

ПРАКТИКА ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ В УКРАЇНІ

Проаналізовано наявні теоретичні підходи до визначення економічного змісту податкових пільг, здійснено оцінку сучасного стану їх використання в національній податковій системі та надано пропозиції щодо підвищення ефективності застосування пільгового оподаткування в умовах дії Податкового кодексу України

Постановка проблеми. Основною метою реалізації ефективної державної податкової політики є збалансування виконання системою оподаткування функцій формування достатніх податкових надходжень та вирішення соціально-економічних завдань. Виходячи з цього, реформування національного податкового законодавства повинно здійснюватися не лише шляхом кодифікації, а і через вирішення комплексу проблем, які вимагають провадження заходів податкового регулювання. Зокрема, до цілей такого регулювання можна віднести: стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, регулювання споживчого ринку, зростання рівня зайнятості, забезпечення конкурентного середовища.

Однак, для забезпечення рівності умов провадження господарської діяльності в частині оподаткування, заходи податкового регулювання не повинні застосовуватися поза системою державних пріоритетів соціально-економічного розвитку. Крім того, вже наявний світовий досвід реалізації податкової політики засвідчує, що найбільш ефективним інструментом здійснення впливу на національну економіку, забезпечення здійснення структурних реформ, зниження рівня соціального напруження є системне і зважене використання податкових пільг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблем реформування податкової системи, становлення податкових систем і різних аспектів реалізації податкової політики присвячені роботи таких вчених як Варналій З.С., Іванов Ю.Б., Єфименко Т.І., Мельник П.В., Соколовська А.М., Тарангул Л.Л., Швабій К.І. та ін. Проблема ролі і місця державного регулювання приділено увагу в наукових розробках Александрової В.П., Бесєдіна В.Ф., Гальчинського А.С., Корабліна С.О., Точиліна В.О., Чугаєва А.О. та ін.

Безпосередньо проблемам податкового регулювання економічних процесів присвячені наукові праці Вишневського В.П., Геєця В.М., Луїної І.О., Мельника В.М., Романюка М.В., Соколовської А.М., Шаблістої Л.М. та ін. Водночас трансформація економічних процесів, використання нових підходів в оподаткуванні, окремі результати реалізації новачий прийнятого Податкового кодексу України (далі – Кодексу) [1] потребують проведення оцінки застосування пільгового оподаткування України та формування відповідних науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності застосування пільгових режимів оподаткування, що і визначено як **мету даного дослідження**.

Викладення основного матеріалу. Податкова система у сучасному механізмі державного регулювання економічних процесів займає одне з провідних місць, що викликано самою економічною суттю оподаткування. В загальному розумінні державне регулювання економіки є впливом держави на економічні процеси через їх корегування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку. Саме тому, в Україні залишається гострою проблема визначення форм, методів та інструментів податкового регулювання національної економіки. Досягнення оптимального рівня оподаткування (відповідного консенсусу) можливе лише за умови комплексного використання всього набору таких форм, методів та інструментів податкового регулювання, причому їх вибір повинен відповідати особливостям розвитку національної економіки та здійснюваної бюджетно-податкової політики.

З використанням визначеного набору методів і важелів податкового регулювання досягається підвищення ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів, забезпечуються умови для активізації інвестиційної та підприємницької діяльності, відбувається узгодження інтересів різних суб'єктів господарювання, населення країни, центральних і регіональних рівнів державного управління [2, с. 11]. Безпосередньо податкове регулювання є активним та цілеспрямованим впливом держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через реалізацію податкової політики держава формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, а також забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її сталого розвитку [3, с. 41].

Податкове регулювання здійснюється з використанням всього комплексу податкових інструментів, до яких відноситься: 1) диференціація ставок оподаткування через застосуванням знижених або підвищених ставок; 2) зміна порядку визначення бази та об'єкту оподаткування; 3) надання податкових пільг та преференцій; 4) використання альтернативних систем оподаткування; 5) зміна умов, періодичності та бюджетного призначення сплати окремих податків та зборів та ін. З цього погляду податкові пільги є інструментами податкового регулювання, що закріплені в нормативно-правових актах як відхилення від стандартних умов застосування окремого виду податку і стосуються об'єкта, ставки або інших елементів податку. У країнах ОЕСР до таких відхилень відносять: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань; застосування податкових знижок і вирахувань з об'єкту оподаткування, що знижують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, в тому числі і через застосування міжнародних фіскальних угод [4, с. 12]. В спрощеному вигляді застосування податкових пільг є інструментом фінансування окремих платників податків за рахунок бюджету, а тому при їх запровадженні повинні встановлюватися чіткі законодавчі вимоги, основною з яких є цільове використання коштів, вивільнених при застосуванні пільгових режимів оподаткування [5, с. 70].

Практика застосування податкових пільг в національних податкових системах є досить суперечливою і вимагає зваженого підходу, адже з позиції побудови ефективної податкової системи податкові пільги створюють певні перекося в оподаткуванні як окремих груп платників податків, так і цілих галузей національної економіки. Крім того, застосування податкових пільг, звужує податкову базу, впливає на розподіл податкового тягаря, створює передумови для застосування норм пільгового оподаткування в схемах мінімізації сплати податків. Податкові пільги мають цілий ряд ознак, зокрема вони створюють стимули платникам податків, в тому числі і щодо здійснення відповідних видів підприємницької діяльності. Сфера застосування податкових пільг має носити обмежений характер і прив'язана до окремого податку, виду діяльності, території застосування,

сукупності платників податків. Крім того, використання окремих пільг може бути віднесено до заходів регулювання тактичного характеру, що викликано здатністю оперативної змінювати умови оподаткування та відповідно створювати стимули до активізації економічної активності.

Кодексом податкова пільга визначена як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі з урахуванням особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або його характер, суспільне значення здійснюваних ними витрат. Саме Кодексом вперше у вітчизняній практиці було надано визначення податкових пільг в законодавчому порядку.

Відповідно до завдань, які виконують податкові пільги, їх поділяють на соціальні та економічні. До пільг соціального характеру відносять пільги, встановлення яких спрямоване на досягнення виконання соціальних цілей, зокрема це стосується пільг, що надані: підприємствам громадських організацій інвалідів; роботодавцям і застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя; а також звільненню від оподаткування ПДВ окремих операцій з товарами суспільного значення. До пільг економічного характеру відносять пільги, спрямовані на активізацію розвитку окремих видів підприємницької діяльності, стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності, поліпшення використання ресурсів, підвищення підприємницької активності в депресивних регіонах і т. ін.

Окремої уваги заслуговує питання використання в податковій системі альтернативних систем оподаткування, які є сукупністю спрощених режимів оподаткування (в Україні – спрощена система оподаткування та фіксований сільськогосподарський податок) і характеризуються спрацюванням чітко визначених податків та зборів з окремих груп суб'єктів господарювання, введені державою з метою спрощення порядку їх нарахування та сплати, а також податкового стимулювання розвитку зазначених суб'єктів підприємництва. При чому на сьогодні в Україні їх застосування має більш соціальний характер, так як саме

за рахунок запровадження спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу вдалося частково вирішити питання зайнятості населення і тому питання її реформування було найбільш гострим при прийнятті Податкового кодексу України.

Використання пільгових режимів суттєво впливає на показники фіскальної ефективності національної податкової системи. Так, в 2010 році загальна сума використання вилучень з загальних правил оподаткування становила 191,9 млрд. грн., що на 22,6 % більше відповідного показника 2009 року. Вказаний показник на 77,1 % був сформований за рахунок вилучень з ПДВ, 14,6 % – з податку на прибуток та 6,9 % – з акцизного збору [6]. Однак, вказані вилучення за економічним змістом не всі можуть бути віднесені до податкових пільг. Так, не може вважатися пільгою звільнення від оподаткування ПДВ експортних операцій, відповідне твердження стосується і оподаткування таких операцій акцизним збором.

Слід відмітити, що податковою службою постійно вдосконалюється методика оцінки використання платниками податків вилучень з загальних правил оподаткування. Зведена інформація формується на основі окремих звітів за формою 1-ПП про суми пільг з оподаткування, які подаються платниками податків до органів податкової служби. Виходячи з того, що податкові пільги за економічною сутністю є непрямим формою бюджетної підтримки платників податків державою, їх умовно можна вважати втратами бюджету. Тоді, відповідно до даних ДПА України, втрати бюджету від використання податкових пільг в 2010 році склали 37,1 млрд. грн., при чому на 91,7 % даний показник був сформований за рахунок пільг зі сплати ПДВ, 5,6 % – з податку на прибуток та 2,3 % – з акцизного збору. Номінальна величина втрат бюджету від використання пільгового оподаткування в порівнянні з 2005 роком зросла в 3 рази при одночасному зниженні загальної кількості користувачів податкових пільг та помірного зростання (+0,7 %) кількості їх використання (таблиця 1). Одночасно питома вага пільг зі сплати ПДВ зросла на 4,6 %, а середня вартість однієї пільги збільшилася в 4,3 рази.

Таблиця 1. Стан використання податкових пільг в 2005-2010 роках

Показник / роки	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кількість пільговиків	50 478	48 638	49 675	48 633	48 966	50 158
Кількість використаних пільг	64 395	60 846	70 202	67 950	62 824	64 867
Вартість 1 пільги, тис. грн.	191,6	221,9	248,9	336,2	449,0	572,4

Загальний обсяг пільг зі сплати ПДВ, які безпосередньо є втратами бюджету, в 2010 році складав 34,1 млрд. грн., при чому такий показник основним чином був сформований за рахунок пільг підтримки підприємств сільськогосподарської галузі (39,8 %), звільненню від оподаткування операцій з постачання послуг транспорту через митну територію України (28,2 %), виробництва та реалізації лікарських засобів та виробів медичного призначення (9,2 %), надання послуг з виховання та освіти дітей (5,1 %) [6]. В порівнянні з 2005 роком значно зросла питома вага пільг з підтримки підприємств сільськогосподарської галузі – з 29,0 % до 39,8 % при одночасному зниженні частки пільг з надання освітніх послуг та реалізації лікарських засобів на 0,7 % та 2,5 % відповідно (рис. 1).

До пільг зі сплати ПДВ в частині підтримки сільськогосподарських виробників відносять цілий ряд норм, які направлені на звільнення від оподаткування

окремих операцій з продукцією таких виробників, зокрема суми податку, що підлягають сплаті до бюджету за реалізовані молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишаються у розпорядженні таких сільськогосподарських виробників і спрямовуються на підтримку виробництва такої продукції тваринництва і птахівництва. З прийняттям Кодексу порядок підтримки сільськогосподарських виробників врегульовано статтею 209, відповідно до якої суми ПДВ нараховані на вартість поставлених товарів (послуг) акумулюються на спеціальному рахунку і не підлягають сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні сільськогосподарського виробника для відшкодування суми податкового кредиту з ПДВ, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей.

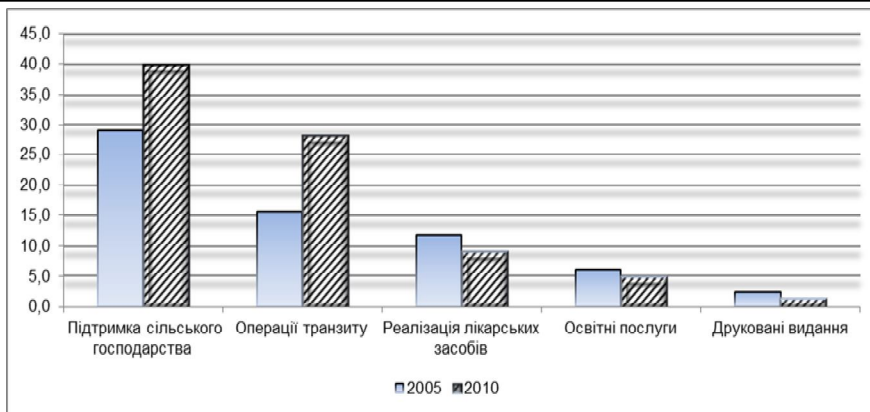


Рис. 1. Структура втрат бюджету від надання пільг зі сплати ПДВ в 2005 та 2010 роках

В країнах ЄС для стимулювання споживання окремих видів товарів та/або підтримки попиту на соціально важливі товари застосовуються знижені ставки ПДВ. Також, такі ставки використовують для оподаткування операцій за якими досить складно визначити об'єкт оподаткування та для товарів, виробництво яких має державну підтримку. Одним з недоліків застосування вказаних ставок є ускладнення механізму адміністрування податку та збільшення витрат на його стягнення. Зокрема, в частині оподаткування продуктів харчування стандартна ставка податку застосовується в одинадцяти країнах, в яких функціонує ПДВ. В інших країнах для пом'якшення регресивності ПДВ застосовується один із трьох методів, а саме: оподаткування за нульовою ставкою, звільнення від оподаткування і застосування ставок, нижчих від стандартної.

Використання диференційованих ставок ПДВ дає змогу країнам регулювати споживання при одночасному виконанні ним фіскального призначення. Для цього, поряд з зниженими ставками податку, для оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів, а також предметів розкоші застосовують підвищені ставки податку.

За видами економічної діяльності в структурі втрат бюджету від використання податкових пільг переважає сільське господарство – 30,5 % від загальної суми; транспорт, пошта та зв'язок – 17,5 %; підприємства торгівлі та сфери послуг – 12,3 %. Порівняно з 2005 роком зросла питома вага пільг, отриманих сільськогосподарськими виробниками, що викликано запровадженням цілого ряду додаткових пільг зі сплати ПДВ.

Виходячи з особливостей здійснення бюджетно-податкової політики в Україні з загальної суми втрат Зведеного бюджету від надання податкових пільг в 2010 році 97,2 % склали втрати Державного бюджету, при чому втрати місцевих бюджетів на 89,2 % були сформовані за рахунок надання пільг з плати за землю. В структурі пільг зі плати за землю найбільшу питому вагу мали пільги пов'язані з звільненням від її сплати об'єктів дорожнього господарства (автомобільні дороги загального користування) – 36,2 % загального показника.

В структурі втрат бюджету від використання пільг зі сплати акцизного збору найбільшу питому вагу мали пільги, пов'язані з реалізацією підакцизних товарів для подальшого використання при виробництві підакцизних товарів і звільненні від оподаткування операцій з експорту підакцизних товарів, які у 2010 році склали 99,6 % загального показника використаних пільг зі сплати акцизного збору.

До основних причин необхідності удосконалення норм національного податкового законодавства в частині використання податкових пільг розробниками Кодексу називалася необхідність скорочення використання таких вилучень з загальних правил оподаткування,

недопущення їх застосування у схемах мінімізації податкових зобов'язань, а також необхідності проведення оцінки ефективності використання податкових пільг та встановлення доцільності їх застосування в податковій системі України. Крім того, для стимулювання ділової активності Кодексом передбачено поетапне зниження ставки податку на прибуток, застосування прискореної амортизації основних засобів, а також запровадження строкового звільнення від оподаткування податком на прибуток окремих галузей національної економіки (легка промисловість, літакобудування, суднобудівна промисловість, продукція машинобудування для сільського господарства та ін.). За результатами I півріччя 2011 року в сумі використаних пільг зі сплати податку на прибуток зазначені вилучення були не значними і заклали 6,9 % від загальних втрат бюджету з використаних пільг зі сплати податку.

У загальній сумі отриманих пільг зі сплати акцизного податку в I півріччі 2011 року найбільша питома вага залишалася у пільг, які пов'язані з реалізацією підакцизних товарів для подальшого використання при виробництві підакцизних товарів і звільненням від оподаткування операцій з експорту підакцизних товарів (90,2 % загальної суми пільг зі сплати акцизного податку). Також, для стимулювання енергозбереження Кодексом встановлено нульову ставку податку на біоетанол, який використовується для виробництва біологічних видів палива. Зазначений підхід застосований і до оподаткування операцій з реалізації вітчизняних та імпортованих окремих товарних груп легких і важких дистилатів, які в подальшому використовуються у якості сировини для виробництва етилену. В загальній сумі пільг такі звільнення склали 9,1 %. За операціями з імпорту зазначених дистилатів втрати бюджету в I півріччі 2011 року склали 42,5 млн. грн.

Позитивним, з погляду активізації підприємницької активності, є новації Кодексу, які спрямовані на збільшення частки непрямих податків, що відповідає загальноєвропейським тенденціям, та відповідно зменшенню імпліцитної ставки оподаткування капіталу. Крім того, впровадження заходів направлених на збільшення надходжень податку на доходи фізичних осіб одночасно із введенням податку на нерухоме майно свідчить про зміщенні акцентів в прямому оподаткуванні в часині ослаблення податкового навантаження на підприємницький сектор [7, с. 438].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Застосування окремих інструментів податкового регулювання в національній податковій системі України має значну та суперечливу історію, при чому визначення чітких пріоритетів у здійсненні податкової політики є одним з питань, яке постійно постає перед кожним урядом країни.

Переважають фіскальні аспекти у здійснюваній державній податковій політиці, а також несистемне

застосування інструментів податкового регулювання протягом всього періоду незалежності України призвело, також, і до суттєвих перекосів у оподаткуванні окремих галузей національної економіки та груп суб'єктів господарювання. Крім того, орієнтація системи оподаткування на фіскальну функцію, наявність суттєвих недоліків у адмініструванні податків (особливо ПДВ) стало однією з причин скорочення обігових коштів підприємств та зниження рівня безпосередньо підприємницької активності.

Виходячи з вище зазначеного, саме прийняття Кодексу є одним з необхідних елементів як стабілізації нормативно-правової бази та зниження рівня податкових ризиків, так і створення стимулів для активізації економічних процесів в Україні. Однак, перші підсумки реалізації новацій Кодексу свідчать про недостатність запропонованих заходів податкового стимулювання та необхідність подальшого підвищення ефективності застосуванні інструментів податкового регулювання в національній податковій системі. Застосування податкових пільг найбільш доцільним є в частині оподаткування прибутку підприємств та відповідних нарахувань на фонд оплати праці. Саме зміщення акцентів з виконання фіскальної функції прямими податками на оподаткування споживання є резервом для зниження податкового навантаження на реальний сектор економіки. Необхідною умовою впровадження таких заходів є подальше розширення бази оподаткування шляхом упорядкування застосування податкових пільг та інших вилучень з загальних правил оподаткування, руйнуванням схем ухилення від сплати податків, залучення до такого оподаткування тіньових оборотів, що дозволить підвищити фіскальну ефективність національної податкової системи та відповідно знизити податковий тиск на платників податків України.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Єфименко Т.І. Податкове регулювання економічного розвитку : автореф. дис. д-ра екон. наук. : 08.04.01 / Т.І. Єфименко. – К., 2003. – 37 с.
3. Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю.Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36-43.
4. Соколовська А.М. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
5. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М. В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66-71.
6. Звіти про результати діяльності органів ДПС України за 2005-2010 роки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sta.gov.ua.
7. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін., за заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

КОРОТУН Володимир Іванович – провідний науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України, кандидат економічних наук, старший науковий співробітник.

Наукові інтереси:

– акцизне оподаткування, податковий контроль, податкове регулювання споживчого ринку.