

19. Бубела Т. З. Технічні умови як основа для оцінювання відповідності / Т. З. Бубела, Т. Г. Бойко, В. Р. Куць // Стандартизація. Сертифікація. Якість. — 2008. — № 1. — С. 21–24.

20. Загальні вимоги згідно ISO/IEC Guide 66:1999 до органів, які здійснюють оцінювання і сертифікацію/реєстрацію систем управління навколишнім середовищем : затверджено Наказом НААУ № 29-Я від 16 лютого 2004 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.naau.org.ua/OM_doc/ZD-080502.doc.

21. Тарасова В. В. Метрологія, стандартизація і сертифікація : підручник / В. В. Тарасова, А. С. Мали-

новський, М. Ф. Рибак ; за заг. ред. В. В. Тарасової. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 264 с.

22. Про метрологію та метрологічну діяльність : Закон України № 113/98-ВР від 11 лютого 1998 р. (у редакції Закону України № 1765-IV від 15 червня 2004 р.) // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 37. — Ст. 449.

23. Про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : Указ Президента України № 634/2011 від 31 травня 2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.

УДК 381.34:34

Н. Г. Лукова,

аспірант,

Інститут економіко-правових

досліджень НАН України,

м. Донецьк

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

Стаття присвячена дослідженню умов реалізації стимулюючої функції умовних податкових пільг, що надаються суб'єктам господарювання. Обґрунтовано необхідність здійснення контролю за цільовим використанням преференцій з урахуванням того, що воно включає в себе цільове використання грошових коштів, що вивільняються в результаті надання податкових пільг, і цільове використання товарів, ввезених (поставлених) зі звільненням від оподаткування. Запропоновано закріпити обов'язок суб'єкта господарювання вести окремий облік таких засобів і товарів, а також подавати звітність про напрями їх використання.

Ключові слова: податкові пільги, умовні, цільове використання, вивільнені кошти, товари, облік, звітність.

Податкові пільги, як засіб державного регулювання господарської діяльності, виконують ряд важливих функцій, серед яких провідну роль відіграє стимулювання пріоритетних галузей господарювання. Аналізуючи особливості різних видів податкових преференцій, можна дійти висновку, що стимулююча спрямованість більшою мірою властива тим пільгам, надання яких вимагає від суб'єкта господарювання вчинення певних дій. Пільги, щодо яких встановлені вимоги з цільового використання вивільнених коштів, віднесені п. 30.8 ст. 30 Податкового кодексу (далі — ПК) до умовних [1]. При цьому пп. 16.1.6

п. 16.1 ст. 16 ПК визначає, що умовними є податкові пільги, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку. Аналіз наукової літератури дозволяє дійти висновку про відсутність доктринального визначення поняття «умовні податкові пільги». При цьому з комплексного тлумачення норм ПК випливає, що особливістю вказаної групи податкових преференцій є законодавча регламентація напрямів використання коштів, не сплачених до бюджетів внаслідок користування податковою пільгою, а також встановлення від-

© Н. Г. Лукова, 2012

повідальності платника за нецільове розпорядження такими сумами.

Дослідженню впливу преференцій зі сплати податків на сферу господарювання приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, свідченням чого є праці О. Р. Зельдиної [2], О. А. Сич [3], А. М. Соколовської, І. О. Луїної [4] тощо. Однак на сьогоднішній день ані законодавством, ані наукою не визначено єдиного механізму контролю за використанням умовних податкових пільг, що знижує ефективність реалізації їхньої стимулюючої функції. Викладене вище, а також необхідність послідовного реформування податкової системи України обумовлюють актуальність даної статті.

Метою роботи є розробка пропозицій щодо відстеження напрямів використання умовних податкових пільг.

Відповідно до вказаної мети було поставлено й вирішено такі завдання: проаналізувати законодавчі підстави перевірки напрямів використання умовних податкових пільг; розробити порядок звітування про цільове використання умовних преференцій; запропонувати єдині правила щодо обліку і звітування суб'єктами господарювання про використання умовних податкових пільг з урахуванням специфіки цільового використання коштів, вивільнених внаслідок пільгового оподаткування товарів, ввезених або поставлених зі звільненням від сплати податків; уточнити повноваження контролюючих органів на проведення фактичних перевірок цільового використання суб'єктами господарювання товарів, ввезених (поставлених) з одержанням податкових пільг.

Податкове стимулювання являє собою вплив держави на економіку за допомогою податків, через який відбувається заохочення до певного виду діяльності шляхом створення зручніших, привілейованих умов функціонування [3, с. 15]. Такий вплив здійснюється, передусім, за допомогою умовних податкових преференцій. Аналізуючи положення ПК, можна дійти висновку, що цільове використання податкових пільг включає цільове використання коштів, вивільнених внаслідок надання преференцій, і цільове використання товарів, при ввезенні (постачанні) яких суб'єкту господарювання надається звільнення від оподаткування. Думається, що спрямування вказаних сум і товарів саме на досягнення цілей, визначених законодавцем, а також здійснення контролю за цільовим використанням пільг є необхідною

умовою їхньої ефективності. Втім на сьогоднішній день такий механізм впроваджено лише щодо незначної кількості преференцій, цільове використання або повернення яких забезпечене податковим векселем (пільги для виробників підакцизних товарів і нафтопереробних підприємств). Що ж стосується інших преференцій, то нормативно визначений порядок використання суб'єктами господарювання умовних податкових преференцій і звітування про його напрями відсутній, що ускладнює здійснення контролю за дотриманням законодавчих приписів суб'єктами господарювання та реалізацію стимулюючої функції умовних податкових пільг.

Відповідно до п. 30.8 ст. 30 ПК контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання й обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням за наявності законодавчого визначення напрямів використання щодо умовних податкових пільг. Згідно з п. 16.1.6 ПК платники податків зобов'язані подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг — пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку). Однак на сьогоднішній день на законодавчому рівні визначено порядок звітування суб'єктами господарювання лише про обсяги одержаних податкових пільг, тоді як процедура інформування контролюючих органів про напрями використання умовних преференцій залишається неврегульованою. Чинні правила обліку і звітності передбачають надання платниками зведеної інформації про всі суми одержаних податкових пільг, у тому числі й умовних, без визначення напрямів їхнього використання. Так, згідно з п. 4 Порядку обліку сум податків і зборів, несплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (далі — Порядок 1233), суб'єкт господарювання надає узагальнену інформацію про суму одержаних пільг (без розмежування сум умовних і безумовних преференцій) і про обсяги податкових пільг, що використані за цільовим призначенням [5]. Наведений підхід не дозволяє дійти об'єктивних висновків щодо ступеню цільового використання сум умовних пільг, оскільки форма звіту не містить окремого показника «сума одержаних умовних пільг», а отже, не дає мож-

ливості порівняти суми одержаних і використаних за призначенням цільових переваг. Крім того, Порядок 1233 не передбачає звітування суб'єктом господарювання про напрями використання вивільнених коштів, що ускладнює процес відстеження фактичного спрямування умовних пільг і ступеня досягнення визначених податковим законодавством цілей. Вирішення вказаної проблеми вбачається у веденні платниками окремого обліку товарів і коштів, вивільнених внаслідок користування умовними податковими пільгами, і звітуванні про напрями і ступінь їхнього використання.

Слід зауважити, що наразі вказані правила передбачені лише щодо окремих видів умовних податкових пільг, спрямованих на стимулювання енергозбереження, надання готельних послуг, легкої промисловості, машинобудування для агропромислового комплексу тощо [6, 7]. Зокрема, згідно з п. 158.1 ст. 158 ПК при впровадженні платником податку енергоефективних заходів і енергоефективних проектів такий платник повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманого від здійснення зазначених заходів і реалізації проектів, у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України. Втім на сьогоднішній день вказаний порядок не прийнято, що ускладнює здійснення контролю за цільовим використанням несплачених сум податків. Іншим прикладом нормативного закріплення обов'язку ведення окремого обліку сум і напрямів цільового використання податкових пільг є Порядок використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням відповідно до пунктів 15, 17–19 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України пільг з податку на прибуток підприємств, затверджений Постановою КМУ № 299 від 28 лютого 2011 р. Згідно з п. п. 3, 4 вказаного Порядку вивільнені кошти з метою ведення обліку й оподаткування відображаються в бухгалтерському обліку в установленому порядку на окремому субрахунку рахунку «Цільове фінансування і цільові надходження». Крім ведення окремого обліку, платник податку за результатами кожного звітного (податкового) періоду складає звіт про використання вивільнених коштів за формою, затвердженою Державною податковою службою, і подає зазначений звіт відповідному органу державної податкової служби разом із декларацією з податку на прибуток підприємств. Думається, що ведення окремого обліку коштів, вивільнених внаслідок користування умовною податко-

вою пільгою, і звітування про напрями їхнього використання є необхідною умовою реалізації регулюючого потенціалу таких преференцій, а отже, повинно бути закріплено як обов'язок для усіх платників, які одержують умовні преференції. Зважаючи на необхідність відстеження напрямів використання усього комплексу цільових преференцій, видається необхідним встановити аналогічні правила обліку та звітності щодо усіх умовних пільг. Вказане дозволить полегшити відстеження напрямів витрачання коштів, вивільнених внаслідок пільгового оподаткування.

Слід зазначити, що, крім ведення окремого обліку, необхідною умовою здійснення контролю за досягненням цілей пільгового оподаткування є звітування платником податків про використання умовних податкових преференцій. Зважаючи ж на необхідність відображення в такому звіті сум і напрямів використання вивільнених коштів, видається необхідним затвердження окремої форми звітності для суб'єктів господарювання, які користуються цільовими податковими пільгами. У звіті доцільно зазначати такі показники: «суми умовних податкових пільг, одержаних платником у звітному періоді», «суми умовних податкових пільг, використаних платником у звітному періоді», у т. ч. «за цільовим призначенням», «не за цільовим призначенням», «напрями використання коштів, вивільнених внаслідок користування пільгами», «суми умовних податкових пільг, не використаних платником у звітному періоді». Періодичність подання вказаного звіту доцільно встановити з урахуванням п. 3 Порядку № 1233, в якому зазначено, що інформація подається суб'єктами господарювання за три, шість, дев'ять і дванадцять календарних місяців за місцем їх реєстрації протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового періоду. Звіт складається наростаючим підсумком з початку року і терміни його надання збігаються з термінами подання квартальної податкової звітності. Думається, що застосування аналогічних правил для звітування про напрями використання умовних податкових пільг буде зручним як для платників, так і для контролюючих органів, оскільки не встановлює принципово нових правил і термінів для подання податкової звітності. Вказану звітність пропонується надавати протягом усього строку користування умовними податковими пільгами, а також після закінчення такого користування до повного спрямування вивільнених коштів на цілі,

визначені ПК, або повернення їх до бюджетів внаслідок нецільового використання. Наведене дозволить одержувати об'єктивну поквартальну інформацію щодо сум пільг, які залишаються в користуванні платника, напрямів їхнього використання, а відтак, сприятиме реалізації стимулюючої функції податкових пільг.

Слід також звернути увагу на те, що в окремих випадках умовою користування пільгами є цільове використання товарів, ввезених/поставлених зі звільненням від сплати податків, а не коштів, збережених внаслідок одержання пільги. Прикладами таких преференцій є передбачене п. 197.16 ст. 197 ПК звільнення від оподаткування ПДВ операцій із ввезення на митну територію України устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, якщо ці товари застосовуються платником податку для власного виробництва і якщо ідентичні товари з аналогічними якісними показниками не виробляються в Україні; передбачене п. 2 Перехідних положень ПК тимчасове звільнення (до 1 січня 2019 р.) операцій із постачання техніки, обладнання, устаткування, визначених ст. 7 Закону України «Про альтернативні види палива», на території України тощо. При цьому обов'язок і порядок подання звітності щодо напрямів використання ввезених товарів встановлено лише щодо пільг, передбачених п. 197.16 ст. 197 та п. 2 Перехідних положень ПК [7, 8]. Так, згідно з пп. 4,5 Порядку ввезення на митну територію України техніки, обладнання, устаткування, технічних і транспортних засобів, що використовуються для розвитку виробництва і забезпечення споживання біологічних видів палива (далі — Порядок № 581), суб'єкт господарювання, який ввозить вказані товари, подає щомісяця до 5 числа митному органу, що здійснив оформлення товарів, звіт про їх цільове використання у двох примірниках, один з яких (з відміткою про прийняття товарів) надсилається митним органом до 15 числа органу державної податкової служби за місцем реєстрації суб'єкта господарювання.

Слід звернути увагу на те, що вказаний Порядок 581 не визначає, протягом якого періоду суб'єкт господарювання повинен надавати вказану звітність і з якого моменту має право припинити інформувати контролюючі органи. Більш зважений підхід застосовується у п. 3 Постанови КМУ «Питання ввезення на митну територію України енергозберігаючих матеріалів, обладнання, устаткування та комплектуючих» (далі — Постанова 444), відповідно до

приписів якого суб'єкти господарювання, що ввезли товари згідно із затвердженим у встановленому порядку переліком, подають протягом трьох років щомісяця до 5 числа наступного періоду митному органу, який здійснив оформлення товарів, звіт про використання товарів за призначенням. Таким чином, платники, які користуються податковою пільгою, передбаченою п.197.16 ст. 197 ПК, зобов'язані надавати вказані звіти протягом трьох років із дня ввезення енергозберігаючих товарів. Встановлення конкретних строків звітування слід визнати виправданим, оскільки надання вказаних документів протягом трьох років дозволяє здійснювати постійний моніторинг впровадження енергозберігаючого обладнання у виробництво саме того платника, який скористався пільгами, надає можливість відстежити факти відчуження ввезених товарів, невикористання їх у господарській діяльності та інші порушення. Крім вказаного, встановлення трирічного строку подання звітності обумовлено тим, що граничний термін визначення податкових зобов'язань платника контролюючим органом становить саме 1095 днів (ст. 102 ПК). Зважаючи на викладене, доцільно передбачити аналогічний термін подання звітності про цільове використання ввезених виробів для суб'єктів господарювання, які ввозять устаткування для розвитку виробництва і забезпечення споживання біологічних видів палива. Для реалізації запропонованого необхідно викласти п. 4 Порядку 581 в такій редакції «суб'єкт господарювання, який ввозить товари (крім транспортних засобів), подає протягом трьох років щомісяця до 5 числа митному органу, що здійснив оформлення товарів, звіт про їх цільове використання у двох примірниках, один з яких (з відміткою про прийняття товарів) надсилається митним органом до 15 числа органу державної податкової служби за місцем реєстрації суб'єкта господарювання». Наведене дозволить визначити строк, протягом якого платник має обов'язки щодо звітування, а також запобігатиме зловживанням з боку контролюючих органів.

Слід зауважити, що вказані вище Порядок № 581 і Порядок № 444 регламентують відносини лише в окремих сферах пільгового оподаткування, а саме ввезення на територію України товарів, що використовуються для впровадження біологічних видів палива та енергозбереження. У той же час ПК передбачає значну кількість інших пільг, одержання яких пов'язане з цільовим використанням ввезених товарів, зокрема,

звільнення від сплати податків операцій з ввезення комплектуючих для космічної техніки (абз. «а» п. 3 підрозділу 2 розділу XX ПК), літакобудівної промисловості (п. 4 підрозділу 2 підрозділу 2 розділу XX ПК), пільги, передбачені п. 7, 9 підрозділу 2 розділу XX ПК, п. 211.3 ст. 211 ПК тощо. При цьому чинне законодавство не передбачає ані порядку такого використання, ані обов'язків звітувати про нього. Вирішення порушеної проблеми вбачається в нормативному визначенні єдиного порядку та напрямів використання умовних преференцій, а також поширенні обов'язку звітувати про цільове використання товарів на усіх суб'єктів господарювання, які одержують умовні податкові пільги. Зважаючи на те, що чинний Порядок 1233 передбачає обов'язок суб'єктів господарювання з надання інформації лише про використання вивільнених коштів, видається необхідним затвердити окрему форму звіту про цільове використання товарів, в якій відобразити такі показники: «сума одержаної пільги», «кількість ввезених/поставлених товарів» і «кількість товарів, використаних за цільовим призначенням», «кількість товарів, невикористаних за цільовим призначенням». Крім того, доцільно передбачити викладені вище правила стосовно щомісячного звітування протягом трьох років із дня ввезення товару для усіх користувачів умовних податкових пільг. Запропоноване дозволить створити умови для контролю за цільовим використанням товарів, ввезених або поставлених з наданням податкових пільг, а також запобігти зловживанням у сфері преференційного оподаткування з боку суб'єктів господарювання.

Також слід зауважити, що здійснення ефективного контролю за цільовим використанням товарів, ввезених або поставлених в режимі пільгового оподаткування, є неможливим за умови відсутності у податкових органів повноважень на проведення перевірки фактичного використання такими суб'єктами ввезених товарів у власній господарській діяльності. На сьогоднішній день органи державної податкової служби не наділені такими правами й мають можливість здійснити лише перевірку первинних документів у рамках проведення планових документальних перевірок. Проте наявність належним чином оформлених актів, які підтверджують використання ввезених товарів, і внесення останніх на баланс суб'єкта господарювання не свідчить про фактичне впровадження такої продукції у виробничий процес. Так,

практика проведення податковими органами документальних перевірок свідчить про те, що в рамках вказаних заходів можливо виявити лише один із різновидів нецільового використання ввезених товарів, а саме, їхнє відчуження іншим суб'єктам господарювання. Що ж стосується невикористання, передачі товарів у користування іншим особам, то в рамках документальної перевірки з'ясувати ці обставини неможливо. Думається, що здійснення контролю цільового використання товарів можливе лише в порядку проведення фактичних перевірок, передбачених пп. 75.1.3 п. 75.1. ст. 75 ПК. Згідно з вказаною нормою фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Особливістю фактичної перевірки є те, що вона здійснюється без попередження платника податків (особи) на підставі рішення керівника органа податкової служби. Отже, до кола питань, які можуть бути проконтрольовані під час проведення фактичних перевірок, слід включити дотримання норм законодавства з питань цільового використання товарів, ввезених або поставлених з використанням умовних податкових пільг. Підставою ж для проведення такої перевірки може бути неподання платником податків звітності щодо цільового використання товарів. Наведений підхід, по-перше, дозволить уникнути фіктивного, лише «на папері» використання товарів, ввезених у пільгових режимах, по-друге, сприятиме здійсненню об'єктивного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання. З метою реалізації запропонованого необхідно доповнити пп. 75.1.3 п. 75.1. ст. 75 ПК, виклавши його у такій редакції: «Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців відповідно до закону, ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства

щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), дотримання норм законодавства з питань цільового використання товарів, ввезених або поставлених з використанням умовних податкових пільг». Також пропонується доповнити перелік підстав проведення фактичних перевірок, виклавши пп. 80.2.4 п. 80.2. ст. 80 ПК у такій редакції: «неподання суб'єктом господарювання у встановлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками; цільове використання умовних податкових пільг». З метою реалізації вищевикладеного пропонується прийняти Порядок обліку і звітування про використання умовних податкових пільг, в якому врахувати зазначену специфіку цільового використання коштів, вивільнених внаслідок пільгового оподаткування, і товарів, ввезених або поставлених зі звільненням від сплати податків.

Таким чином, необхідною умовою реалізації стимулюючої функції податкової системи є облік і звітування про напрями використання суб'єктами господарювання умовних податкових пільг. Цільове використання податкових пільг включає цільове використання коштів, вивільнених внаслідок надання преференцій, і цільове використання товарів, при ввезенні (постачанні) яких суб'єкту господарювання надається звільнення від оподаткування. Відстеження їхніх напрямів потребує встановлення окремих правил і форм звітності. Здійснення ефективного контролю за цільовим витрачанням коштів і використанням товарів, поставлених із наданням пільг, є можливим лише в порядку проведення фактичних перевірок податковими органами. Запропоноване дозволить одержувати об'єктивну інформацію щодо сум пільг, які залишаються в користуванні платника, напрямів їхнього використання та відповідності поведінки суб'єкта господарювання вимогам законодавства. Наведене сприятиме

оперативному коригуванню податкової політики держави та підвищенню її ефективності.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Голос України. — 2010. — № 229—230.
2. Зельдина О. Р. Специальный режим хозяйствования : теоретические вопросы и направления модернизации : монография / О. Р. Зельдина ; НАН Украины, Ин-т економико-правовых исследований. — Донецк : Юго-Восток ЛТД, 2007. — 327 с.
3. Сич О. А. Податкове стимулювання розвитку підприємництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 «Організація управління, планування і регулювання економікою» / О. А. Сич ; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. — Л., 2003. — 20 с.
4. Соколовська А. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення / А. Соколовська, І. Луніна // Економіка України. — 2005. — С. 21—30.
5. Порядок обліку сум податків і зборів, несплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. // Урядовий кур'єр. — 2011. — № 3.
6. Порядок використання коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням відповідно до пунктів 15, 17—19 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України пільг з податку на прибуток підприємств : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2011 р. // Урядовий кур'єр. — 2011. — № 56.
7. Порядок ввезення на митну територію України техніки, обладнання, устаткування, технічних і транспортних засобів, що використовуються для розвитку виробництва і забезпечення споживання біологічних видів палива : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 травня 2011 р. // Урядовий кур'єр. — 2011. — № 104.
8. Питання ввезення на митну територію України енергозберігаючих матеріалів, обладнання, устаткування та комплектуючих : Постанова Кабінету Міністрів України від 14 травня 2008 р. № 444 // Урядовий кур'єр. — 2008. — № 91.

Стаття надійшла до редакції 07.06.2012 р.