

22. Там само.
23. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / [за заг. ред. В.Б. Авер'янова]. – К.: Факт, 2003. – 384 с.
24. Сорокин В.Д. Административно-процессуальное право: [учебник] / Валентин Дмитриевич Сорокин; [подгот. д.ю.н., проф. А.Н. Каплуновым]. – СПб: Изд-во Р. Асланова «Юридический центр «Пресс», 2008. – 571 с.
25. Алёхин А.П. Административное право России: [учебник] / А.П. Алёхин, А.А. Кармолицкий. – М.: Издательство «Зерцало», 2009— .—  
Ч.1 – 2009. – 528 с.
26. Гуцуляк В. Административный процесс и административно-процессуальное право: состояние и перспективы их развития / В. Гуцуляк, Е. Комарницкая // Закон и жизнь. – 2009. – № 10 (215). – С. 9–23.

УДК 347.73(477):336.226.322:336.564.2

## **ПОРЯДОК НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА НОРМАМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

Покатаєва О.В., д.е.н., доцент

*Класичний приватний університет*

У статті досліджено особливості надання податкових пільг вітчизняним платникам податку на додану вартість за нормами Податкового кодексу України. Встановлено ряд недоліків, що призводять до викривлення податкового середовища та створення дискримінаційних умов ведення підприємницької діяльності окремим суб'єктам господарювання. Для вирішення цієї проблеми запропоновано внесення змін до податкового законодавства.

*Ключові слова:* податок на додану вартість, платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий кредит, податкові пільги, норми законодавства.

Покатаєва О.В. ПОРЯДОК ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО НОРМАМ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ / Классический приватный университет, Украина

В статье исследованы особенности предоставления налоговых льгот отечественным плательщикам налога на добавленную стоимость по нормам Налогового кодекса Украины. Установлен ряд недостатков, приводящих к искажению налоговой среды и создания дискриминационных условий ведения предпринимательской деятельности отдельным субъектам хозяйствования. Для решения этой проблемы предложено внесение изменений в налоговое законодательство.

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, налогоплательщик, объект налогообложения, база налогообложения, ставка налога, налоговый кредит, налоговые льготы, нормы законодательства.

Pokatayeva O.V. PROCEDURE POLICY WITH VAT FOR THE TAX CODE OF UKRAINE / Classical private university, Ukraine

The article explores the peculiarities of tax exemption to domestic taxable value added by the norms of the Tax Code of Ukraine. A number of shortcomings that lead to distortions of the tax environment and creating discriminatory conditions for individual business entities. To solve this problem proposed amendments to tax laws.

*Key words:* value added tax, a taxpayer, the object of taxation, tax base, tax rate, tax credit, tax relief, legislation

Податкові пільги виконують важливу роль для розвитку національної економіки, їх призначення зводиться до стимулювання підприємницької діяльності та економічних процесів, які можуть позитивно вплинути на економічне зростання: зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, підвищення ступеня ділової активності суб'єктів господарювання тощо. Але на сьогодні система надання пільг стала однією з проблем української системи оподаткування майже за всіма податками, у тому числі і податку на додану вартість.

Проблеми удосконалення порядку справляння податку на додану вартість в Україні досліджувалися провідними науковцями в галузі права: А. Бризгалінім, А. Берлачем, Л. Вороною, О. Головашевичем, Ю. Костенко, М. Кучерявенко, П. Пацурківським, М. Піскотінім, Д. Черніком та ін. Але проблемі правового регулювання надання податкових пільг з цього податку не було приділено достатньо уваги, крім того, вона набула особливої актуальності з причини кодифікації національного законодавства, що спричиняє необхідність її подальшого дослідження.

В Україні цей податок уперше введено 1 січня 1992 року Законом України «Про податок на добавлену вартість» [1], який було призупинено Декретом КМУ Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість». До набуття чинності Податкового кодексу України [2], порядок нарахування та сплати податку на додану вартість регулював Закон України „Про податок на додану вартість”, прийнятий 3 квітня 1997 року [3].

Завдяки кодифікації національного законодавства вітчизняна система оподаткування з частині справляння податку на додану вартість зазнала кардинальних змін, стосовно надання статусу платника податку окремим категоріям суб'єктів господарювання, особливо що стосується їх власного волевиявлення стосовно набуття такого статусу; визначення об'єкта оподаткування; порядку обчислення податкової бази. Відбулися певні зміни і в порядку надання податкових пільг за цим податком.

Дослідження трансформації пільгового оподаткування з податку на додану вартість потребує, перш за все, дослідження самої природи податкових пільг. Податкові пільги – звільнення платника податків від нарахування і сплати податку чи сплата ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України [4].

Пільги є інструментом, за допомогою якого держава здійснює функцію регулювання. Надання податкових пільг повинно мати системне обґрунтування, відсутність якого може призвести до негативних наслідків: викривлення конкурентного середовища, збереження неефективних та неприбуткових суб'єктів господарювання в структурі національної економіки, нерівномірного розподілу податкового тягаря між господарюючими суб'єктами. Водночас, податкові пільги призводять до великих втрат бюджетів усіх рівнів від несплачених податків, про що свідчать дані Державної податкової адміністрації України „Про структуру втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків та зборів станом на 1.04.2010 року”. Саме від надання податкових пільг з податку на додану вартість Державний бюджет зазнав втрат на суму 7 143 856,999 тис. гривень, що в загальній структурі дорівнює 92,05 % (для порівняння, втрати від податку на прибуток становили лише 409 448,464 тис. гривень, тобто 5,3 %) [5].

Тому законодавче встановлення порядку надання податкових пільг (особливо з податку на додану вартість) потребує досконалого вивчення усіх добутоків та втрат від їх надання. Пільги повинні стати дійовим та ефективним інструментом впливу на модернізацію та стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів у національній економіці, суттєвою підтримкою та стимулюванням розвитку окремих її галузей, особливо важливих державі.

Згідно з Законом України „Про податок на додану вартість” існувало ряд операцій, звільнених від оподаткування, серед яких операції з поставки: вітчизняних продуктів дитячого харчування спеціалізованими магазинами (підпункт 5.1.1, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]), періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, підручників та навчальних посібників українського виробництва (підпункт 5.1.2, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]); товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України (підпункт 5.1.4, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]); послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються органом місцевого самоврядування (підпункт 5.1.13, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]); зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення за переліком визначеним КМУ (підпункт 5.1.7, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]); послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України (підпункт 5.1.8, пункт 5.1, статті 5 Закону [3]) тощо. З 1 січня 2011 року перелік операцій, звільнених від оподаткування, суттєво розширено.

Відтепер, на відміну від попереднього Закону, звільнено від оподаткування не тільки операції з поставки вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими

магазинами і куточками (підпункт 5.1.1, пункту 5.1, статті 5 [3]), але й операції з постачання товарів дитячого асортименту для немовлят, більш того не конкретизовано, які саме установи, мають право на здійснення цих операцій (підпункт 197.1.1, пункту 197.1, статті 197 [2]). Конкретизовано перелік послуг, що надають установи освіти та культури, до категорії пільгових операцій віднесено проживання учнів або студентів у гуртожитках (підпункт 197.1.1, пункту 197.1, статті 197 [2]). Надано розширений перелік операцій з постачання культових послуг та послуг з поховання, а також операцій з постачання предметів культового призначення та ритуальних товарів (підпункти 197.1.9-197.1.10, пункту 197.1, статті 197 [2]). Така деталізація є корисною для цілей оподаткування, оскільки дозволить уникнути непорозумінь у процесі справляння податку на додану вартість.

За редакцією Податкового кодексу України тимчасово (до 1 січня 2015 року) звільнені від оподаткування податком на додану вартість підприємства, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері виготовлення та розповсюдження книжкової продукції та виробів з паперу і картону (пункт 2, підрозділу 2, Розділу XX „Перехідні положення [2]). До 1 січня 2014 року звільнені від оподаткування операції з постачання відходів і брухту чорних і кольорових металів, зернових культур (коди 1001–1008, тобто: пшениця, рож, овес, кукурудза, гречиха, сорго, просо), технічних культур (насіння ріпаку та соняшнику) (пункт 15, підрозділу 2, Розділу XX „Перехідні положення [2]). Звільнення від оподаткування операцій з поставки сільськогосподарських культур є позитивним кроком, спрямованим на забезпечення стабільності в ціноутворенні на продукти першої необхідності, та, водночас підтримки національних товаровиробників. Але залишається незрозумілою норма законодавства, яка передбачає звільнення від оподаткування операцій, пов'язаних із постачанням відходів і брухту чорних і кольорових металів; здається, вона спрямована на захист суб'єктивних підприємницьких інтересів та не сприятиме поповненню бюджетів усіх рівнів, тому вважаємо доцільним скасувати цю норму законодавства.

Інноваційною нормою стало звільнення від оподаткування операцій з постачання товарів або послуг у частині компенсації суми на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету (підпункти 197.1.28, пункту 197.1, статті 197 [2]). Це дозволить хоча б частково компенсувати витрати, понесені суб'єктом господарювання через застосування методів цінового регулювання на товари чи послуги. Звільнено від оподаткування операції з постачання устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого 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 (підпункт 197.16.1, пункту 197.16, статті 197 [2]).

Так, ще у 2003 році було прийнято Закон України „Про альтернативні джерела енергії” [6], основною метою якого стало: нарощування обсягів виробництва та споживання енергії, виробленої з альтернативних джерел, з метою економного витрачання традиційних паливно-енергетичних ресурсів та зменшення залежності України від їх імпорту; додержання екологічної безпеки та безпеки людей за рахунок зменшення негативного впливу на стан довкілля при створенні та експлуатації об'єктів альтернативної енергетики. Законом [6] передбачалося залучення вітчизняних та іноземних інвестицій та підтримка підприємництва в цій сфері. Стимулювання виробництва та споживання енергії, виробленої з альтернативних джерел передбачалося за рахунок застосування економічних важелів і стимулів, які б сприяли створенню сприятливих економічних умов для спорудження об'єктів альтернативної енергетики.

З'явився ряд нововведень стосовно отримання права на податковий кредит. Податковим кредитом, за чинним законодавством – є сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду (підпункт 14.1.181, пункту 14.1, статті 14 [2]). Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає в разі здійснення операцій з: придбання, виготовлення або ввезення на митну територію України товарів чи послуг; придбання, будівництва, спорудження, або створення необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України, також за договорами оперативного або фінансового лізингу (пункт 198.1, статті 198 [2]). Але право на віднесення сум податку на

додану вартість у платника виникає лише за підтвердженням сум податку податковими накладними (пункт 198.6, статті 198 [2]).

Законодавство містить ряд виключень, що є підставою для нарахування сум податку, тобто: наявність транспортного квитка, готельного рахунку або рахунку, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку чи інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму податку та податковий номер продавця (пункт 201.11, статті 201 [2]). Відтепер, значно ускладнилось право на отримання податкового кредиту при здійсненні готівкових розрахунків, обмеження на ці операції так і залишилось, як в редакції Закону України „Про податок на додану вартість” – 200 гривень за день (без урахування податку), незалежно від кількості контрагентів. Але вимоги до касових чеків, які містять суму отриманих товарів або послуг стали більш жорсткими, окрім фіскального номера, вони повинні містити податковий номер постачальника. Квитанція до прибуткового касового ордеру і товарні чеки не нададуть право платнику податку на отримання податкового кредиту.

Але Закон України „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” [7] звільняє певну категорію суб'єктів господарювання від їх застосування, серед яких: фізичні особи, що сплачують єдиний податок (адже на сьогодні припинено норму Податкового кодексу України, яка передбачала застосування реєстраторів розрахункових операцій цій категорії платників податку); особи, що здійснюють продаж товарів чи надають послуги, які отримали пільговий торговий патент; підприємці, що реалізують у кіосках, з лотків конверти, газети, журнали та інші видання (абз. 6,8,10, статті 9 [7]). Можна зробити висновок про створення дискримінаційних умов роботи вищезазначених суб'єктів господарювання, адже вони позбавлені можливості співпраці з особами, що є платниками податку на додану вартість. Вважаємо, необхідно усунути цей недолік шляхом внесення зміни до Податкового кодексу України, та викласти частину „б”, пункту 201.11 у наступній редакції: 201.11. Підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

б) касові чеки, які містять суму отриманих товарів або послуг, загальну суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номера та податкового номера постачальника), або квитанції до прибуткового ордеру, у разі законодавчо встановлених умов звільнення платника податку від обов'язку застосування реєстраторів розрахункових операцій. При цьому з метою такого нарахування загальна сума отриманих товарів/послуг не може перевищувати 200 гривень за день (без урахування податку).

Суттєвою підтримкою вітчизняних підприємців стала автоматизація процедури бюджетного відшкодування, яка повинна здійснюватися за скороченими термінами (пункт 200.18, статті 200 [2]). Хоча для його отримання встановлено ряд вимог, яким повинен відповідати платник податку. Перш за все, обсяг операцій, до яких застосовується нульова ставка протягом попередніх 12 місяців повинен сукупно становити не менше 50% загального обсягу поставок (підпункт 200.19.3, пункту 200.19, статті 200 [2]). По-друге, загальна сума розбіжностей між податковим кредитом, сформованим платником податку за придбаними товарами чи послугами та податковими зобов'язаннями його контрагентів, у частині постачання таких товарів або послуг, за даними податкових накладних, не може перевищувати 10% заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування (підпункт 200.19.4, пункту 200.19, статті 200 [2]). Тобто аналіз правових норм, які дають право на автоматичне бюджетне відшкодування, дає можливість стверджувати, що право на його реалізацію можуть отримати лише суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють експортні операції лише періодично (тобто це не є їх основним видом діяльності). Крім того, розмір середньої заробітної плати повинен не менше ніж у 2,5 рази перевищувати мінімально встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів (підпункт 200.19.5, пункту 200.19, статті 200 [2]).

Можна дістати висновок, що норми законодавства спрямовані на підвищення мотивації суб'єктів господарювання на легалізації власної діяльності і, зокрема, заробітної плати, що на сьогодні є дуже гострою проблемою розвитку національної економіки. Але аналіз обмежень доводить, що лише невелика частка підприємців може розраховувати на автоматичне бюджетне відшкодування, інша частка буде зіштовхуватися з тими ж самими проблемами, що існують на

сьогодні. Станом на 1 грудня 2010 року сума заборгованості з повернення податку на додану вартість становила 9,5 млрд. грн., зокрема, простроченої – 2,4 млрд. грн. [8]. Тому, на сьогодні, питання щодо удосконалення механізму відшкодування податку на додану вартість залишається дуже актуальним.

Створення умов для покращання стану справ у національній економіці, активізації інвестиційного процесу, стимулювання розвитку пріоритетних галузей сьогодні є основними завданнями. Реалізація поставлених цілей можлива через застосування інструментів податкового регулювання, зокрема, зміни податкових ставок, бази оподаткування, наданні податкових пільг. Але механізм надання податкових пільг в Україні потребує удосконалення, особливо враховуючи чисельні зміни законодавства у зв'язку з його кодифікацією.

Потребує перегляду норма законодавства, яка передбачає звільнення від оподаткування операцій, пов'язаних із постачанням відходів і брухту чорних та кольорових металів, яка спрямована на захист суб'єктивних підприємницьких інтересів, та не сприятиме поповненню бюджетів усіх рівнів. Крім того, необхідно внести зміни до Податкового кодексу України і в частині отримання платника податку на додану вартість права на податковий кредит, особливо що стосується порядку надання податкової накладної та ряду виключень, що є підставою для нарахування сум податку.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20 грудня 1991 р. N 2007-XII / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2007-12>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 4 грудня 2010 р. – №№ 229-230 (4979-4980). – С. 4–63.
3. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0&p=1285330182872458>.
4. Податкове право: [навч. посіб.] / [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.]; [за ред. проф. М.П. Кучерявенка]. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
5. Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету „Про структуру втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування по видах податків та зборів станом на 1.04.2010 року” / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=133895&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904).
6. Про альтернативні джерела енергії: Закон України від 20 лютого 2003 р. № 555-IV. / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 р. N 265/95-ВР. / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
8. В Україні сума простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ становить 2,4 млрд грн / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://novynar.com.ua/business/144768>.