

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

КОЛОМІЄЦЬ П. В.,кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри правознавства
(Полтавський інститут економіки
і права)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.3.28>**ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ ЯК ВТРАТИ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ:
РИЗИКИ, ЩО ЗАГРОЖУЮТЬ ПОДАТКОВІЙ БЕЗПЕЦІ УКРАЇНИ**

Реалії сучасного соціально-економічного становища України свідчать про критично-нагальну необхідність вивчити доцільність існування інституту податкової пільги. Для глибшого розуміння сутності проблеми податкових пільг в Україні використано дієвий інструмент для вирішення поставленого завдання в цій статті – метод наукового дослідження – історико-правовий метод теоретичного пошуку, за допомогою якого у хронологічній послідовності проведено всебічне дослідження генези і закономірностей розвитку законодавства у сфері правового регулювання інституту податкової пільги починаючи з періоду України в складі Радянського Союзу і до перших років її існування як незалежної держави. На основі результатів теоретичного методу аналізу нормативно-правових актів органів влади у податковій сфері, зокрема і з питань податкової безпеки в Україні, простежено процес формування правових засад інституту податкових пільг та з'ясовано роль цього інституту у правовому регулюванні податкової безпеки. Проведене дослідження є також актуальним, адже податкові пільги є втратами доходів бюджету і ризиками, що загрожують податковій безпеці України. Як результат наведеного вище згадаємо відомий у всьому світі афоризм Йоганна Вольфганга Гете: «Хто неправильно застібнув перший гудзик, вже не застібнеться як слід». Як бачимо з історії становлення інституту податкових пільг в Україні ще з радянської доби та до перших років її незалежності, вітчизняне податкове законодавство, скориставшись згаданим інститутом, все ж таки застібнуло перший гудзик неправильно. Результатом постійно наявного за всі роки незалежності інституту податкової пільги в українському податковому законодавстві маємо кожного року втрати доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень. Зокрема, сума фактичних втрат бюджету у 2018 році – 35,5 млрд грн, очікувана сума втрат бюджету у 2019 році складає 43,2 млрд грн, а прогнозна сума втрат бюджету у 2020 році становить 44,2 млрд грн.

Ключові слова: податкова пільга, податкова безпека, податкові ризики, Податковий кодекс України.

Kolomiets P. V. Tax benefits as a loss of budget revenues: risks to Ukraine's tax security

The realities of the current socio-economic situation in Ukraine indicate a critical and urgent need to study the feasibility of the existence of the institution of tax relief. To better understand the essence of the problem of tax benefits in Ukraine, used



an effective tool to solve the problem in this article – a method of scientific research – historical and legal method of theoretical research, which chronologically conducted a comprehensive study of the genesis and patterns of legislation in the field of legal regulation the institution of tax relief since the period of Ukraine as part of the Soviet Union and the first years of its existence as an independent state. Based on the results of the theoretical method of analysis of regulations of the authorities in the tax sphere, including tax security in Ukraine, the process of forming the legal basis of the institution of tax benefits and clarifies the role of this institution in the legal regulation of tax security. The study is also relevant, because tax benefits are losses of budget revenues and risks that threaten the tax security of Ukraine. As a result of the above, let us recall the world-famous aphorism of Johann Wolfgang Goethe: “He who has fastened the first button incorrectly will not be fastened properly”. As we can see from the history of the establishment of the institute of tax benefits in Ukraine during the Soviet era and in the first years of its independence, the domestic tax legislation, using the mentioned institute, still fastened the first button, incorrectly. As a result of the institution of tax relief in the Ukrainian tax legislation, which has been constantly existing for all the years of independence, we have a loss of revenues of the state budget of Ukraine in the amount of tens of billions of hryvnias every year. In particular, the amount of actual budget losses in 2018 is UAH 35.5 billion, the expected amount of budget losses in 2019 is UAH 43.2 billion, and the projected amount of budget losses in 2020 is UAH 44.2 billion.

Key words: *tax benefit, tax security, tax risks, Tax Code of Ukraine.*

Вступ. Реалії сучасного соціально-економічного становища України свідчать про нагальну необхідність вивчити доцільність існування інституту податкової пільги. Інститут податкових пільг в Україні є, на жаль, деформованим через лобювання права на пільгу, яка вже стала неодмінним атрибутом здійснення підприємницької діяльності. Однак бізнесу потрібно згадати про принцип самостійності у формуванні власних інвестиційних ресурсів, а не розраховувати винятково на державну допомогу та ще й мати від цього додаткову вигоду. У реаліях сьогодення режим пільгового оподаткування, що існує постійно та не відрізняється прозорістю, виступає як конкурентна перевага для окремих суб’єктів. Результатом цього є порушення основних принципів оподаткування (нейтральності, справедливості, ефективності). Таким чином, актуальність дослідження наявної проблеми податкових пільг, аналіз їх на відповідність положенням Податкового кодексу України, визначення та виокремлення податкових пільг, що мають неефективний характер, не викликає заперечень у жодного з платників податків. Дискусії навколо податкових пільг тривають. Серед пропозицій можна зустріти як повну ліквідацію податкових пільг, так і суттєву їх «чистку» [1, с. 29–30].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження правового регулювання інституту податкових пільг як такого, що загрожує податковій безпеці України та спричиняє втрати доходів бюджету.

Результати дослідження. Податкові пільги рідко досягають тієї мети, заради якої колись вводилися, а їх ефективність є значно нижчою у порівнянні з тими результатами, яких можна було б очікувати за прямого цільового бюджетного фінансування певних програм. Можливо, безпосередньо вони не призводять до видатків з бюджету, проте спричиняють скорочення його доходів, тим самим зменшуючи ресурси держави [1, с. 25].

Побудова в Україні ефективної системи податкового стимулювання раціонального використання матеріальних, зокрема енергетичних, ресурсів вимагає кардинального перегляду застосовуваних податкових пільг та впровадження нових інструментів податкового регулювання [2, с. 312].

Для глибшого розуміння сутності проблеми податкових пільг в Україні варто зануритись в історію їх появи і розвитку. Вважаємо, що слід почати з радянського періоду. В енциклопедії



народного господарства Української РСР (1970 року видання) зазначено, що податкові пільги – це передбачене фінансовим законодавством повне або часткове звільнення певних груп платників чи окремих платників від обов'язкових платежів у бюджет. Податкові пільги встановлюють у формі повного звільнення від сплати податку, неоподаткованого мінімуму прибутку, роздільного обкладання різних доходів платника, процентної знижки, відстрочки платежів тощо. Підставами для одержання податкової пільги можуть бути такі: матеріальний стан, багатосімейність, досягнення певного віку, інвалідність, робота на деяких посадах (за професіями), збитки від стихійного лиха, переселення, проживання у віддалених районах, певна господарська діяльність тощо. Наприклад, прибутковий податок не стягується з робітників і службовців, які одержують за місцем основної роботи заробітну плату не більше 60 крб на місяць, з пенсіонерів, військовослужбовців строкової служби та інших. Звільняються від сплати прибуткового податку колгоспи, створені з господарств переселенців, а також розташовані в районах Крайньої Півночі, підприємства споживчої кооперації, які працюють на місцевій сировині та відходах; господарчі органи партійних та комсомольських організацій [3, с. 331–332].

Яскравим відбитком радянського підходу до податкових пільг є передбачена пунктом 4 статті 12 Закону Української РСР від 05.12.1990 року № 512-ХІІ «Про бюджетну систему Української РСР» норма, відповідно до якої: «Місцеві Ради народних депутатів мають право надавати окремим платникам пільги за податками і внесками, що надходять у відповідний місцевий бюджет» [4]. Цікавим фактом є те, що у 1996 році законодавець змінив свою позицію стосовно надання пільг окремим платникам податків і затвердить правову норму в Основних положеннях податкової політики в Україні, схвалених Постановою Верховної Ради України від 4 грудня 1996 року № 561/96-ВР, якою буде зазначено: «Надання податкових пільг для окремих суб'єктів підприємницької діяльності не допускається» [5]. У передмовній частині Основних положень податкової політики в Україні, які були затверджені Постановою Верховної Ради України від 04.12.1996 року № 561/96-ВР, у якій викладено принципові положення та мету прийняття цього нормативного акту, зазначено: «З метою зниження розмірів ставок податків та інших обов'язкових платежів передбачити розширення бази для нарахування податків та інших обов'язкових платежів коштом скорочення і скасування пільг під час визначення об'єктів оподаткування, забезпечивши при цьому справедливий підхід держави до суб'єктів підприємницької діяльності» [5]. Проте замість скорочення і скасування пільг, як про це вказано вище, пунктом 4 «Основні принципи надання пільг і звільнення від оподаткування» цього нормативного акту регламентовано таке: «Система податкових пільг повинна регулюватися спеціальним Законом України про пільги платникам податків, у якому будуть визначені пільги, що надаються фізичним і юридичним особам на території України щодо сплати податків. Необхідно здійснювати впорядкування системи податкових пільг, враховуючи, що звільнення від сплати податків або зменшення їх розмірів є однією з форм бюджетного фінансування і дотування суб'єктів господарювання та громадян, надавати податкові пільги виходячи із загальнодержавних інтересів. За допомогою пільг створювати умови для активізації інвестиційних процесів, насамперед у пріоритетних сферах матеріального виробництва, що відповідає основним напрямкам структурної перебудови за конкретними програмами та проектами, збільшення випуску і здешевлення соціально необхідних товарів. Встановити порядок звітності та контролю за використанням фінансових ресурсів, наданих у вигляді пільг, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного використання або використання не за призначенням. Не оподатковуються доходи та майно громадян за умови, що їх розмір не перевищує соціально обґрунтованих та визначених державою рівнів забезпеченості» [5].

Отже, чи можна говорити про точно визначену податкову політику в Україні, якщо на початку «Основних положень податкової політики в Україні» вказується один постулат про скасування пільг, а пунктом 4 регламентовано вже інше – визначено основні принципи надання пільг і звільнення від оподаткування.

Продовжуючи дослідження правового регулювання інституту податкових пільг у радянський період, зупинимося на «Концепції переходу Української РСР до ринкової еко-



номіки» [6]. Для захисту внутрішнього ринку України на визначених Концепцією етапах реалізуються різні організаційні та економічні заходи, в тому числі власна валюта, митна служба і система податків. Розвиток підприємництва може регулюватися лише економічними методами – через податки та податкові пільги, кредити, квоти, ліцензії, санкції, дотації. Податкова система передбачає стимулювання технологічних нововведень шляхом зниження номінальних ставок податку на прибуток суб'єктів ринку і застосування спеціальних податкових пільг [6]. Зокрема, з метою забезпечення єдиного порядку звільнення від сплати податків громадян, підприємств, установ і організацій, що знаходилися на території, яка зазнала радіаційного забруднення внаслідок аварії на Чорнобильській атомній електростанції, Президія Верховної Ради Української РСР своєю постановою від 12.01.1990 року № 8665-ХІ звільнила платників від деяких видів оподаткування, зазначивши таке: «1. Відповідно до статті 8 Положення про місцеві податки, затвердженого Указом Президії Верховної Ради СРСР від 26 січня 1981 року, звільнити громадян, а також кооперативні підприємства, установи і організації, які мають будівлі та закріплені за ними земельні ділянки, розташовані в районах, що потерпіли від аварії на Чорнобильській атомній електростанції, від сплати місцевих податків. 2. Виконавчим комітетам місцевих Рад народних депутатів Житомирської, Київської, Ровенської і Чернігівської областей забезпечити відповідно до статті 8 Закону СРСР про сільськогосподарський податок звільнення від сплати сільськогосподарського податку господарства громадян, розташовані в районах, зазначених у статті 1 цієї постанови. 3. Доручити Міністерству фінансів УРСР звільнити на підставі статті 7 Указу Президії Верховної Ради СРСР від 21 березня 1988 року «Про оподаткування власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» підприємства, установи й організації, а також громадян, які знаходяться в місцевостях, зазначених у статті 1 цієї постанови, від сплати податку з власників транспортних засобів» [7]. Розпорядженням Ради Міністрів Української РСР від 03.05.1990 року № 190-р з 1 травня 1990 року було звільнено громадян від сплати податку на нежонатих, одиноких і малосімейних громадян СРСР [8].

Відповідно до пункту 4 статті 12 Закону Української РСР від 05.12.1990 р. № 512-ХІІ «Про бюджетну систему Української РСР» місцеві Ради народних депутатів мали право надавати окремим платникам пільги по податках і платежах, що надходили у відповідний місцевий бюджет [9].

У зв'язку з введенням нових цін на продовольчі і промислові товари і підвищенням сум, сплачуваних покупцями у вигляді податку з продажів, з метою повнішого забезпечення соціального захисту сімей з дітьми, Розпорядженням Ради Міністрів Української РСР від 12.04.1991 року № 132-р. було встановлено, що з 20 квітня 1991 року податком з продажів не оподатковуються промислові товари дитячого асортименту, продукти дитячого харчування, учнівські зошити та підручники, газети і журнали та вартість харчування в їдальнях та буфетах загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних училищ, середніх спеціальних та вищих навчальних закладів [10]. Ураховуючи важливе значення створення додаткових соціальних гарантій щодо захисту рівня життя населення республіки, передусім уразливих його верств, та у зв'язку з тим, що під час проведення реформи роздрібних цін Урядом СРСР не були враховані усі фактори, які негативно впливали на життєвий рівень громадян, Рада Міністрів Української РСР своєю постановою від 29.04.1991 року № 104 (на додаток до розпорядження Ради Міністрів УРСР від 12 квітня 1991 року № 132-р) скасувала з 1 травня 1991 року податок з продажів на такі товари повсякденного попиту: м'ясо і м'ясопродукти, молоко і молокопродукти, яйця і яйцепродукти, борошно, крупи, рибопродукти, сіль, маргарінова продукція, чай, макаронні вироби, хліб і хлібобулочні вироби, кондитерські вироби, картопля, овочі, плоди, фрукти, ягоди, білизняний трикотаж, панчохи, шкарпетки, мило господарське і туалетне, мийні засоби, металевий посуд і металовироби домашнього вжитку (за переліком Міністерства торгівлі УРСР, погодженим з Міністерством фінансів УРСР) [11]. Постановою Кабінету Міністрів УРСР від 13.05.1991 року № 5 з 1 травня 1991 року скасовано податок з продажів на такі послуги населенню: користування жилими приміщеннями, опалення, водопостачання і водовідведення, газопостачання, електроенергію, телефонний



зв'язок, користування побутовими телевізійними антенами, радіотрансляцію, санітарну очистку, плату за утримання домашніх тварин, відшкодування витрат на утримання і благоустрій земельних ділянок, що перебувають у тимчасовому користуванні громадян [12].

На території Української РСР згідно зі статтею 7 Закону Української РСР від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ «Про зовнішньоекономічну діяльність» (перша редакція станом на 16.04.1991 року) запроваджувався режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності, який означав, що іноземні суб'єкти господарської діяльності мають обсяг прав, преференцій та пільг щодо мит, податків та зборів, якими користується та/або буде користуватися іноземний суб'єкт господарської діяльності будь-якої іншої держави, якій надано згаданий режим. У поточній редакції Закону України № 959-ХІІ (станом на 21.05.2020 року) наведений вище режим найбільшого сприяння для іноземних суб'єктів господарської діяльності згідно зі статтею 7 цього Закону залишився без змін [13]. Оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Української РСР відповідно до статті 11 Закону Української РСР від 16.04.1991 року № 959-ХІІ (перша редакція станом на 16.04.1991 року) здійснювалося за таким принципом: «Українська РСР самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності Української РСР. Податкові пільги згідно з законами Української РСР надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності, які відповідають критеріям, наведеним нижче: 1) експорт яких перевищує імпорт (нетто-експортери) за фінансовий рік, 2) обсяг експорту яких становить не менше 5% від обсягу реалізованих за фінансовий рік товарів, 3) які стабільно експортують наукові, наукомісткі товари, а також товари, у вартості яких частка доданої вартості становить не менше 30%. Зазначеним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності надаються пільги за термінами амортизації основних виробничих фондів у вигляді: 1) норм прискореної амортизації основних виробничих фондів, що використовуються для виробництва експортних товарів, 2) пільгових норм амортизації основних фондів, створених коштом нових інвестицій, що використовуються для виробництва експортних товарів, 3) норм амортизації на імпортне обладнання, яке використовується для виробництва експортних товарів, не менших, ніж ті, що встановлені в країні походження такого обладнання. Зазначені пільги застосовуються Міністерством зовнішньоекономічних зв'язків Української РСР за поданням суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. При цьому Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків приймає відповідне рішення, яке є обов'язковим для державних фінансових та податкових органів Української РСР». У поточній редакції Закону України № 959-ХІІ (станом на 21.05.2020 року) наведений вище принцип оподаткування зовнішньоекономічної діяльності Української РСР відповідно до статті 11 цього Закону Української РСР (перша редакція станом на 16.04.1991 року) унормовано в такій редакції: «Україна самостійно встановлює і скасовує податки і пільги для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України», оскільки частини другу, третю та четверту статті 11 було виключено на підставі Закону України від 04.11.2004 р. № 2157-ІV [14]. Доцільність та необхідність цих змін «зумовлено потребою заміни застарілої термінології, що належить до держави СРСР, яка припинила своє існування, а також узгодження норм Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» з іншими нормативними актами та з метою формування сприятливого підприємницького середовища шляхом вдосконалення правової бази, що регулює сферу зовнішньоекономічної діяльності. Підтвердженням доцільності внесення зазначених змін є інформація Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України (лист від 15 квітня 2004 року № 57-20/1596-3), згідно з якою вказані пільги не надаються, і що зазначена практика суперечить нормам, визначеним іншими законодавчими актами, зокрема Законом України «Про систему оподаткування» [15].

Висновки. Як результат наведеного вище згадаємо відомий у всьому світі афоризм Йоганна Вольфганга Гете: «Хто неправильно застібнув перший гудзик, вже не застібнеться як слід» [16, с. 96]. Як бачимо з історії становлення інституту податкових пільг в Україні ще з радянської доби та протягом перших років її незалежності, вітчизняне податкове законодавство скориставшись згаданим інститутом, все ж таки застібнуло перший гудзик,



неправильно. Результатом постійно наявного за всі роки незалежності інституту податкової пільги в українському податковому законодавстві маємо кожного року втрати доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень. Зокрема, сума фактичних втрат бюджету у 2018 році – 35,5 млрд грн, очікувана сума втрат бюджету у 2019 році складає 43,2 млрд грн, а прогнозна сума втрат бюджету у 2020 році становить 44,2 млрд грн [17].

Список використаних джерел:

1. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь. НДІ фін. права. 2013. 60 с.
2. Іванов Ю.Б. Регулятивний потенціал податкової системи України. Харків : ХНЕУ. 2009. 400 с.
3. Енциклопедія народного господарства Української РСР : у 4 т. / Академія наук УРСР. Київ: Головна редакція Української радянської енциклопедії, 1970. Т. 3. 611 с.
4. Про бюджетну систему Української РСР: Закон Української РСР від 05.12.1990 р. № 512-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст. 1.
5. Про Основні положення податкової політики в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 р. № 561/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 5. Ст. 40.
6. Концепція переходу Української РСР до ринкової економіки: Концепція Верховної Ради УРСР від 01.11.1990 р. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 48. Ст. 632.
7. Про звільнення від деяких видів оподаткування платників, які знаходяться на території, що зазнала радіаційного забруднення: Постанова Президії Верховної Ради Української РСР від 12.01.1990 р. № 8665-ХІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 4. Ст. 46.
8. Щодо звільнення громадян від сплати податку на нежонатих, одиноких і малосімейних громадян СРСР: Розпорядження Ради Міністрів Української РСР від 03.05.1990 р. № 190-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/190-90-p>. (дата звернення: 21.05.2020).
9. Про бюджетну систему Української РСР: Закон Української РСР від 05.12.1990 р. № 512-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 1. Ст. 1.
10. Про надання пільг при оподаткуванні деяких товарів для сімей з дітьми: Розпорядження Ради Міністрів УРСР від 12.04.1991 р. № 132-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132-91-p>. (дата звернення: 21.05.2020).
11. Про скасування податку з продажів на товари повсякденного попиту: Постанова Ради Міністрів УРСР від 29.04.1991 р. № 104. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/104-91-p>. (дата звернення: 21.05.2020).
12. Про скасування податку з продажів на житлово-комунальні та інші послуги для населення: Пост. Кабінету Міністрів УРСР від 13.05.1991 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5a-91-p>. (дата звернення: 21.05.2020).
13. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон УРСР від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 29. Ст. 377.
14. Про внесення змін до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (щодо уточнення деяких термінів): Закон України від 04.11.2004 р. № 2157-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 3. Ст. 78.
15. Пояснювальна записка до проекту Закону від 05.05.2004 р. № 5474 «Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»: Супровідний документ від 29.04.2004 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=18000. (дата звернення: 21.05.2020).
16. Душенко К.В. Мастера афоризма. Москва : Эксмо. 2006. 896 с.
17. Перелік пільг з податків і зборів із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2019 р. та прогнозом втрат на 2020 р.: Додаток до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2020 р. від 15.09.2019 р. № 2000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66853. (дата звернення: 21.05.2020).

