,0	5,0
Вінницька обл.	194,7	3,2	7,3	185,1	2,9	7,0	169,9	2,6	6,4
Волинська обл.	57,1	0,9	2,8	57,2	0,9	2,8	52,8	0,8	2,6
Дніпропетровська обл.	989,4	16,1	31,0	1 140,5	17,8	35,8	1 157,9	17,5	36,3
Донецька обл.	1 513,3	24,6	57,1	1 589,9	24,9	60,0	1 729,3	26,2	65,3
Житомирська обл.	84,1	1,4	2,8	87,5	1,4	2,9	86,8	1,3	2,9
Закарпатська обл.	87,6	1,4	6,8	87,1	1,4	6,8	89,4	1,4	7,0
Запорізька обл.	280,5	4,6	10,3	326,1	5,1	12,0	341,2	5,2	12,5
Івано-Франківська обл.	271,8	4,4	19,6	224,9	3,5	16,2	275,9	4,2	19,8
Київська обл.	266,7	4,3	9,5	269,0	4,2	9,6	278,7	4,2	9,9
Кіровоградська обл.	75,8	1,2	3,1	72,2	1,1	2,9	73,9	1,1	3,0
Луганська обл.	592,3	9,6	22,2	599,2	9,4	22,4	553,5	8,4	20,7
Львівська обл.	253,4	4,1	11,6	246,3	3,9	11,3	256,6	3,9	11,8
Миколаївська обл.	85,8	1,4	3,5	83,2	1,3	3,4	89,9	1,4	3,7
Одеська обл.	175,1	2,8	5,3	181,2	2,8	5,4	173,8	2,6	5,2
Полтавська обл.	183,5	3,0	6,4	172,7	2,7	6,0	181,3	2,7	6,3
Рівненська обл.	52,8	0,9	2,6	56,2	0,9	2,8	62,5	0,9	3,1
Сумська обл.	83,4	1,4	3,5	88,9	1,4	3,7	88,0	1,3	3,7
Тернопільська обл.	61,1	1,0	4,4	63,9	1,0	4,6	65,4	1,0	4,7
Харківська обл.	266,1	4,3	8,5	281,4	4,4	9,0	303,0	4,6	9,6
Херсонська обл.	80,4	1,3	2,8	74,2	1,2	2,6	74,9	1,1	2,6
Хмельницька обл.	81,5	1,3	4,0	83,8	1,3	4,1	83,5	1,3	4,1
Черкаська обл.	133,9	2,2	6,4	138,6	2,2	6,6	140,2	2,1	6,7
Чернівецька обл.	43,0	0,7	5,3	44,6	0,7	5,5	45,4	0,7	5,6
Чернігівська обл.	93,9	1,5	2,9	96,7	1,5	3,0	98,0	1,5	3,1
Усього	6 144,6	100,0	–	6 391,8	100,0	–	6 601,9	100,0	–

Вихідні дані для кластерного аналізу

Регіон	Потенціал енергозаощадження		Податкові надходження на особу у 2009 році		Викиди шкідливих речовин в атмосферне повітря у 2009 році	
	млн €	стандартизоване значення	тис. грн	стандартизоване значення	т/км ²	стандартизоване значення
АР Крим	235	-0,4539	2 084,829	-0,1499	5,3	-0,3651
Вінницька обл.	127,5	-0,6075	1 652,833	-0,4922	7,3	-0,2401
Волинська обл.	82,2	-0,6722	1 278,180	-0,9792	2,8	-0,5683
Дніпропетровська обл.	2 629,9	2,9684	3 915,419	1,2858	31	2,0107
Донецька обл.	2 186,8	2,3352	3 018,532	-0,5736	57,1	3,9020
Житомирська обл.	129	-0,6053	1 536,036	-0,6876	2,8	-0,5605
Закарпатська обл.	88,1	-0,6638	1 223,591	-0,9840	6,8	-0,2557
Запорізька обл.	1 003,5	0,6443	3 121,004	0,6966	10,3	0,1507
Івано-Франківська обл.	165,9	-0,5526	1 521,197	-0,5508	19,6	0,4789
Київська обл.	353,6	-0,2844	2 772,873	0,1914	9,5	-0,0369
Кіровоградська обл.	144,4	-0,5833	1 389,621	-0,7664	3,1	-0,5605
Луганська обл.	1 384,5	1,1888	2 567,576	-0,2119	22,2	0,9635
Львівська обл.	402,9	-0,2139	2 226,863	0,8387	11,6	0,0960
Миколаївська обл.	207,6	-0,4930	2 374,079	-0,1287	3,5	-0,5214
Одеська обл.	189	-0,5196	2 911,473	0,2268	5,3	-0,3651
Полтавська обл.	1 379,2	1,1812	4 949,766	2,9189	6,4	-0,3182
Рівненська обл.	219,8	-0,4756	1 450,332	-0,8063	2,6	-0,5683
Сумська обл.	181,1	-0,5309	1 891,959	0,6263	3,5	-0,4980
Тернопільська обл.	129,4	-0,6048	1 069,668	-0,9948	4,4	-0,4276
Харківська обл.	1 089,2	0,7668	4 420,384	1,779	8,5	-0,084
Херсонська обл.	83,8	-0,6699	1 284,306	-0,867	2,8	-0,584
Хмельницька обл.	236,7	-0,4514	1 509,022	-0,788	4	-0,467
Черкаська обл.	990,8	0,6262	2 770,719	0,119	6,4	-0,271
Чернівецька обл.	58,7	-0,7058	1 292,109	-0,845	5,3	-0,357
Чернігівська обл.	116,7	-0,6229	2 872,974	1,143	2,9	-0,553

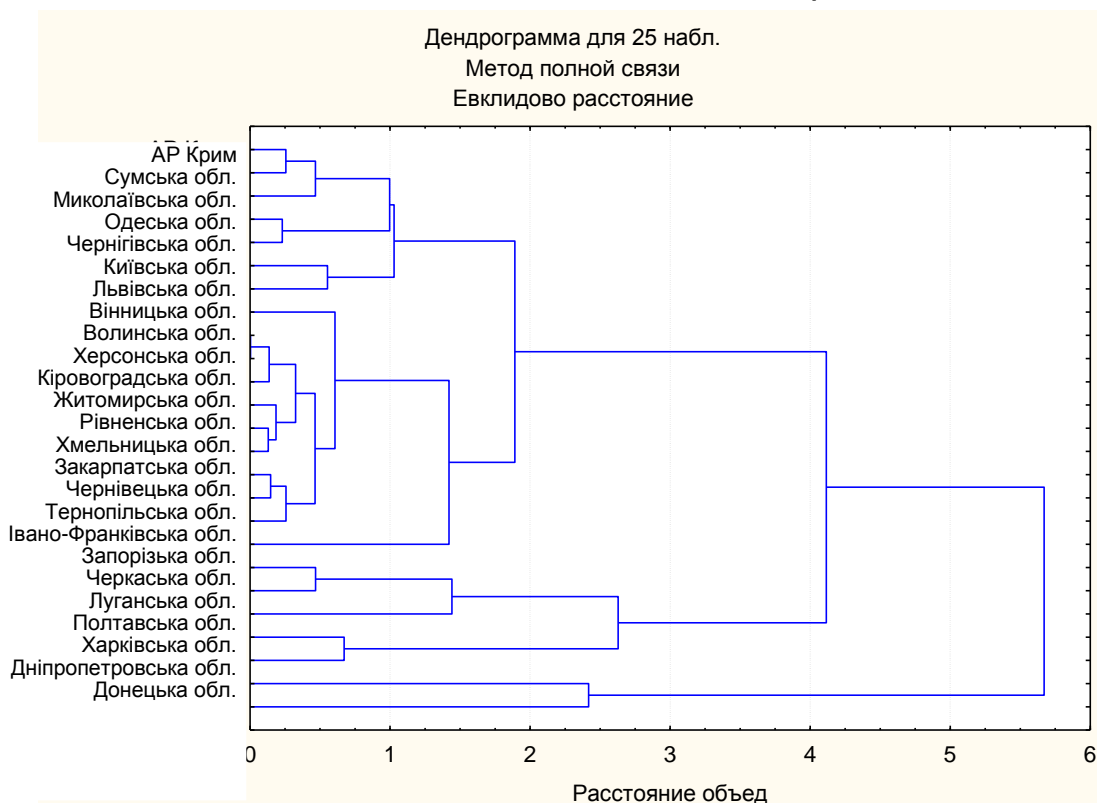


Рис. Ж.1. Дендограма ієрархічної агломеративної кластеризації областей України методом повного зв'язку

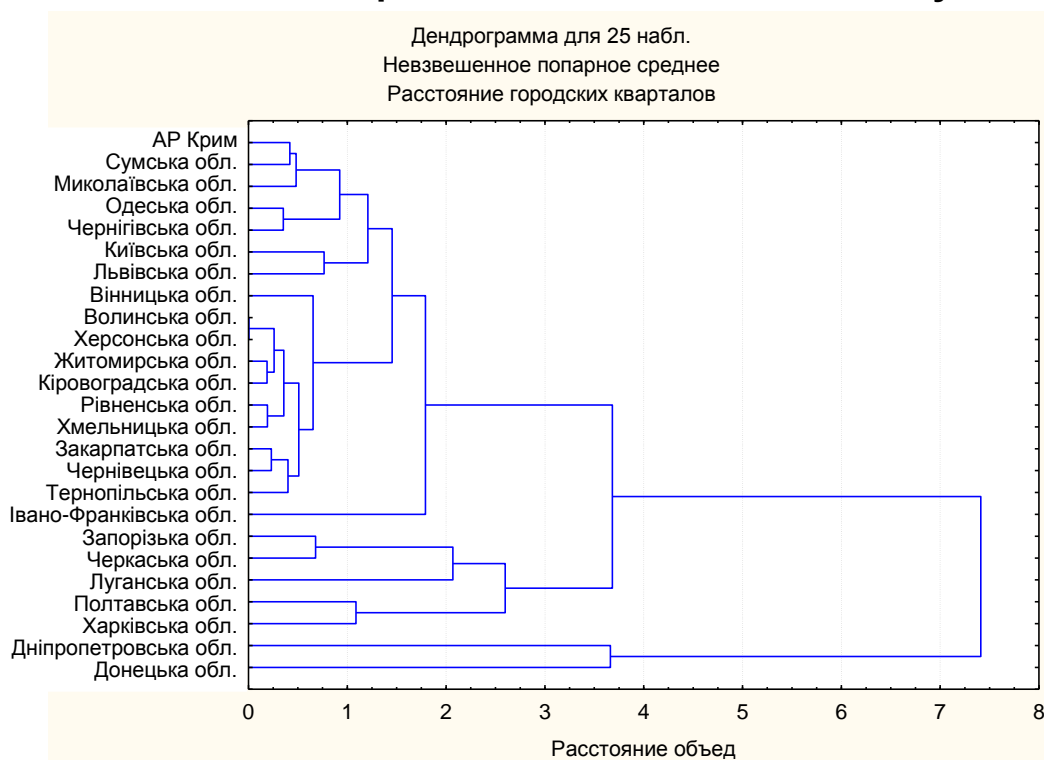


Рис. Ж.2. Дендограма ієрархічної агломеративної кластеризації областей України методом попарного середнього

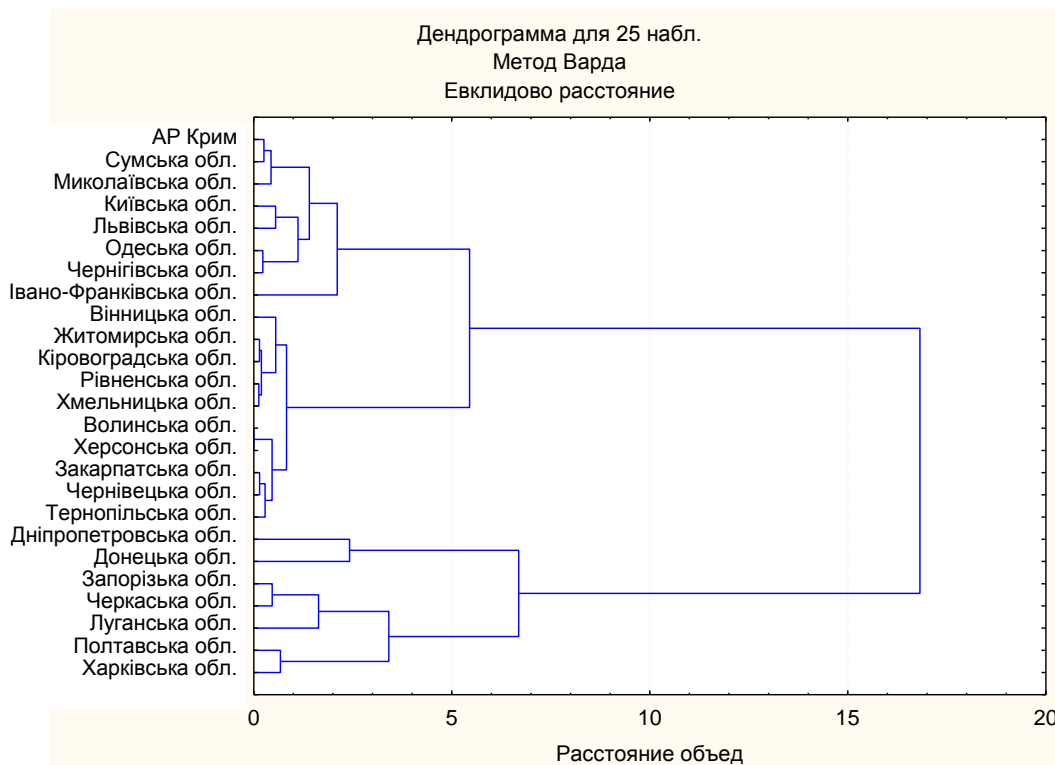


Рис. Ж.3. Результати ієрархічної кластеризації регіонів України методом Варда

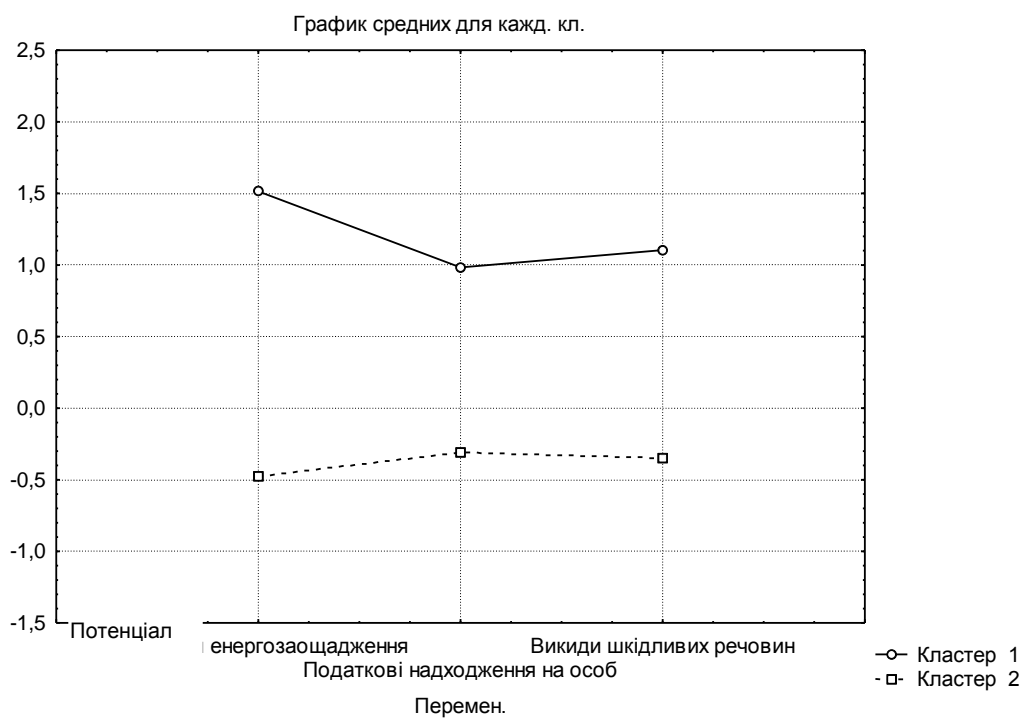


Рис. Ж.4. Графік середніх в результаті кластеризації методом к-середніх на 2 кластери

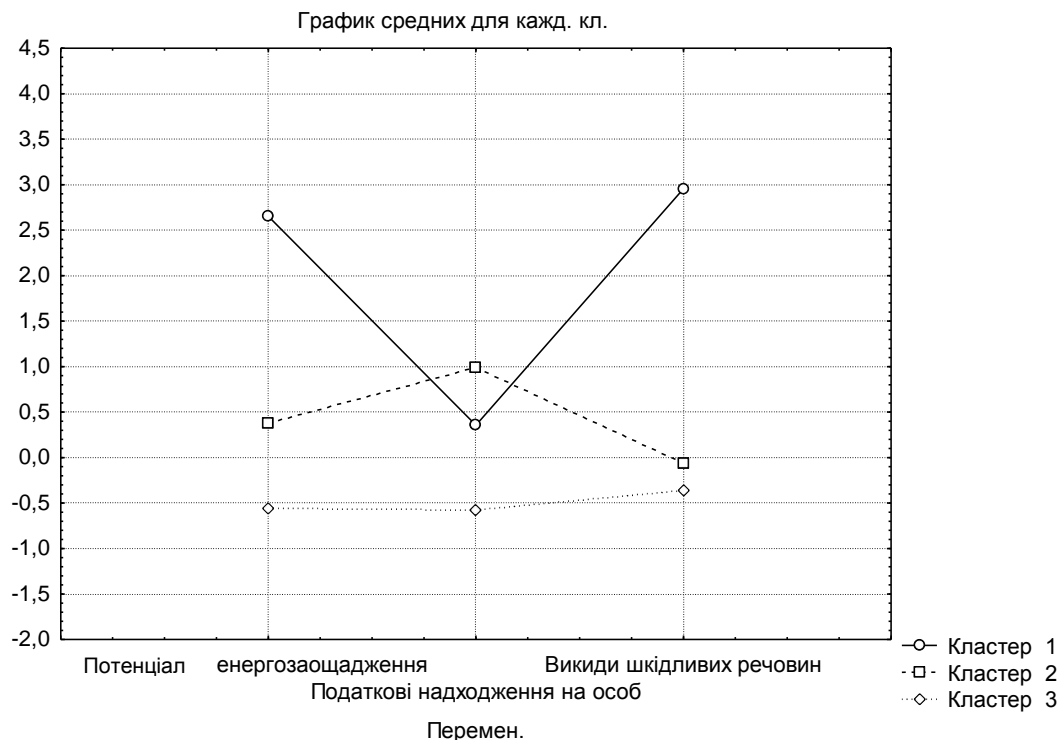


Рис. Ж.5. **Графік середніх в результаті кластеризації методом к-середніх на 3 кластери**

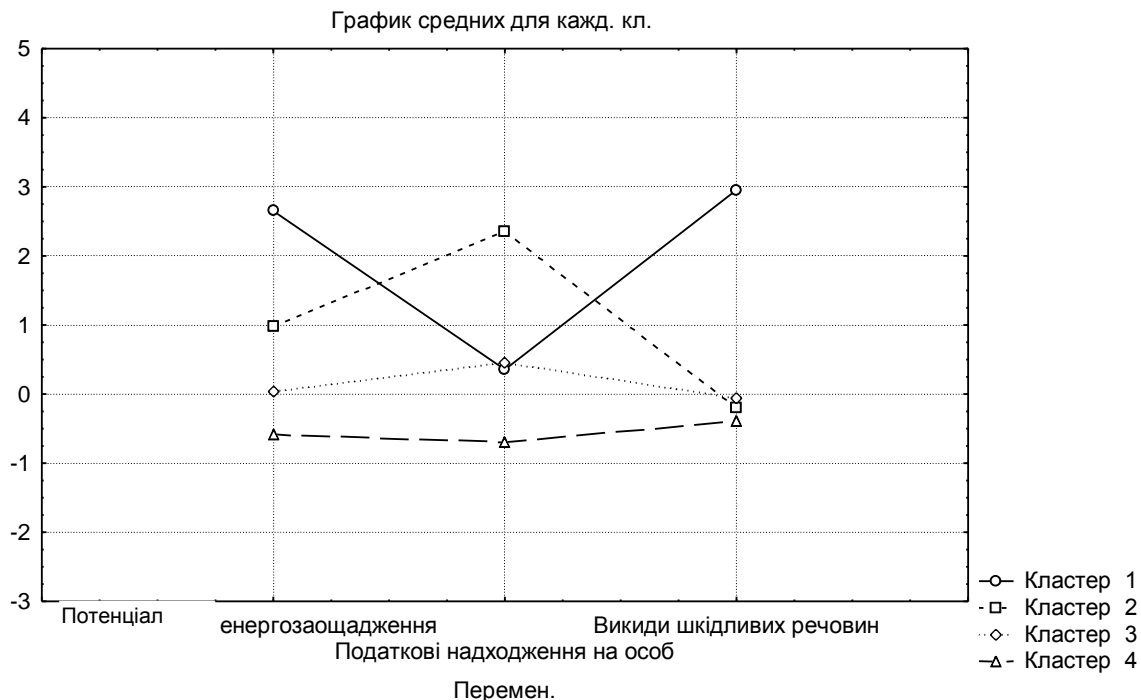


Рис. Ж.6. **Графік середніх в результаті кластеризації методом к-середніх на 4 кластери**

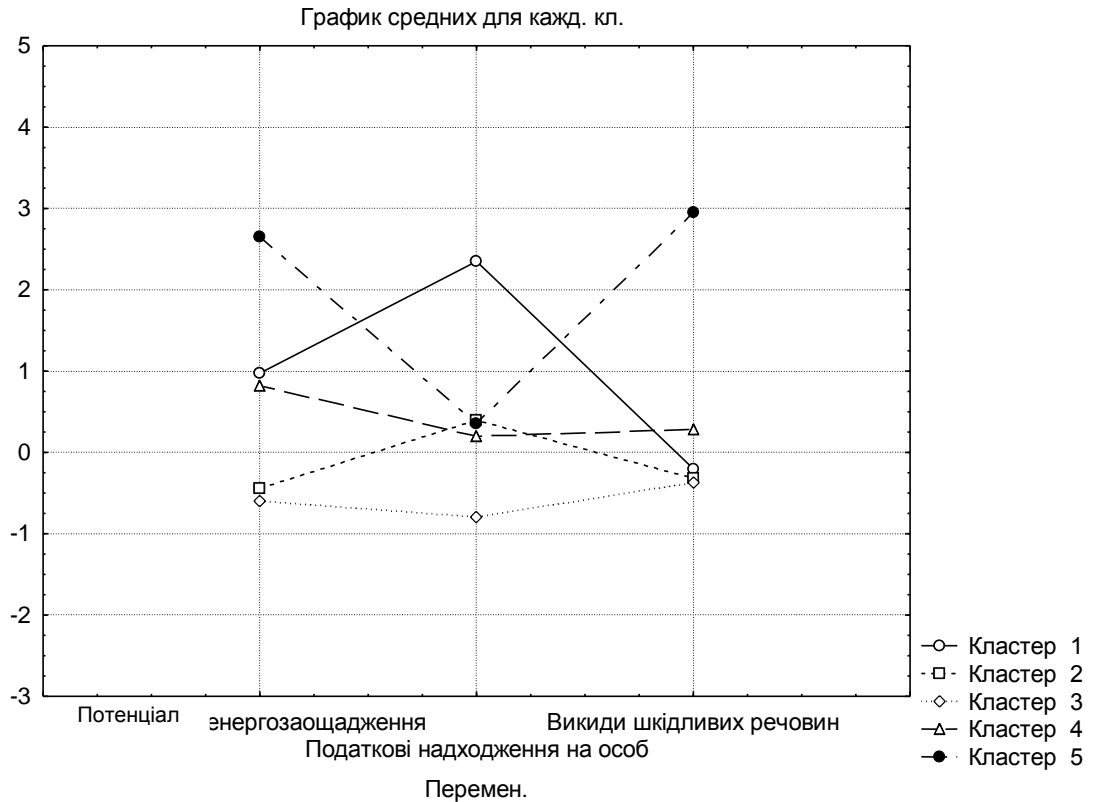


Рис. Ж.7. Графік середніх в результаті кластеризації методом к-середніх на 5 кластерів

Таблиця Ж.2

Дискримінантні функції для кожної з груп областей у процесі розподілу на три кластери

	G_1:1	G_2:2	G_3:3
Потенціал енергозаощадження	82,180	24,3418	-15,8928
Мобілізовано податків на особу	-5,870	-0,2507	0,7219
Викиди забруднюючих речовин	10,475	0,6411	-1,3420
Константа	-123,085	-12,2095	-4,6747

Таблиця Ж.3

Результати дискримінантного аналізу областей за 2010 і 2011 роки
(неправильні класифікації відзначені *)

Регіон	Спостереження	1	2	3
АР Крим	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Вінницька обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Волинська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Дніпропетровська обл.	G_1:1	G_1:1	G_2:2	G_3:3
Донецька обл.	G_1:1	G_1:1	G_2:2	G_3:3
Житомирська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Закарпатська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Запорізька обл.	G_2:2	G_2:2	G_3:3	G_1:1
Івано-Франківська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Київська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Кіровоградська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Луганська обл.	G_2:2	G_2:2	G_3:3	G_1:1
Львівська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Миколаївська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Одеська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Полтавська обл.	G_2:2	G_2:2	G_3:3	G_1:1
Рівненська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Сумська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Тернопільська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Харківська обл.	G_2:2	G_2:2	G_3:3	G_1:1
Херсонська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Хмельницька обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
*Черкаська обл.	G_2:2	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Чернівецька обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1
Чернігівська обл.	G_3:3	G_3:3	G_2:2	G_1:1

Таблиця 3.1

**Порівняння основних підходів до визначення етапів
експертного оцінювання**

Автори	Орлов О. І. [108, с. 703-704]	Бешелев С. Д., Гурвіч Ф. Г. [6, с. 89]	Геєць В. М., Клебанова Т. С. та ін. [99, с. 46]
Етапи	1. Прийняття рішення про необхідність проведення експертного опитування та формулювання особою, яка приймає рішення, (ОПР) його мети	1. Формулювання мети експертизи і розробка процедури опитування	1. Формування цілей і питань експертизи
	2. Підбір та призначення ОПР основного складу робочої групи (скорочено РГ)	2. Формування групи спеціалістів-аналітиків (організаторів експертизи)	-
	3. Розробка РГ (точніше, її основним складом, насамперед науковим керівником і секретарем) та затвердження в ОПР технічного завдання на проведення експертного опитування	3. Відбір і формування групи експертів	2. Формування правил проведення чи опитування характеру взаємин експертів
	4. Розробка аналітичною групою РГ докладного сценарію (тобто регламенту) проведення збору та аналізу експертних думок (оцінок).	4. Проведення опитування	
	5. Підбір експертів відповідно до їх компетентності		3. Формування групи експертів
	6. Формування експертної комісії		4. Вибір способу оцінювання ступеня компетентності експертів
	7. Проведення збору експертної інформації	4. Проведення опитування	-
	8. Комп'ютерний аналіз експертної інформації за допомогою включених у сценарій методів	5. Аналіз і обробка інформації, отриманої від експертів	5. Формування правил обробки думок експертів
	9. У процесі застосування відповідно до сценарію експертної процедури декількох турів – повторення двох попередніх етапів.		
	10. Підсумковий аналіз експертних думок, інтерпретація отриманих результатів аналітичною групою РГ та підготовка заключного документа ЕК для ОПР	6. Синтез об'єктивної (статистичної) інформації та інформації, отриманої в результаті експертизи, з метою надання їм форми, зручної для прийняття рішення	6. Обчислення експертних узагальнених оцінок і визначення ступеня погодженості експертів

Результати експертного оцінювання та таксономічного аналізу

№ п/п	Інструменти податкового регулювання	Критерії					Евклідова відстань	Інтегральний показник
		Бюджетна ефективність	Фінансова ефективність для платника податків	Ступінь впливу на досягнення необхідного ефекту	Ступінь ризику виникнення негативних соціальних, економічних й екологічних наслідків	Швидкість досягнення очікуваного ефекту		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Стимулювання суб'єктів господарювання до раціонального використання енергоресурсів								
1.1.	Підвищення ставки ПДВ на традиційні паливно-енергетичні ресурси:							
1.1.1	на 1 %	7,1	3,2	2,1	3,7	8,3	10,967	0,223
1.1.2	на 3 %	7,8	3,0	5,1	5,2	8,1	9,618	0,318
1.1.3	на 5 %	8,9	2,3	6,0	7,4	9,0	10,588	0,250
1.2	Звільнення від ПДВ операцій поставки обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	2,5	8,2	6,8	3,0	5,9	9,184	0,349
1.3	Зниження ставки ПДВ для операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
1.3.1	на 1 %	5,6	5,0	5,0	2,0	4,5	9,594	0,320
1.3.2	на 5 %	4,3	7,0	6,0	2,5	5,0	8,791	0,377
1.3.3	на 10 %	3,5	8,2	7,2	3,1	5,2	8,602	0,390
1.3.4	на 20 %	1,0	9,5	8,1	4,5	6,0	10,353	0,266
1.4	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	2,2	7,4	6,9	5,1	5,1	10,491	0,256
1.5	Звільнення від ПДВ послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів	3,1	8,0	4,3	3,1	4,5	10,492	0,256
1.6	Зменшення ставки ПДВ (на 1 – 20 %) для послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів							

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.6.1	на 1 %	7,5	5,0	2,5	3,0	4,1	10,768	0,237
1.6.2	на 5 %	6,7	7,0	2,7	4,1	4,3	10,255	0,273
1.6.3	на 10 %	5,4	8,1	3,0	4,5	4,6	10,273	0,272
1.6.4	на 20 %	1,4	8,9	4,0	7,9	4,9	13,216	0,063
1.7	Звільнення від ПДВ операцій поставки паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел	3,3	8,0	7,1	3,1	5,2	8,826	0,374
1.8	Підвищення ставки акцизного податку на традиційні паливно-енергетичні ресурси							
1.8.1	на 5 %	7,2	3,0	3,2	4,3	8,1	10,516	0,255
1.8.2	на 10 %	8,5	2,4	4,4	5,1	8,3	10,213	0,276
1.8.3	на 50 %	9,6	1,0	7,8	8,9	9,0	11,954	0,153
1.9	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива	2,5	8,0	7,0	3,3	6,1	9,147	0,352
1.10	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива:							
1.10.1	на 10 %	5,9	5	2	2,2	5,3	10,968	0,223
1.10.2	на 50 %	4,8	6,3	4,2	2,9	5,6	9,458	0,330
1.10.3	на 80 %	3,9	7,1	6	3,6	5,9	8,844	0,373
1.11	Звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	3,3	8,2	7,1	6,5	6,1	9,732	0,310
1.12	Зниження мита для імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
1.12.1	на 10 %	5,2	5,1	2,1	3,0	5,1	11,312	0,198
1.12.2	на 50 %	3,9	6,9	4,0	5,5	5,5	10,693	0,242
1.13	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію							
1.13.1	на 10 %	6,3	4,0	2,0	4,1	7,2	11,092	0,214
1.13.2	на 50 %	7,6	3,0	4,9	5,0	7,5	9,789	0,306
1.13.3	на 100 %	8,5	1,5	6,0	8,0	8,5	11,597	0,178
1.14	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії	5,1	5,3	6,2	2,1	4,1	9,386	0,335

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.15	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ							
1.15.1	на 10 %	5,7	4,0	2,0	4,5	7,9	11,296	0,199
1.15.2	на 50 %	7,1	3,0	4,5	5,1	8,2	10,050	0,288
1.15.3	на 100 %	8,2	2,1	5,8	8,6	9,0	11,623	0,176
1.16	Диференціація збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від норми витрат палива відповідним транспортним засобом							
		5,2	4,7	5,5	4,0	4,3	10,171	0,279
1.17	Зниження збору за першу реєстрацію транспортних засобів для транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів (економічних транспортних засобів або транспортних засобів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії)							
1.17.1	на 10 %	5,4	4,6	2,2	2,0	5,1	11,270	0,201
1.17.2	на 50 %	4,3	6,0	3,3	3,2	5,5	10,486	0,257
1.17.3	на 80 %	3,8	7,1	5,1	3,9	6,1	9,339	0,338
1.18	Звільнення від збору за першу реєстрацію транспортних засобів що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів							
		3,1	8,0	7,0	4,1	6,0	8,929	0,367
1.19	Обмеження валових витрат: у разі оподаткування податком на прибуток у валові витрати дозволити включати лише норми витрат ПЕР, а перевитрата не буде зменшувати об'єкт оподаткування							
		8,9	2,0	7,2	7,0	6,5	10,631	0,247
1.20	Податковий кредит з податку на прибуток для підприємств, які впроваджують енергорациональні технології або здійснюють інші заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі							
1.20.1	100 % податкових зобов'язань	1,1	9,9	9,8	5,1	5,8	10,398	0,263
1.20.2	50 % податкових зобов'язань	3,1	7,3	8	4,2	4,7	9,468	0,329
1.20.3	100 % витрат на підвищення енергорациональності	3,3	8,2	8,5	3,6	5,3	8,536	0,395
1.20.4	50 % витрат на підвищення енергорациональності	4,5	6,0	7,2	2,3	4,5	8,856	0,372
1.21	Податкова знижка на суму витрат, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР, або на певну частину таких витрат							
1.21.1	100 % таких витрат	5,4	7,0	7,0	3,1	4	8,442	0,402
1.21.2	50 % таких витрат	6,1	5,0	6,1	2,0	2,0	10,479	0,257

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.22	Прискорена амортизація обладнання, що сприяє раціоналізації споживання ПЕР	7,0	7,1	3,0	2,2	4,0	9,712	0,312
1.23	Зниження ставки податку на прибуток для підприємств, які раціонально використовують ПЕР:							
1.23.1	на 1 %	7,8	4,2	4,0	2,0	4,0	10,093	0,285
1.23.2	на 10 %	5,0	7,9	8,0	3,5	5,1	7,543	0,465
1.24	Збільшення податкового (звітного) періоду з податку на прибуток для платників податків, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР	8,1	5,0	4,1	3,0	3,9	9,732	0,310
1.25	Звільнення від сплати податку на прибуток підприємств, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
1.25.1	на постійній основі	1,0	9,9	9,1	5,0	5,0	10,779	0,236
1.25.2	на встановлений строк, тобто "податкові канікули"	2,7	8,3	8,1	4,0	5,2	9,223	0,346
1.25.3	конкурс на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету	3,9	8,0	8,0	3,1	5,1	8,187	0,420
1.26	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток для платників податку, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
1.26.1	без відсотків	7,1	4,5	6,0	3,3	3,1	9,868	0,301
1.26.2	під певні відсотки	8,5	2,5	4,0	1,9	2,8	11,663	0,173
1.27	Зниження ставки екологічного податку для платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
1.27.1	на 10 %	6,2	5,0	2,6	2,0	2,1	12,070	0,145
1.27.2	на 50 %	4,8	6,6	5,0	2,3	2,9	10,283	0,271
1.27.3	на 80 %	2,9	7,2	6,2	3,4	3,5	10,559	0,252
1.28	Звільнення від екологічного податку платників, які впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР	2,2	8,1	7,0	3,6	4,1	10,336	0,267
1.29	Підвищення ставок екологічного податку							
1.29.1	на 10 %	8,9	3,1	3	2,5	3,1	11,676	0,172
1.29.2	на 50 %	10,0	1,9	5,5	4,6	3,5	11,404	0,192
1.30	Податковий кредит з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (на всю суму або на певну частину витрат)							

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.30.1	100 % податкових зобов'язань	2,0	8,0	5,5	5,1	4,1	11,422	0,190
1.30.2	50 % податкових зобов'язань	4,1	6	4,1	3,2	4,3	10,656	0,245
1.30.3	100 % витрат на підвищення енергорациональності	4,9	7,0	5,2	4,3	4,0	9,769	0,308
1.30.4	50 % витрат на підвищення енергорациональності	6,5	5,0	4,0	2,4	3,9	10,134	0,282
1.31	Збільшення податкового (звітнього) періоду з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР	8,0	3,0	2,5	2,9	3,0	12,249	0,132
1.32	Звільнення від плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
1.32.1	на постійній основі	3,5	8,0	6,0	2,8	4,3	9,482	0,328
1.32.2	на встановлений строк, тобто "податкові канікули"	4,1	7,3	5,1	2,0	4,2	9,612	0,319
1.32.3	конкурс на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету	5,0	6,0	4,2	1,8	4,2	10,001	0,291
1.33	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з плати за землю для платників податку, які здійснюють енергоощадні заходи, впроваджують технології або процеси, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
1.33.1	без відсотків	7,1	3,0	3,0	2,5	4,5	11,356	0,195
1.33.2	під певні відсотки	8,0	2,1	2,0	1,2	4,1	12,443	0,118
2. Стимулювання фізичних осіб (індивідуальних домогосподарств) до раціонального використання енергоресурсів								
2.1	Податковий кредит з податку з доходів фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР у розмірі							
2.1.1	100 % податкових зобов'язань	1,6	9,0	8,2	3,5	7,0	9,245	0,345
2.1.2	50 % податкових зобов'язань	4,2	7,1	6,5	2,2	6,0	8,101	0,426
2.1.3	100 % витрат на підвищення енергорациональності	3,8	8,2	7,3	2,9	6,6	7,673	0,456
2.1.4	50 % витрат на підвищення енергорациональності	4,7	6,2	5,0	2,0	6,0	8,815	0,375
2.2	Податкова знижка з податку з доходів фізичних осіб на здійснення заходів, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
2.2.1	100 % таких витрат	5,9	6,5	6,5	1,9	6,0	7,211	0,489
2.2.2	50 % таких витрат	6,2	4,5	3,0	2,0	4,9	10,566	0,251

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.3	Відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань з ПДФО для тих, хто впроваджує більш досконалі технології або процеси							
2.3.1	без відсотків	7,9	3,5	3,1	3,0	4,5	10,886	0,228
2.3.2	під певні відсотки	9,1	2,0	2,2	2,2	3,9	12,383	0,122
2.4	"Податкові канікули" з податку з доходів фізичних осіб для осіб, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
		3,2	9,0	9,0	3,0	4,6	8,657	0,386
2.5	Податковий кредит з плати за землю для платників податку, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
2.5.1	100 % таких витрат	3,9	8,1	7,1	3,3	4,2	8,958	0,365
2.5.2	50 % таких витрат	5,8	5,9	5,3	2,0	4,0	9,208	0,347
2.6	"Податкові канікули" з плати за землю для платників податку, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР (можливий варіант конкурсу на право мати "податкові канікули" із заздалегідь обумовленим бюджетом, тобто розміром податкових зобов'язань, що звільняються від сплати до бюджету)							
		4,5	8,0	7,8	3,0	4,1	8,382	0,406
2.7	Відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань з плати за землю для платників податків, які здійснюють заходи, що сприяють раціоналізації споживання ПЕР							
2.7.1	без відсотків	8,1	3,7	4,3	2,9	4,2	10,163	0,280
2.7.2	під певні відсотки	9,3	2,2	3,0	2,0	4,5	11,474	0,187
2.8	Розширення кола платників: включення до переліку платників екологічного податку звичайних фізичних осіб							
		10,0	1,0	7,9	8,1	6,3	11,860	0,159
2.9	Зниження екологічного податку для фізичних осіб, які раціонально споживають ПЕР							
2.9.1	на 10 %	6,5	4,1	3,1	2,0	4,2	10,932	0,225
2.9.2	на 50 %	5,7	6,0	5,5	2,0	4,3	8,937	0,367
2.9.3	на 80 %	4,6	7,3	7,2	2,2	4,1	8,535	0,395
2.10	Підвищення ставки ПДВ на традиційні паливно-енергетичні ресурси							
2.10.1	на 1 %	8,3	2,2	1,9	3,2	7,8	11,466	0,187
2.10.2	на 3 %	8,9	2,0	2,7	3,9	7,9	11,130	0,211
2.10.3	на 5 %	10,0	1,0	3,8	5,5	8,9	11,578	0,179
2.11	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
		1,8	9,1	8,2	5,4	7,5	9,596	0,320

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.12	Зниження ставки ПДВ для операцій поставки обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
2.12.1	на 1 %	6,0	7,5	2,0	2,2	4,2	10,568	0,251
2.12.2	на 5 %	5,1	7,9	3,3	2,4	4,3	9,937	0,296
2.12.3	на 10 %	3,9	8,6	6,3	3,0	4,6	8,854	0,372
2.12.4	на 20 %	1,2	9,5	8,1	3,9	5	10,394	0,263
2.13	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
2.14	Звільнення від ПДВ послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів							
2.15	Зменшення ставки ПДВ для послуг у сфері енергоменеджменту, що призвели до зменшення споживання енергоресурсів							
2.15.1	на 1 %	6,2	4,1	1,1	2,2	2,1	13,399	0,050
2.15.2	на 5 %	5,6	5,2	2,0	2,3	2,1	12,580	0,108
2.15.3	на 10 %	4,5	7,0	3,2	3,2	2,5	11,628	0,176
2.15.4	на 20 %	2,9	8,9	4,0	4,9	2,9	11,929	0,155
2.16	Звільнення від ПДВ операцій поставки паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел							
2.17	Підвищення ставки акцизного податку на традиційні паливно-енергетичні ресурси							
2.17.1	на 5 %	7,9	2,1	2,2	2,8	7,8	11,334	0,197
2.17.2	на 10 %	8,9	1,9	4,5	4,6	8,2	10,322	0,268
2.17.3	на 50 %	10,0	1,0	6,3	7,0	8,3	11,249	0,203
2.18	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива							
2.19	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива							
2.19.1	на 10 %	5,8	4,9	2,2	1,2	5,6	10,752	0,238
2.19.2	на 50 %	4,1	6,3	4,0	2,0	5,8	9,785	0,306
2.19.3	на 80 %	2,9	7,0	6,0	2,1	6,0	9,291	0,341

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.20	Звільнення від мита операцій імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	1,9	7,5	5,3	3,0	4,4	10,994	0,221
2.21	Зниження мита для імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
2.21.1	на 10 %	4,8	4,2	2,2	2,0	5,9	11,441	0,189
2.21.2	на 50 %	2,7	6,4	3,3	3,0	6,0	11,103	0,213
2.22	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію							
2.22.1	на 10 %	7,8	2,3	1,1	4,3	7,2	12,377	0,123
2.22.2	на 50 %	8,9	2,0	2,3	6,4	7,3	12,319	0,127
2.22.3	на 100 %	9,9	1,0	4,5	7,6	8,0	12,269	0,130
2.23	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, на вартість електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії	3,1	8,0	4,1	2,0	5,0	10,227	0,275
2.24	Збільшення розміру збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ							
2.24.1	на 10 %	8,2	2,2	1,2	4,4	6,0	12,609	0,106
2.24.2	на 50 %	9,1	1,9	2,6	6,1	6,8	12,163	0,138
2.24.3	на 100 %	9,9	1,0	4,5	7,0	7,0	12,133	0,140
2.25	Диференціація збору за першу реєстрацію транспортних засобів залежно від норми витрат палива відповідним транспортним засобом	6,8	4,0	4,1	2,0	4,0	10,413	0,262
2.26	Зниження збору за першу реєстрацію транспортних засобів для транспортних засобів, що сприяють раціоналізації споживання паливно-енергетичних ресурсів	5,0	5,9	4,3	2,1	4,2	10,007	0,291
2.27	Звільнення від збору за першу реєстрацію транспортних засобів економічних транспортних засобів та транспортних засобів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії	3,1	7,8	6,1	2,9	4,5	9,675	0,314

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3. Стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів								
3.1	Включення до валових витрат більше 100 % витрат на НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів							
3.1.1	120 %	4,5	7,9	4,0	2,2	6,0	9,008	0,362
3.1.2	150 %	2,4	8,2	6,0	2,3	6,4	9,269	0,343
3.1.3	200 %	1,2	9,3	8,0	3,0	7,8	9,336	0,338
3.2	Звільнення від сплати податку на прибуток підприємств, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів							
3.2.1	на постійній основі	2,2	9,9	8,0	2,7	7,2	8,463	0,400
3.2.2	строкове, тобто "податкові канікули"	3,1	9,0	9,0	2,2	7,0	7,504	0,468
3.3	Зниження ставки податку на прибуток для платників податків, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів							
3.3.1	на 1 %	5,9	5,1	3,0	2,0	6,2	9,880	0,300
3.3.2	на 10 %	4,0	7,8	7,0	3,0	6,6	7,740	0,451
3.4	Збільшення податкового (звітного) періоду з податку на прибуток для платників податків, які здійснюють НДДКР, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів							
3.5	Збільшення податкового (звітного) періоду з ПДВ для платників податків, які здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, що спрямовані на раціоналізацію споживання енергоресурсів							
3.6	Звільнення заробітної плати працівників підприємств, які займаються розробкою й виробництвом енергоефективного обладнання та матеріалів, від обкладання податком на доходи фізичних осіб							
4. Стимулювання виготовлення виробів, застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів								

Продовження додатка И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4.1	Звільнення від оподаткування певної частини або всього прибутку підприємств, що виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів (постійне або строкове, тобто "податкові канікули")							
4.1.1	звільнення 100 % прибутку	1,1	9,2	9,0	2,0	8,0	9,123	0,353
4.1.2	звільнення 80 % прибутку	3,0	8,1	8,1	1,5	7,8	7,623	0,460
4.1.3	звільнення 50 % прибутку	3,9	6,0	5,2	1,2	6,6	9,055	0,358
4.2.	Зниження ставки податку на прибуток для платників податку, що виготовляють вироби (обладнання, матеріали та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів							
4.2.1	встановлення ставки в розмірі 15 %	4,8	4,1	2,5	1,2	2,0	13,047	0,075
4.2.2	встановлення ставки в розмірі 10 %	3,9	5,9	5,2	2,2	3,9	10,331	0,268
4.2.3	встановлення ставки в розмірі 5 %	3,3	7,0	6,5	2,8	6,0	8,888	0,370
4.2.4	встановлення ставки в розмірі 0 %	1,2	9,4	9,0	3,0	8,9	9,052	0,358
4.3	Податковий кредит з податку на прибуток для платників податку, що організують виготовлення виробів (обладнання, матеріалів та ін.), застосування яких дозволить раціоналізувати споживання енергоресурсів							
4.4	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
4.5	Зниження ставки ПДВ для операцій поставки обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів							
4.5.1	встановлення ставки в розмірі 19 %	5,6	2,0	2,1	1,5	2,2	13,944	0,012
4.5.2	встановлення ставки в розмірі 15 %	4,8	5,0	3,2	2,4	2,9	11,816	0,163
4.5.3	встановлення ставки в розмірі 10 %	4,0	6,0	4,8	2,6	4,0	10,412	0,262
4.5.4	встановлення ставки в розмірі 5 %	2,9	7,0	7,0	3,2	6,3	8,994	0,363
4.5.5	встановлення ставки в розмірі 0 %	1,0	9,2	9,4	4,2	7,1	9,819	0,304
5. Стимулювання виробництва паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел								
5.1	Звільнення від оподаткування прибутку від продажу палива та енергії з відновлюваних джерел							
5.2	Звільнення від ПДВ операцій постачання паливно-енергетичних ресурсів з відновлюваних джерел							
5.3	Зниження ставки ПДВ для операції постачання енергії з відновлюваних джерел							

Закінчення додатка И

Закінчення табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5.3.1	на 5 %	4,8	6,9	3,2	2,2	3,8	10,634	0,246
5.3.2	на 10 %	2,9	7,8	5,3	2,3	4,1	10,268	0,272
5.3.3	на 20 %	1,2	9,8	7,4	3,1	4,9	10,391	0,263
5.4	Звільнення від ПДВ операцій постачання обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	2,2	8,0	5,0	2,4	5,0	10,449	0,259
5.5	Зниження ставки ПДВ для операції постачання обладнання й матеріалів, що працює на енергії з відновлюваних джерел або використовується для виробництва такої енергії							
5.5.1	на 5 %	4,9	7,0	3,3	2,1	4,5	10,123	0,282
5.5.2	на 10 %	3,1	8,0	5,4	2,6	4,9	9,680	0,314
5.5.3	на 20 %	1,5	8,8	7,1	3,0	6,0	9,810	0,305
5.6	Звільнення від ПДВ імпорту обладнання й матеріалів, що сприяють раціоналізації споживання енергоресурсів	2,0	7,0	5,9	3,0	5,3	10,416	0,262
5.7	Зниження плати за землю для земельних ділянок під об'єктами енергетики, що виробляють енергію з відновлюваних джерел енергії							
5.7.1	на 20 %	7,1	5,3	3,2	1,2	3,1	10,681	0,243
5.7.2	на 50 %	5,9	6,2	4,3	2,1	3,6	9,817	0,304
5.7.3	на 80 %	3,0	7,0	5,6	2,8	4,1	10,333	0,268
5.8	Звільнення від плати за землю земельних ділянок під об'єктами енергетики, що виробляють енергію з відновлюваних джерел енергії	2,8	8,0	6,0	2,9	3,5	10,430	0,261
5.9	Звільнення від акцизного податку біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива	2,7	8,9	6,9	2,4	5,1	9,138	0,352
5.10	Зниження ставки акцизного податку для біопалива та біоетанолу, що використовується для виробництва біопалива							
5.10.1	на 10 %	6,5	5,1	2,1	2,0	3,9	11,251	0,203
5.10.2	на 50 %	4,9	6,0	2,2	2,2	4	11,412	0,191
5.10.3	на 80 %	3,0	8,0	4,7	2,6	4,9	10,087	0,285
5.11	Зменшення об'єкта оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію на вартість електричної енергії, виробленої з відновлюваних джерел енергії	3,1	8,9	5,0	1,9	4,5	9,856	0,301

Імітаційні моделі застосування інструментів податкового регулювання

1. Модель застосування податкового кредиту з податку на доходи фізичних осіб для стимулювання економії енергоресурсів:

- (01) FINAL TIME = 60
Units: Month
The final time for the simulation.
- (02) INITIAL TIME = 0
Units: Month
The initial time for the simulation.
- (03) SAVEPER = TIME STEP
Units: Month [0,?]
The frequency with which output is stored.
- (04) TIME STEP = 1
Units: Month [0,?]
The time step for the simulation.
- (05) База оподаткування = (Кількість найманих працівників*("Середня з/п"– "Середня з/п"×0.036))
Units: грн
- (06) Витрати на раціоналізацію енергоспоживання
= INTEG (Кількість користувачів податкової пільги × Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання,0)
Units: грн
- (07) Відсоток користувачів пільгою = 0.01
Units: питома вага
- (08) Економія енергоресурсів = INTEG (Збільшення економії*(Зворотний ефект/100) – Списання економії енергоресурсів,0)
Units: кВт·год
- (09) Збільшення економії = Витрати на раціоналізацію енергоспоживання * Норма економії
Units: кВт·год
- (10) Збільшення податкових надходжень = База оподаткування × Ставка оподаткування/100
Units: грн

- (11) Зворотний ефект=90
Units: відсотки
- (12) Кількість користувачів податковою пільгою = Відсоток користувачів пільгою×Кількість найманих працівників
Units: осіб
- (13) Кількість найманих працівників = 1.06127e+007
Units: осіб
- (14) Норма економії = 0.35
Units: кВт·год /місяць
- (15) Податкові надходження ПДФО = INTEG (Збільшення податкових надходжень – Списання ПДФО – Сумарний податковий кредит, 0)
Units: грн
- (16) "Середня з/п" = 2 813
Units: грн
- (17) Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання = 100
Units: грн
- (18) Середні податкові зобов'язання з ПДФО=($"Середня з/п" - "Середня з/п" \times 36/1\ 000$) × (Ставка оподаткування / 100)
Units: грн
- (19) Середній податковий кредит = IF THEN ELSE(Середні податкові зобов'язання з ПДФО>Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання, Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання, Середні податкові зобов'язання з ПДФО)
Units: грн
- (20) Списання економії енергоресурсів = Економія енергоресурсів – Економія енергоресурсів
Units: кВт·год
- (21) Списання ПДФО = Податкові надходження ПДФО – Податкові надходження ПДФО
Units: грн
- (22) Ставка оподаткування = 15
Units: відсотків
- (23) Сумарний податковий кредит = Кількість користувачів податковою пільгою × Середній податковий кредит
Units: грн

2. Модель застосування податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб для стимулювання економії енергоресурсів:

(01) FINAL TIME = 60

Units: Month

The final time for the simulation.

(02) INITIAL TIME = 0

Units: Month

The initial time for the simulation.

(03) SAVEPER =
TIME STEP

Units: Month [0,?]

The frequency with which output is stored.

(04) TIME STEP = 1

Units: Month [0,?]

The time step for the simulation.

(05) База оподаткування = (Кількість найманих працівників × ("Середня з/п" – "Середня з/п" × 0.036)) – Сумарна податкова знижка

Units: грн

(06) Витрати на раціоналізацію енергоспоживання = INTEG (Кількість користувачів податковою пільгою × Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання, 0)

Units: грн

(07) Відсоток користувачів пільгою = 0.0025

Units: питома вага

(08) Економія енергоресурсів = INTEG (Збільшення економії × (Зворотній ефект / 100) – Списання економії енергоресурсів, 0)

Units: кВт·год

(09) Збільшення економії = Витрати на раціоналізацію енергоспоживання × Норма економії

Units: кВт·год

(10) Збільшення податкових надходжень = База оподаткування × Ставка оподаткування / 100

Units: грн

(11) Зворотний ефект = 90

Units: відсотки

- (12) Кількість користувачів податковою пільгою = Відсоток користувачів пільгою × Кількість найманих працівників
Units: осіб
- (13) Кількість найманих працівників = 1.06127e + 007
Units: осіб
- (14) Норма економії = 0.35
Units: кВт·год / місяць
- (15) Податкові надходження ПДФО = INTEG (Збільшення податкових надходжень – Списання ПДФО,0)
Units: грн
- (16) Середня база оподаткування = ("Середня з/п" – "Середня з/п" × 0.036)
Units: грн
- (17) "Середня з/п" = 2 813
Units: грн
- (18) Середня податкова знижка = IF THEN ELSE(Середня база оподаткування > Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання, Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання, Середня база оподаткування)
Units: грн
- (19) Середні витрати однієї особи на раціоналізацію енергоспоживання = 100
Units: грн
- (20) Списання економії енергоресурсів = Економія енергоресурсів –
- Економія енергоресурсів
Units: кВт·год
- (21) Списання ПДФО = Податкові надходження ПДФО – Податкові надходження ПДФО
Units: грн
- (22) Ставка оподаткування = 15
Units: відсотків
- (23) Сумарна податкова знижка = Кількість користувачів податковою пільгою × Середня податкова знижка
Units: грн

Результати імітації надання податкових пільг з ПДФО на всій території України

Час (місяць)	Сумарні надходження ПДФО, млн грн							Сумарна економія енергоресурсів, млн кВт·год			
	Базовий варіант	податкова знижка				податковий кредит		базовий варіант	податкова знижка		податковий кредит
		3 % користувачів пільги за рік		1 % користувачів пільги щомісяця		1 % користувачів пільги щомісяця			3 % користувачів пільги за рік	1 % користувачів пільги щомісяця	1 % користувачів пільги щомісяця
		усього	відхилення від базового	усього	відхилення від базового	усього	відхилення від базового				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	4 316,82	4 316,42	-0,40	4 315,23	-1,59	4 306,21	-10,61	0	0,00	0,00	0,00
2	8 633,64	8 632,84	-0,80	8 630,46	-3,18	8 612,41	-21,23	0	0,84	3,34	3,34
3	12 950,46	12 949,26	-1,19	12 945,68	-4,78	12 918,62	-31,84	0	2,51	10,03	10,03
4	17 267,28	17 265,69	-1,59	17 260,91	-6,37	17 224,83	-42,45	0	5,01	20,06	20,06
5	21 584,10	21 582,11	-1,99	21 576,14	-7,96	21 531,03	-53,06	0	8,36	33,43	33,43
6	25 900,92	25 898,53	-2,39	25 891,37	-9,55	25 837,24	-63,68	0	12,54	50,15	50,15
7	30 217,74	30 214,95	-2,78	30 206,60	-11,14	30 143,45	-74,29	0	17,55	70,20	70,20
8	34 534,56	34 531,37	-3,18	34 521,82	-12,73	34 449,65	-84,90	0	23,40	93,60	93,60
9	38 851,38	38 847,80	-3,58	38 837,05	-14,33	38 755,86	-95,51	0	30,09	120,35	120,35
10	43 168,19	43 164,22	-3,98	43 152,27	-15,92	43 062,07	-106,13	0	37,61	150,44	150,44
11	47 485,01	47 480,64	-4,37	47 467,50	-17,51	47 368,27	-116,74	0	45,97	183,87	183,87
12	51 801,83	51 797,06	-4,77	51 782,73	-19,11	51 674,48	-127,35	0	55,16	220,64	220,64
13	56 118,65	56 113,48	-5,17	56 097,95	-20,70	55 980,69	-137,97	0	65,19	260,75	260,75
14	60 435,47	60 429,91	-5,57	60 413,18	-22,29	60 286,89	-148,58	0	76,05	304,21	304,21
15	64 752,29	64 746,33	-5,96	64 728,40	-23,89	64 593,10	-159,19	0	87,75	351,02	351,02
16	69 069,11	69 062,75	-6,37	69 043,63	-25,48	68 899,31	-169,80	0	100,29	401,16	401,16
17	73 385,93	73 379,17	-6,77	73 358,86	-27,07	73 205,51	-180,42	0	113,66	454,65	454,65

Продовження додатка Л

Продовження табл. Л.1

248

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
18	77 702,76	77 695,59	-7,17	77 674,09	-28,67	77 511,72	-191,04	0	127,87	511,48	511,48
19	82 019,58	82 012,01	-7,57	81 989,31	-30,27	81 817,93	-201,65	0	142,91	571,65	571,65
20	86 336,41	86 328,43	-7,97	86 304,54	-31,87	86 124,13	-212,27	0	158,79	635,17	635,17
21	90 653,23	90 644,86	-8,37	90 619,76	-33,46	90 430,34	-222,89	0	175,51	702,03	702,03
22	94 970,05	94 961,28	-8,77	94 934,99	-35,06	94 736,55	-233,50	0	193,06	772,23	772,23
23	99 286,88	99 277,70	-9,18	99 250,22	-36,66	99 042,75	-244,12	0	211,44	845,78	845,78
24	103 603,70	103 594,12	-9,58	103 565,44	-38,26	103 348,96	-254,74	0	230,67	922,67	922,67
25	107 920,52	107 910,55	-9,98	107 880,67	-39,85	107 655,17	-265,36	0	250,73	1 002,90	1 002,90
26	112 237,35	112 226,97	-10,38	112 195,90	-41,45	111 961,37	-275,97	0	271,62	1 086,48	1 086,48
27	116 554,17	116 543,39	-10,78	116 511,12	-43,05	116 267,58	-286,59	0	293,35	1 173,39	1 173,39
28	120 870,99	120 859,81	-11,18	120 826,35	-44,65	120 573,79	-297,21	0	315,91	1 263,65	1 263,65
29	125 187,82	125 176,23	-11,58	125 141,57	-46,24	124 879,99	-307,82	0	339,31	1 357,26	1 357,26
30	129 504,64	129 492,66	-11,98	129 456,80	-47,84	129 186,20	-318,44	0	363,55	1 454,21	1 454,21
31	133 821,46	133 809,08	-12,39	133 772,03	-49,44	133 492,41	-329,06	0	388,62	1 554,50	1 554,50
32	138 138,29	138 125,49	-12,80	138 087,25	-51,04	137 798,62	-339,67	0	414,53	1 658,13	1 658,13
33	142 455,11	142 441,91	-13,21	142 402,49	-52,63	142 104,82	-350,29	0	441,28	1 765,10	1 765,10
34	146 771,94	146 758,32	-13,62	146 717,72	-54,21	146 411,03	-360,91	0	468,86	1 875,42	1 875,42
35	151 088,76	151 074,73	-14,02	151 032,95	-55,80	150 717,24	-371,52	0	497,27	1 989,09	1 989,09
36	155 405,58	155 391,15	-14,43	155 348,19	-57,39	155 023,44	-382,14	0	526,52	2 106,09	2 106,09
37	159 722,41	159 707,56	-14,84	159 663,42	-58,98	159 329,65	-392,76	0	556,61	2 226,44	2 226,44
38	164 039,23	164 023,98	-15,25	163 978,66	-60,57	163 635,86	-403,37	0	587,53	2 350,13	2 350,13
39	168 356,05	168 340,39	-15,66	168 293,89	-62,16	167 942,06	-413,99	0	619,29	2 477,16	2 477,16
40	172 672,88	172 656,80	-16,07	172 609,13	-63,75	172 248,27	-424,61	0	651,89	2 607,54	2 607,54
41	176 989,70	176 973,22	-16,48	176 924,36	-65,34	176 554,48	-435,22	0	685,32	2 741,26	2 741,26
42	181 306,52	181 289,63	-16,89	181 239,60	-66,93	180 860,68	-445,84	0	719,58	2 878,32	2 878,32
43	185 623,35	185 606,05	-17,30	185 554,83	-68,52	185 166,89	-456,46	0	754,68	3 018,73	3 018,73
44	189 940,17	189 922,46	-17,71	189 870,06	-70,11	189 473,10	-467,08	0	790,62	3 162,48	3 162,48

Закінчення додатка Л

Закінчення табл. Л.1

249

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
45	194 256,99	194 238,87	-18,12	194 185,30	-71,70	193 779,30	-477,69	0	827,39	3 309,57	3 309,57
46	198 573,82	198 555,29	-18,53	198 500,53	-73,29	198 085,51	-488,31	0	865,00	3 460,01	3 460,01
47	202 890,64	202 871,70	-18,94	202 815,77	-74,87	202 391,72	-498,93	0	903,45	3 613,78	3 613,78
48	207 207,46	207 188,12	-19,35	207 131,00	-76,46	206 697,92	-509,54	0	942,73	3 770,91	3 770,91
49	211 524,29	211 504,53	-19,76	211 446,24	-78,05	211 004,13	-520,16	0	982,84	3 931,37	3 931,37
50	215 841,11	215 820,94	-20,17	215 761,47	-79,64	215 310,34	-530,78	0	1023,79	4 095,18	4 095,18
51	220 157,94	220 137,36	-20,58	220 076,70	-81,23	219 616,54	-541,39	0	1065,58	4 262,33	4 262,33
52	224 474,76	224 453,77	-20,99	224 391,94	-82,82	223 922,75	-552,01	0	1108,20	4 432,82	4 432,82
53	228 791,58	228 770,19	-21,40	228 707,17	-84,41	228 228,96	-562,63	0	1151,66	4 606,66	4 606,66
54	233 108,41	233 086,60	-21,81	233 022,41	-86,00	232 535,16	-573,24	0	1195,96	4 783,84	4 783,84
55	237 425,23	237 403,01	-22,22	237 337,64	-87,59	236 841,37	-583,86	0	1241,09	4 964,36	4 964,36
56	241 742,05	241 719,43	-22,63	241 652,88	-89,18	241 147,58	-594,48	0	1287,06	5 148,22	5 148,22
57	246 058,88	246 035,84	-23,04	245 968,11	-90,77	245 453,78	-605,09	0	1333,86	5 335,43	5 335,43
58	250 375,70	250 352,25	-23,45	250 283,34	-92,36	249 759,99	-615,71	0	1381,50	5 525,98	5 525,98
59	254 692,52	254 668,67	-23,86	254 598,58	-93,95	254 066,20	-626,33	0	1429,97	5 719,88	5 719,88
60	259 009,35	258 985,08	-24,26	258 913,81	-95,54	258 372,40	-636,94	0	1479,28	5 917,11	5 917,11

Вдосконалення податкового законодавства

Таблиця М.1

Пропозиції щодо внесення змін до ПКУ

250

Чинна редакція	Редакція, що пропонується	Очікувані результати внесення змін
1	2	3
Розділ III "Податок на прибуток підприємств "		
<p>Стаття 158. Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій.</p> <p>158.1. Звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України: устаткування, що працює на відновлюваних джерелах енергії:</p> <ul style="list-style-type: none"> • матеріали, сировина, устаткування та комплектуючі, які будуть використовуватись у виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії; • енергоефективне обладнання і матеріали, вироблені, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; • засоби вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива. 	<p>Стаття 158. Особливості оподаткування прибутку підприємств, пов'язаного з раціоналізацією споживання енергоресурсів.</p> <p>158.1. Звільняється від оподаткування 80 відсотків прибутку, отриманого від постачання товарів та послуг власного виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • виробів, що працюють на відновлюваних джерелах енергії; • товарів (обладнання, матеріалів та ін.) і послуг, які сприяють зменшенню більше ніж на 20 % споживання ПЕР порівняно з відповідними товарами, що наявні на ринку; • обладнання та комплектуючих для виробництва енергії з відновлюваних джерел. <p>Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, спрямовуються платником податків на поліпшення якісних характеристик, зниження вартості, збільшення обсягів виробництва зазначених у цій статті товарів та послуг</p>	<p>Вилучення посилання на перелік, що встановлюється Кабміном, сприятиме розширенню можливості застосування податкової пільги та зниженню рівня корупції.</p> <p>Відсутність обмеження у вигляді спрямування вивільнених коштів лише на збільшення обсягів виробництва сприятиме поліпшенню якісних характеристик відповідних товарів та зниженню їх вартості</p>

1	2	3
<p>Платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від продажу на митній території України товарів, зазначених в абзаці першому цього пункту.</p> <p>Суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, спрямовуються платником податку на збільшення обсягів виробництва в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України</p>		
<p>158.2. Звільняється від оподаткування 50 відсотків прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів та реалізації енергоефективних проектів підприємств, що включені до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів.</p> <p>До Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, включаються підприємства, установи та організації, включені до галузевих програм із енергоефективності і за результатами проведення експертизи в порядку, встановленому центральним органом</p>	<p>158.2. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств усіх форм власності з обов'язковою умовою спрямування такого прибутку на витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії</p>	<p>Збільшення кількості та якості НДДКР у сфері енергоефективності, енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії.</p> <p>Додаткові податкові надходження за рахунок оподаткування прибутку від НДДКР</p>

1	2	3
<p>виконавчої влади з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів, та отримали висновок такого органу про відповідність енерго-ефективних заходів та енергоефективних проектів, що вже впроваджені або перебувають на стадії розроблення та впровадження, критеріям енерго-ефективності та включені до галузевих програм з енергоефективності.</p> <p>Ведення Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів і енергоефективних проектів, покладається на центральний орган виконавчої влади з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів.</p> <p>Порядок включення підприємств до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які здійснюють розроблення, впровадження та використання енергоефективних заходів та енергоефективних проектів, затверджується центральним органом виконавчої влади з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів</p>	<p>Ст. 151 " Ставки податку" ПКУ доповнити п. 151.4 такого змісту:</p> <p>151.4. Ставка податку на прибуток знижується пропорційно до того, яку частку оподаткованого прибутку у звітному періоді становлять витрати на підвищення ефективності споживання енергоресурсів. Результатом таких витрат повинно бути зменшення споживання традиційних енергоресурсів на одиницю виробленої продукції (послуг)</p>	<p>Зменшення бюрократичних перепон для застосування податкової пільги</p>

1	2	3
<p>158.3. Норми пунктів 158.1 та 158.2 цієї статті діють протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва</p>	<p>158.3. Норми цієї статті діють з 1 січня 2013 року до 1 січня 2018 року</p>	
Розділ IV "Податок на доходи фізичних осіб"		
-	<p>Пп. 166.3. "Перелік витрат, дозволених до включення до податкової знижки" доповнити пп 166.3.9 такого змісту: "166.3.9 Суми витрат платника податку у зв'язку із проведенням заходів, результатом яких є зменшення споживання традиційних паливно-енергетичних ресурсів платником податку. Якщо витрати не призвели до зменшення споживання платком податку енергоресурсів у наступному податковому періоді порівняно з попереднім періодом, то на суму використаної податкової знижки збільшується оподатковуваний дохід поточного періоду"</p>	<p>Зменшення споживання паливно-енергетичних ресурсів у побуті</p>
<p>164.1. <.... > У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням пункту 164.6 цієї статті на суми податкової знижки такого звітного року</p>	<p>164.1. <.... > У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий місячний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподатковуваного доходу з урахуванням пункту 164.6 цієї статті на суму податкової знижки такого звітного періоду. Частина</p>	<p>Спрощення порядку застосування податкової знижки, збільшення стимуляційного впливу, зменшення витрат часу на адміністрування</p>

1	2	3
	податкової знижки, що не була врахована в періоді виникнення права на таку знижку, може бути використана протягом 11 місяців, що настають за відповідним податковим місяцем	
Розділ V "Податок на додану вартість"		
<p>197.15. Звільняються від оподаткування операції із ввезення на митну територію України:</p> <p>197.15.1. устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігального обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії;</p> <p>197.15.2. матеріалів, устаткування, комплектуючих, що використовуються для виробництва:</p> <p>197.15.2.1. устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії;</p> <p>197.15.2.2. матеріалів, сировини, устаткування та комплектуючих, які будуть використовуватись у виробництві альтернативних видів палива або виробництві енергії з відновлюваних джерел енергії;</p> <p>197.15.2.3. енергозберігального обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів;</p>	<p>197.15. Виключити</p>	<p>Припинення стимулювання імпорту, збільшення податкових надходжень, зменшення можливостей для корупційних зловживань</p>

Закінчення додатка М

Закінчення табл. М.1

255

1	2	3
<p>197.15.2.4. засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів.</p> <p>Операції із ввезення на митну територію України зазначених в цьому пункті товарів звільняються від оподаткування, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва та якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні.</p> <p>Перелік таких товарів із зазначенням кодів УКТ ЗЕД встановлюються Кабінетом Міністрів України</p>		

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Іванов Юрій Борисович
Віннікова Ольга Сергіївна

**ПОДАТКИ І РАЦІОНАЛЬНЕ СПОЖИВАННЯ
ЕНЕРГОРЕСУРСІВ: РЕАЛІЇ
ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Монографія

Відповідальний за випуск *Іванов Ю. Б.*

Відповідальний редактор *Сєдова Л. М.*

Редактор *Новицька О. С.*

Коректор *Маркова Т. А.*

План 2014 р. Поз. № 3-Н.

Підп. до друку 29.12.2014 р. Формат 60 × 90 1/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 16,0. Обл.-вид. арк. 20,0. Тираж 500 прим. Зам. № 353.

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, пр. Леніна, 9-А

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

Дк № 481 від 13.06.2001 р.