

АНАЛІЗ СИСТЕМИ ПІЛЬГ З ПДВ ТА ВТРАТ БЮДЖЕТУ

(Представлено д.е.н., проф. М.В. Киричок)

Проведено аналіз системи податкових пільг, що застосовується в Україні. Зазначено основні положення Податкового кодексу України, якими регулюється питання податкових пільг. Проаналізовано втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування, загалом, та ПДВ, зокрема.

Ключові слова: ПДВ, Податковий кодекс, податкова пільга, втрати бюджету, Державний бюджет.

Постановка проблеми. За своєю суттю, податкові пільги є високоефективним економічним інструментом, який має за мету стимулювання розвитку певних видів діяльності, галузей та регіонів. Проте система надання пільг з ПДВ в Україні призводить щороку до втрати мільярдів бюджетних коштів. Безсистемне й не виправдане надання податкових пільг спричиняє нерівномірне податкове навантаження і викривлення фіскального простору, створюючи окремим суб'єктам господарювання вигідніші умови, одночасно знижуючи конкурентоспроможність інших підприємств. Відтак короткостроковий ефективний інструмент податкового стимулювання перетворюється у довгостроковий інструмент перерозподілу доходів бюджету на користь окремих галузей і суб'єктів господарювання.

Отже, існує потреба у реформуванні діючої системи пільг з ПДВ, що на даний час застосовується в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема ефективності надання податкових пільг в Україні присвячено багато наукових праць вчених-економістів, а саме: В.Андрущенко, М.Голованя, Ю.Іванова, Т.Єфименко, М.Кучерявенко, П.Мельника, Т.Паєнтко, О.Підлісної, А.Соколовської, В.Швадченко, Ф.Ярошенка та ін.

Однак, незважаючи на численні дослідження різноманітних аспектів функціонування системи пільг, взагалі, та ПДВ зокрема, залишається ще ряд невирішених питань.

Мета дослідження полягає в аналізі підходів до трактування терміну «податкова пільга», визначення пільг з ПДВ, що застосовуються в Україні, розгляд проблеми втрат бюджету, внаслідок застосування пільг з ПДВ, а також надання рекомендацій, щодо реформування системи пільг.

Викладення основного матеріалу. Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), податкові пільги трактуються як передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності відповідних підстав. Такими підставами є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Відповідно до п. 30.4 ст. 30 ПКУ платник податків має право відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено ПКУ [1].

Слід застерегти, що відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів платник податків має право лише тоді, коли звільнення надається безпосередньо платнику податків, а не окремих операціях з постачання тих чи інших товарів або надання тих чи інших послуг. Отже, в частині ПДВ платники податку не мають права ні відмовитися, ні зупинити використання пільги на один чи декілька звітних періодів, оскільки вона не надається безпосередньо платникам, а стосується окремо перелічених у відповідних статтях ПКУ операцій.

Відповідно до ПКУ виділяють такі шляхи надання податкових пільг [1]:

1. податкове вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
2. зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
3. звільнення від сплати податку та збору;

© О.І. Оксенюк, 2014

У таблиці 1 зазначено підходи вчених-економістів до трактування терміну «податкова пільга».

Таблиця 1

Визначення поняття «податкова пільга»*

Автор	Визначення
Т.Арцер, Г.Баришева	Елемент оподаткування, завдяки якому платники податків отримують право зменшити свій тягар на законних підставах
В.Гурєєв	Встановлена законом складова частина системи оподаткування, що забезпечує фінансово-економічне стимулювання підприємницької діяльності платника податків, шляхом полегшення податкового тягара
Економічний словник	Повне або часткове звільнення від сплати податку, надане податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування, а також інше з'якшення податкового тягара для платника податків
Ю.Іванов, А.Крисоватий, О.Десятнюк	Законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних із оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як зменшення податкового зобов'язання платника податків, так і поліпшення фінансових показників діяльності такого платника без зміни суми податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті до бюджету
М.Кучерявенко	Звільнення платника податків від нарахування та сплати податку або сплати ним податку у меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним законодавством
Т.Паєнтко	Надана платнику можливість зменшення суми податку або збору, що підлягає сплаті, за наявності підстав, встановлених актами податкового законодавства
О.Підлісна	Законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких платник податку зменшує податкові зобов'язання
А.Соколовська	1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або винятків із правил обкладання тим чи іншим податком; 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування; 3) перевага, що надається окремим платникам податків або їх групам; 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягара
В.Швадченко	Це певною мірою привілей, який держава надає окремим категоріям платників, що відповідають встановленим критеріям

*Примітка: складено автором

Проаналізувавши інформацію наведену у таблиці 1, можна зробити висновок, що практично усі визначення пов'язані із зменшенням податкового зобов'язання (суми податку).

Починаючи з 1997 р., Державна податкова служба щоквартально формувала та затверджувала Довідник пільг, які передбачені чинним законодавством зі сплати податків і зборів. В даному Довіднику вказані витяги з законів, які визначають податкові пільги і відповідні коди. Відповідно до першого довідника, кількість видів пільг становила 271. Відповідно до довідника пільг № 51 станом на 01.09.2009 р. діяло 306 видів пільг, що на 15 пільг менше, ніж у 2010 р. (згідно з довідником № 55 станом на 01.09.2011 р. діяло 330 пільг). Довідник пільг № 59 станом на 01.10.2011 р. містив 309 видів пільг. Довідник пільг № 63 станом на 01.10.2012 р. містив 307 видів пільг, а в довіднику № 68/1 та № 68/2 кількість пільг станом на 01.10.2013 р. зросла на 22 пільги, порівняно з 2012 р., та становила 329 пільг. Аналіз кількості пільг у розрізі окремих податків у період з 2009 по 2013 рр. зазначено у Таблиці 2.

Таблиця 2

Кількість пільг у розрізі податків у 2009–2013 рр.*

Назва	01.09.2009	01.09.2010	01.10.2011	01.10.2012	01.10.2013
ПДВ	140	152	109	122	125
Податок на прибуток	69	72	86	85	95
Плата за землю	42	44	50	51	50
Акцизний податок	25	27	37	38	46
Всього	315	330	309	307	329

*Примітка: складено автором на основі джерел [4], [5], [6], [7], [8], [9]

Як зазначає вчений Я.Жаліло, домінування пільг з ПДВ свідчить про зосередження податкової політики на впливі на видову структуру економічної діяльності та робить її екзогенною для стратегій суб'єктів господарювання: розмір коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у результаті використання пільги, не залежить від результатів його діяльності [10, С. 175]. Досить часто

надання такого роду пільг є результатом лобіювання певних груп інтересів. Чинна система пільгового оподаткування створює нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання та не є ефективним стимулюючим важелем розвитку тих видів діяльності, які ними здійснюються.

Пільги щодо ПДВ, якими користуються платники під час здійснення імпорتنних операцій, обліковуються митними органами.

Постановою КМУ № 1233 від 27.12.2010 р. «Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» [11] затверджено порядок, який є обов'язковим для виконання суб'єктами господарювання, які відповідно до ПКУ не сплачують податки та збори до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Результати обліку суб'єкти господарювання відображають у Звіті про суми податкових пільг, форму якого також затверджено Постановою № 1233.

Звіт подають за три, шість, дев'ять і дванадцять календарних місяців за місцем реєстрації платника протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового періоду. Його заповнюють наростаючим підсумком з початку року у гривнях без десяткових знаків з відповідним округленням за загальностановленими правилами.

Розрахунок сум пільг щодо ПДВ здійснюється відповідно до Порядку, затвердженого Наказом ДПА України № 167 від 29.03.2011р. «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» [12], яким з урахуванням вимог п. 8 Порядку № 1233 запроваджено алгоритми визначення пільг щодо ПДВ залежно від особливостей оподаткування.

В даному Порядку є такі випадки розрахунку сум пільг:

1. Звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів (послуг).

Сума ПДВ, не внесена платниками до Державного бюджету України за операціями з постачання товарів (послуг), звільненими від оподаткування, розраховується шляхом визначення суми ПДВ за встановленою основною ставкою податку від обсягів операцій з постачання товарів (послуг), що звільнені від оподаткування, зменшених на обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ. Розрахунок не внесених до Державного бюджету сум ПДВ за операціями з постачання товарів (послуг), звільненими від оподаткування цим податком, здійснюється за таким алгоритмом:

$$СП = V_{\text{пост.зв}} - (V_{\text{прид. з податком}} + V_{\text{прид. без податку}}) * \text{ставка податку}, \quad (1)$$

де СП – сума пільг;

$V_{\text{пост. зв.}}$ – обсяги операцій, звільнених від оподаткування ПДВ – з розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ;

$V_{\text{прид. з податком}} - V_{\text{прид. без податку}}$ – обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях, звільнених від оподаткування ПДВ [11].

2. Операції з експорту товарів (супутніх послуг) та операції з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою.

Не внесені платниками до Державного бюджету суми ПДВ через застосування нульової ставки розраховуються шляхом визначення суми ПДВ за встановленою основною ставкою податку від обсягів операцій з експорту товарів (супутніх послуг) та/або операцій з постачання товарів (послуг) на митній території України, оподатковуваних за нульовою ставкою, зменшених на обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях з експорту товарів (супутніх послуг) та/або в операціях з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою.

Розрахунок не внесених до Державного бюджету сум ПДВ через застосування нульової ставки здійснюється за таким алгоритмом:

$$СП = V_{\text{пост. нульов}} - (V_{\text{прид.}}) * \text{розмір ставки податку}, \quad (2)$$

де СП – сума пільг;

$V_{\text{пост. нульов.}}$ – обсяги операцій з експорту товарів (супутніх послуг) та/або операцій з постачання товарів (послуг) на митній території України, оподатковуваних за нульовою ставкою, – з розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації з ПДВ;

$V_{\text{прид.}}$ – обсяги операцій з придбання товарів (послуг), використаних в операціях з експорту товарів (супутніх послуг) та/або в операціях з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою [11].

3. Спеціальні режими оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Сума ПДВ, не внесена до державного бюджету сільськогосподарським підприємством, яке відповідає критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, за операціями з постачання сільськогосподарських товарів (послуг) визначається з відповідного рядка податкової декларації з ПДВ (скороченої або спеціальної) як сума ПДВ, що залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства або спрямовується на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства.

Розрахунок не внесених до Державного бюджету сум ПДВ сільськогосподарським підприємством здійснюється за таким алгоритмом:

$$СП = ПЗ_{\text{деклараций}} \quad (3)$$

де СП – сума пільг;

ПЗ_{деклараций} – сума ПДВ, яка залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства або спрямовується на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства відповідно до податкових декларацій з ПДВ (скороченої або спеціальної) [11].

У 2012 р. були внесені суттєві зміни до ПКУ, щодо пільг з ПДВ, які визначаються у Законі № 4834 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» [13]:

1. Починаючи з 01.07.2012 р. звільнення від оподаткування, визначене пп. 197.1.29 п. 197.1 ст.197 ПКУ, поширено на операції з безоплатної передачі у державну або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів, тролейбусів, автобусів для перевезення громадян на маршрутах (лініях) відповідно до вимог життєзабезпечення населених пунктів (у разі нецільового використання зазначених товарів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за наслідками податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму ПДВ, яка мала бути сплачена в момент імпорту (постачання) таких товарів, а також сплатити пеню відповідно до закону).

2. Починаючи з 01.07.2012 р. підрозділ 2 розділу XX ПКУ доповнено п. 26, відповідно до якого тимчасово, на період виконання програм Глобального фонду для боротьби зі СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що виконуються відповідно до закону, звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання на митній території України товарів (крім підакцизних) та надання послуг, якщо такі товари/послуги оплачуються за рахунок грантів (субгрантів), наданих відповідно до зазначених програм. Порядок здійснення таких операцій визначається Кабінетом Міністрів України (у разі порушення вимог, установлених цим порядком, платник податку, який фактично скористався правом на податкову пільгу, вважається таким, що умисно ухиляється від оподаткування, і до такого платника застосовуються штрафні (фінансові) санкції, встановлені ПКУ).

3. Починаючи з 01.07.2012 р. зупинено дію п. 22 підрозділу 2 розділу XX ПКУ, яким встановлювалося оподаткування за нульовою ставкою ПДВ операцій з постачання природного газу (без урахування вартості послуг з його транспортування, розподілу і постачання), ввезеного на митну територію України ПАТ «НАК «Нафтогаз України» (крім операцій з постачання такого газу для населення, установ та організацій, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, підприємств теплоенергетики для виробництва теплової енергії для населення та інших споживачів, що не є платниками цього податку).

Закон України від 07 червня 2012 р. № 4915 «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» [14], який набрав чинності з 08 липня 2012 р., також вніс важливі зміни до ПКУ. Зі статті 196 (операції, що не об'єктом оподаткування) були вилучені п.12 (вивезення товарів за межі України у митному режимі тимчасового вивезення або в режимі переробки) і п. 13 (постачання товарів на митну територію України у митному режимі відмови на користь держави), але водночас стаття 196 була доповнена п. 16, 17, 18, які визначають операції, пов'язані із перетином товаром кордону України.

Застосування системи пільг з ПДВ в Україні зокрема та усіх пільг загалом призводить до значних втрат бюджету. У Таблиці 3 наведені темпи зростання втрат бюджету у % до попереднього року.

Таблиця 3

Темпи зростання втрат бюджету за період 2006–2012 рр.*

Назва	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Темпи зростання втрат бюджету від надання податкових пільг, у % до попереднього року	+9 %	+29 %	+31 %	+23 %	+32 %	+59 %	-11 %

*Примітка: складено автором [15]

У 2006–2011 рр. простежується стійка тенденція зростання обсягів втрат бюджету від надання податкових пільг і лише у 2012 р. обсяг втрат внаслідок пільгового оподаткування зменшився.

Загальний обсяг пільг зі сплати ПДВ, які безпосередньо є втратами бюджету, в 2010 р. склав 34,1 млрд грн. Якщо порівнювати втрати бюджету у 2010 р. та 2011 р., то в 2011 р. обсяг втрат зріс на 7,4 млрд грн. порівняно з 2010 р. і становив 41,5 млрд грн. [15]. В 2012 р. спостерігалось зменшення обсягу втрат від застосування пільг з ПДВ до рівня 26,2 млрд грн.

Провівши аналіз втрат бюджету зазначимо, що розв'язання даної проблеми втрат потребує науково обґрунтованих положень і проведення подальших досліджень з питань фіскальних інституційних систем, які б мінімізували втрати держави внаслідок застосування пільгового оподаткування.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В умовах ринкової економіки пільгове оподаткування має створювати сприятливе середовище для розвитку підприємництва та забезпечувати формування передумов, необхідних для структурної перебудови національної економіки.

Провівши відповідний аналіз можна зробити висновок, що при неефективно побудованій системі пільг, їхнє застосування може призвести до значних втрат бюджету. Основними шляхами мінімізації втрат бюджету можна вважати: перегляд існуючих пільг з ПДВ, з урахуванням аналізу їх впливу на доходи бюджету та податкове навантаження суб'єктів господарювання, з метою скорочення їхньої кількості, впровадження ефективної системи державного контролю за використанням пільг, впорядкування механізму бюджетного відшкодування. Впровадження вказаних заходів із використанням податкових важелів являє собою один із найбільш оптимальних шляхів підвищення конкурентоспроможності національної економіки в умовах глобалізації, що також є й перспективними напрямками подальших досліджень із цієї проблематики.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: Кодекс № 2755-VI від 02.12.2010 р.
2. *Іванов Ю.* Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2829/1/62.pdf>.
3. *Фільо М.* Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи їх вирішення / *М.Фільо* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ech/2012_3-4/2012_03_04/73_76.pdf.
4. Довідник № 51 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.09.2009 р. / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
5. Довідник № 55 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.09.2010 / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
6. Довідник № 59 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів 01.10.2011 р. / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
7. Довідник № 63 податкових пільг станом на 01.10.2012 р. / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
8. Довідник № 68/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету станом на 01.10.2013 р. / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
9. Довідник № 68/2 інших податкових пільг станом на 01.10.2013 р. / сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-54005.html>.
10. *Жаліло Я.А.* Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : монографія / *Я.А. Жаліло*. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.
11. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг : Постанова КМУ № 1233 від 27.12.2010 р.
12. 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 ДПА України № 167 від 29.03.2011 р.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : Закон України № 4834 від 24.05.2012 р.
14. Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм : Закон України № 4915 від 07.06.2012 р.
15. Офіційний сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.

ОКСЕНЮК Оксана Ігорівна – аспірант кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка.

Наукові інтереси:

– система податкових пільг, що застосовується в Україні.

Email: okseniuk_k@bigmir.net.

Стаття надійшла до редакції 29.01.2014