

Пільгове оподаткування в Україні: новації Податкового кодексу

У статті проаналізовано нормативно-правове забезпечення порядку обліку та оцінки використання податкових пільг в Україні. Встановлено, що зміни в пільговому оподаткуванні, викликані прийняттям Податкового кодексу України, мають формальний характер, орієнтовані на наповнення бюджету та стимулювання економіки. Обґрунтовано необхідність удосконалення системи пільгового оподаткування шляхом включення податкових пільг до бюджетного процесу.

Ключові слова: податкова пільга, пільгове оподаткування, Податковий кодекс України, Довідник податкових пільг.

В статье проанализировано нормативно-правовое обеспечение порядка учета и оценки использования налоговых льгот в Украине. Показано, что изменения в льготном налогообложении, обусловленные принятием Налогового кодекса Украины, имеют формальный характер, ориентированы на наполнение бюджета и стимулирование экономики. Обоснована необходимость усовершенствования системы льготного налогообложения путем включения налоговых льгот в бюджетный процесс.

Ключевые слова: налоговая льгота, льготное налогообложение, Налоговый кодекс Украины, Справочник налоговых льгот.

In article standardly legal support of an order of the account and an assessment of use of tax privileges in Ukraine is analysed. It is established that changes in the preferential taxation, caused by adoption of the Tax code, have the formal character, focused on filling of the budget and economy stimulation. Reasonably need of improvement of system of the preferential taxation by inclusion of tax privileges in the budgetary process.

Keywords: tax privilege, preferential taxation, Tax code of Ukraine, Reference book of tax privileges.

Постановка проблеми. Історія податків та оподаткування свідчить, що податкове регулювання соціально-економічних процесів неможливе без використання податкових пільг. Науково-теоретичне конструювання пільгового механізму оподаткування сприяє створенню єдиного комплексу зрозумілих та несуперечливих норм податкового законодавства і розвитку тих чи інших відносин у вигідному для суспільства напрямку, розвитку економіки з одночасним посиленням соціальної захищеності населення.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. У науковій літературі зростає увага науковців та практиків до проблем використання податкових пільг.

Значну увагу проблемам пільгового оподаткування у своїх працях приділили такі вчені, як І.О. Луніна, Т. Малініна, А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко та інші.

Однак проведені вітчизняними вченими дослідження стосуються здебільшого проблем використання податкових пільг з погляду їх фіскальної ефективності, тоді як зарубіжні вчені досліджують податкові пільги в межах концепції податкових витрат. З введенням у дію Податкового кодексу розпочалося реформування податкової системи України, що зумовило потребу більш детального дослідження податкових пільг з урахуванням нових підходів в оподаткуванні.

Метою статті є здійснення аналізу практики пільгового оподаткування в Україні до та після прийняття Податкового кодексу та надання пропозицій з удосконалення пільгового механізму оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Наявні інструменти податкового регулювання соціально-економічних процесів дають змогу впливати на процес суспільного відтворення, зокрема стимулювання розвитку окремих галузей економіки, процесу накопичення капіталу, регулювання платоспроможного попиту населення, стимулювання зайнятості тощо, сприяючи тим самим макроекономічній стабілізації суспільства. Перелік податкових інструментів є досить широким та у більшості випадків достатньо вивченим. Найбільш суперечливим та недостатньо вивченим інструментом є податкові пільги, які у своєму використанні породжують як негативні, так і позитивні ефекти.

У вітчизняній сфері оподаткування пільги використовуються досить широко. Уявлення про обсяги та рівень використання податкових пільг в Україні за період 2004–2012 років наведено у таблиці.

З таблиці видно, що до 2010 року включно абсолютна величина наданих податкових пільг збільшувалася і лише з 2011 року, коли було введено в дію Податковий кодекс України, почала зменшуватися. Втрати бюджету від надання податкових пільг досягли максимального значення в 2011 році, склавши 59,2 млрд. грн. В аналізованому періоді 2004–2012 років податкові надходження постійно зростали і становили в 2012 році 289,3 млрд. грн. Наведені цифри свідчать про обсяги використання податкових пільг, тоді як рівень їх використання можна побачити з інших, відносних показників. У період 2004–2012 років має місце тенденція до зменшення рівня використання податкових пільг. Умовно можемо виокремити два «переломні» роки, коли рівень використання податкових пільг зазнав досить різкого зниження: 2006 та 2011 роки. Зниження використання податкових

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

Обсяг та рівень використання податкових пільг в Україні

Показник	Рік								
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Надано податкових пільг, млрд. грн.	66,0	74,6	74,5	103,5	133,7	155,9	191,9	151,5	134,1
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд. грн.	52,3	76,9	96,2	120,5	148,4	171,8	206,4	266,4	289,3
Втрати бюджету від надання податкових пільг, млрд. грн.	12,6	12,3	13,5	17,5	22,8	28,2	37,1	59,2	48,7
ВВП, млрд. грн.	345,1	441,5	544,2	720,7	948,1	913,3	1082,6	1302,1	1408,9
Пільги, як % до:									
податкових надходжень зведеного бюджету	126,2	97,0	77,4	85,9	90,1	90,7	93,0	56,9	46,4
ВВП	19,1	16,9	13,7	14,4	14,1	17,1	17,7	11,6	9,5

Джерело: складено та розраховано автором за даними Міністерства доходів і зборів України [1] та Державної служби статистики України [2].

пільг у 2006 році було зумовлене відміною в 2005 році пільг для спеціальних економічних зон, тоді як зниження цього показника в 2011 році можна пояснити введенням у дію Податкового кодексу та внесеними ним змінами у пільгове оподаткування, погіршенням економічної ситуації в Україні.

До введення в дію Податкового кодексу України перелік податкових пільг, умови їх отримання та використання, порядок оцінки, обліку податкових пільг тощо регулювалися у розрізі податків окремими законами та підзаконними актами, внаслідок чого виникали підстави для неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства у частині пільгового оподаткування, ускладнювалося адміністрування пільг. У Податковому кодексі узагальнено та систематизовано всю інформацію з пільгового оподаткування, задекларовано нововведення, що сприяють побудові пільгового механізму оподаткування та усувають окремі недоліки, що мали місце до його прийняття.

Уперше в історії податкового законодавства було сформульовано дефініцію терміну «податкова пільга» як «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, визначених пунктом 30.2 цієї статті» [3] та виокремлено істотні ознаки, властиві даному поняттю.

До числа податкових пільг, що передбачені Податковим кодексом України, віднесено:

- податкові вирахування (знижки), що зменшують базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору [3].

Таким чином, законодавець вперше в історії вітчизняного податкового законодавства дав чітку відповідь на питання, що саме відноситься до податкових пільг, чим було перервано тенденцію правової невизначеності сутності податкової пільги.

Отримані податкові пільги платники податку зобов'язані обліковувати в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Зазначимо, що порядок обліку податкових пільг та втрат бюджету від їхнього надання не зазнав суттєвих змін від того порядку, який діяв до введення в дію Податкового кодексу України.

Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 №1233 [4] затверджено Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг, який з 01.01.2011 є обов'язковим для виконання платниками податків, що скористалися правом на податкову пільгу та не сплачували податків та зборів унаслідок використання податкової пільги.

Суми пільг з операцій з експорту товарів (супутніх послуг) та операцій з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою, спеціальним режимом оподаткування у сфері рибальства, сільського та лісового господарства, по податку на додану вартість по операціях, звільнених від оподаткування, з постачання товарів (послуг), визначається згідно з Порядком визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 29.03.2011 №167 [5].

Порядок контролю податкових пільг з акцизного податку при ввезенні підакцизних товарів на митну територію України регулюється Інструкцією про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності, затвердженою наказом Державної митної служби України від 23.05.2011 №409 [6].

На виконання постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 №1233 «Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» [4] на той час Департаментом прогнозування, аналізу, обліку та звітності Державної податкової служби України забезпечена розробка та затвердження наказу ДПА України від 21.07.2011 №431 «Про організацію формування зведеної звітності про податкові пільги» [7].

Для оцінки впливу пільг з податкових платежів на доходи бюджету виокремлюють три методи: метод втрачених доходів, метод відновлених доходів та метод еквівалентних витрат [8, с. 45–46]. Із вказаних методів в Україні застосовують лише метод втрачених доходів, згідно з яким втрати бюджету розраховуються як різниця між сумою податків, яку б сплатило підприємство в разі відсутності пільг, та сумою

фактично сплачених податків. Недоліком даного методу є не врахування можливого впливу на бюджет зміни поведінки платників податків [9, с. 183].

В Україні перелік податкових пільг та їхній поділ на такі, що призводять та не призводять до втрат бюджетних надходжень, встановлюється Довідником податкових пільг, який щоквартально складає та оприлюднює Міністерство доходів і зборів України.

Розгляд суті кожної податкової пільги, яка діяла до та після введення в дію Податкового кодексу, дозволяє більш точно визначити міру оновлення їхнього переліку та закладений у Податковому кодексі напрям розвитку пільгового оподаткування. З цією метою автором для дослідження було використано Довідники пільг №40 та №58, які діяли відповідно до та після прийняття Податкового кодексу. Зауважимо, що Довідник №58 було обрано за критерієм його дії в 2011 році, оскільки, як вже зазначалося вище, саме в 2011 році було зафіксовано значне скорочення як обсягів податкових пільг, так і рівня їх використання.

Аналіз податкових пільг, які містяться в Довіднику №58, з критерію «початок дії пільги» свідчить про значне оновлення їхнього переліку внаслідок прийняття Податкового кодексу. Якщо не враховувати податкові пільги по державному миту, який згідно з чинним законодавством [3] не є податковим платежем, то вказаний Довідник містить 276 податкових пільг, з яких 215 пільг мають встановлений термін дії з 1 січня 2011 року. Найбільша кількість оновлених пільг припадає на такі податки та збори, як податок на додану вартість (81 пільга), податок на прибуток підприємств (61 пільга) та плата за землю (46 пільг) [10]. Значне оновлення переліку податкових пільг можна сприйняти як позитивний факт, оскільки свідчить про намагання влади України привести систему оподаткування у частині податкових пільг відповідно до вимог СОТ та з огляду на перспективу – ЄС.

Однак формально проведений аналіз переліку податкових пільг за критерієм «початок дії пільги» може дати хибні результати, якщо не брати до уваги сутнісного призначення кожної пільги.

Унаслідок розгляду суті кожної податкової пільги, яка міститься в Довідниках №40 [9] та №58 [8], отримано таку інформацію:

– по податку на прибуток – без змін залишилися 24 податкові пільги як за змістом, так і за їх кодуванням; 36 пільг, які були вказані в Довіднику №40, не ввійшли до Довідника №58, тоді як в останньому з'явилася 60 нових. Однак оновлення пільг відбулося не стільки за рахунок зміни податкової політики стосовно пільгового оподаткування, скільки внаслідок відміни так званого податкового обліку, що зумовило припинення дії низки пільг щодо коштів, які можна було включати до складу валових витрат або не вносити до складу валових доходів, та прийняттям нових, схожих за змістом на вилучені, але з іншими кодами. Відмінністю між ними є те, що замість понять «податкові витрати» і «податкові

доходи» використовуються поняття «витрати» і «доходи» та їх складові (з відповідним для цілей оподаткування тлумаченням, встановленим Податковим кодексом). Зауважимо, що окремі пільги з податку на прибуток є новими. До таких можна віднести «податкові канікули», які, на нашу думку, є однією з передумов розвитку малого та середнього бізнесу. Вищевикладене дає можливість зробити висновок, що зміни в пільговому оподаткуванні прибутку підприємств мають здебільшого формальний характер, викликаний зміною порядку обліку податків платниками податків, аніж зміною завдань соціально-економічного розвитку держави;

– по податку на додану вартість – з 129 пільг, які були в Довіднику №40, до Довідника №58 ввійшло лише 16, у тому числі 15 пільг – це результат ратифікованих Україною угод з іншими країнами про співробітництво. Низка пільг передбачає застосування нульової ставки ПДВ щодо оподаткування операцій з експорту товарів та зумовлена сутністю ПДВ як податку на споживання, сплачувати який повинні платники податку країни споживання, наявністю укладених Україною договорів з іншими державами про уникнення подвійного оподаткування. Інші пільги, наявні в Довіднику №58, є результатом поділу або укрупнення пільг, які існували раніше, з відповідною заміною старих кодів податкових пільг на нові. Так, схожими за суттю є пільги з кодом 14010103 (Довідник №40) та 14010421, 14010104 та 14010423 (Довідник №58); пільги з кодом 14010082 та 14010083 (обидві – Довідник №40) об'єднані в одну пільгу під кодом 14010435 (Довідник №58). На нашу думку, фактично відбулася реструктуризація пільг з оподаткування податком на додану вартість, а не їх реформування;

– по платі за землю – з 35 пільг, наявних по платі за землю в Довіднику №40, Податковим кодексом було відмінено лише сім та добавлено 21 пільгу. Значна кількість прийнятих Податковим кодексом пільг (у Довіднику №58 мають коди – 13050001, 13050061, 13050062, 13050063, 13050075, 13050064, 13050065, 13050066, 13050067, 13050068, 13050069, 13050070) є лише деталізацією розчленованої на окремі складові пільги з Довідника №40 за кодом 13050001. Інші пільги за змістом є тотожними до тих, що діяли, свого часу були відмінені одними законодавчими актами та введені іншими, що призвело до зміни їх кодів;

– по акцизному податку – порівняльний аналіз відмінених та введених пільг по акцизному податку на вітчизняні товари дає підстави знову стверджувати про заміну кодів пільг або ж деталізацію/укрупнення пільг з одночасним наданням їм нового коду. Незмінними залишилися пільги, передбачені складеними та ратифікованими Україною Угодами з іншими державами. Новими можна назвати пільги, які були введені для покращення ситуації у виноробній промисловості, виробництві вітчизняних ліків та палива. На відміну від попередніх податків та зборів зміни по пільгам з акцизного податку на імпорتنі товари (продукцію) в більшій мірі не є зміною їх кодів або результатом укрупнення/розділення колишніх пільг та зумовлені характером здійснюваних операцій;

– по інших податках та зборах – значна кількість податкових пільг була скасована внаслідок відміни окремих податків та зборів або введена як результат появи нових податків та зборів.

Висновки

Проведене дослідження свідчить, що, незважаючи на зміни в податковому законодавстві, система пільгового оподаткування концептуальних змін не зазнала. Так, методика обліку податкових пільг, оцінки втрат бюджету від їх надання, контролю використання податкових пільг за цільовим призначенням суттєво не змінилися. Значна кількість пільг або залишилася незмінною, або ж була трансформована шляхом деталізації/укрупнення, зберігаючи при цьому сутнісне призначення.

Вважаємо, що недоліки чинної системи пільгового оподаткування частково можна було б усунути, ввівши до Податкового та Бюджетного кодексів норму про включення податкових пільг до бюджетного процесу, задекларувавши таким чином концепцію податкових витрат бюджету. Це посилить прозорість надання податкових пільг, сприятиме підвищенню ефективності їх використання та посиленню контролю.

Список використаних джерел

1. Звіти про результати діяльності органів ДПС України за 2004–2012 роки. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>
2. Статистична інформація // Офіційний портал Державної служби статистики України. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2756–VI (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300427>
4. Порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету в зв'язку з отриманням податкових

пільг: Постанова Кабінету міністрів України від 27.12.2010 №1233 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1233-2010-%EF#Find>

5. Про затвердження Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України: наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2011 №167 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0483-11#Find>

6. Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності: наказ Державної митної служби України від 23.05.2011 №409 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0705-11#Find>

7. Про організацію формування зведеної звітності про податкові пільги: наказ ДПА України від 21.07.2011 №431 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/>

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

9. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с. – Бібліогр.: с. 258–263.

10. Довідник №58 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів: (станом на 01.07.2011): Довідник №58 від 30.06.2011 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>

11. Довідник пільг №40, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів (станом на 01.03.2007): Довідник №40 від 22.01.2007 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>

УДК 338.24:65.011.46

Г.Ф. ГЕРЕГА,
здобувач, Львівська комерційна академія

Теоретико-прикладні засади результативності діяльності сучасних суб'єктів економіки

Розглянуто існуючі теоретичні обґрунтування та прикладні підходи до встановлення результативності діяльності економічного суб'єкта. Проаналізовано базові засади та критерії в теоріях результативності, їх адекватність функціонуванню сучасних суб'єктів економіки. Сформульовано окремі аспекти розвитку базових основ і критеріїв результативності економічних суб'єктів постіндустріальної економіки.

Ключові слова: *результативність, результатні показники, критерії, доходи, витрати, рентабельність, підприємство, діяльність.*

Рассмотрены существующие теоретические обоснования и прикладные подходы к установлению результативности деятельности экономического субъекта. Проанализированы базовые принципы и критерии в теориях результативности, их адекватность функционированию