

Ю.Б. Іванов, О.С. Віннікова

Харківський національний економічний університет,
кафедра оподаткування

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ: ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ОЦІНЮВАННЯ

© Іванов Ю.Б., Віннікова О.С., 2009

Розглянуто різні підходи до визначення категорії «податкова пільга», наслідки пільгового оподаткування для бюджету України та причини недостовірності таких даних, проаналізовано довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів щодо включення у нього норм, які не можуть стосуватися податкових пільг.

There are different definitions of term the tax preference in the article. The author considers the influence of preferential taxation on the state budget of Ukraine. The text of the article includes the analysis of preferences that are in the reference book of the tax preferences and those exceptions that are not tax preferences.

Постановка проблеми. Оподаткування – це один із найвагоміших факторів зовнішнього середовища підприємства, що впливають на його конкурентоспроможність. Особливого зменшення податкового тиску, а отже – підвищення конкурентоспроможності можна досягти шляхом застосування податкових пільг. Тому для обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства необхідно мати достовірні дані про суми податкових пільг, що вказує на актуальність обраної теми. Не менш важливими ці дані є також для здійснення ефективного державного регулювання економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема податкових пільг присвячено багато праць вітчизняних та російських вчених, зокрема А. Соколовської та І. Луніної [19; 18], Т. Єфименко [7], С. Каламбет [8], О. Підлісної [15], В. Корнус [9] та ін. Однак недостатня увага приділяється проблемам обліку та достовірності визначення сум податкових пільг, їх відмежування від інших інструментів податкового регулювання.

Формування цілей статті. Метою цієї статті є розкриття сутності податкових пільг, принципів їх застосування та відмінних від інших інструментів рис податкової політики.

Виклад основного матеріалу. Обов'язковість обліку податкових пільг передбачена наказом Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23 липня 2004 року № 419/453 [2]. Згідно з п. 1.2 Інструкції про порядок заповнення форми звіту № 1-ПП "Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності", затвердженої наказом № 419/453 [2], усі платники податків повинні вести облік об'єктів оподаткування, звільнених від оподаткування або оподатковуваних за зниженими ставками та визнаних такими, що не є об'єктом оподаткування. Якщо юридична особа або фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності користувалася пільгами в будь-якому кварталі з початку звітного року, то необхідно скласти Звіт за формою № 1-ПП "Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності", який подається відповідній державній податковій адміністрації (інспекції) за місцем реєстрації платника податків у термін, визначений для подання квартальної податкової звітності.

Для заповнення Звіту за формою № 1-ППП необхідно мати такі дані:

- бюджетну класифікацію доходів і видатків;
- розрахунок сум податкових зобов'язань, не сплачених через застосування пільг. По податку на додану вартість такий розрахунок провадять відповідно до Правил обліку податку на додану вартість для вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України [2];

- дані аналітичного обліку сум пільг, використаних за цільовим призначенням (для заповнення граф 9, 10) у разі визначення у чинному законодавстві вимог щодо цільового використання пільг з відповідною ознакою у Довіднику пільг [6];

- закон про держбюджет на звітний рік. У ньому зазначений розподіл на поточний рік податкових платежів, враховуючи який, можна визначити, яку частку податків недоодержав саме державний бюджет. Необхідність заповнення такої інформації у формі № 1-ППП завдає додаткового клопоту для платників податків, хоча раціональніше було б визначати ці суми в автоматичному режимі при аналізі цієї форми звітності;

- довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Сьогодні діє Довідник № 49, доведений листом ДПА від 01.04.2009 р. № 49 [6].

Підсумок даних граф 5 та 6 звіту за формою N 1-ППП, наданого до органів державної податкової служби, є загальним обсягом пільг в оподаткуванні платників податку відповідно до зведеного та державного бюджетів. Втрати бюджету від використання пільг визначаються органами державної податкової служби та включаються у зведену інформацію ДПА України. Результати такої зведеної інформації за три квартали 2009 року наведено у табл.1

Таблиця 1

Наслідки пільгового оподаткування для бюджету за 9 місяців 2008 року [16]

Назва податку	Кількість отриманих пільг	Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, тис. грн.		
		до держбюджету	до місцевих бюджетів	всього
1	2	3	4	5
Податок на додану вартість	36 605	14 965 125,53	0	14 965 125,53
Податок на прибуток	1 286	1 114 591,9	584,1	1 115 176,10
Плата за землю	7 847	0	355 953,19	355 953,19
Податок з власників трансп. засобів	12 940	0	60 489,49	60 489,49
Місцеві податки і збори	5 057	0	6 752,17	6 752,17
Збір за спеціальне водокор-ня	22	0	1 312,38	1 312,38
Акцизний збір	1	569,213	0	569,213
Збір за забруднення довкілля	2	0	291,177	291,177
Збір за використання лісових ресурсів	1	0	80,953	80,953
Платежі за користування надрами	1	0	37,75	37,75
Державне мито	5	0	28,865	28,865
Разом	63 767	16 080 286,68	425 530,10	16 505 816,78

Отже, за розрахунками ДПА втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування за три квартали 2008 становили 16 505 816,78 тис. грн. Така ситуація наводить деяких вчених та багатьох політиків на думку, що від податкових пільг необхідно відмовитися. Однак слід мати на увазі, що ці дані розраховані за даними звітів № 1-ППП, до яких платники податків включають усі суми, які в довіднику пільг [6] вважаються пільгами. Однак у цьому довіднику не всі пільги за своєю економічною суттю можна віднести до податкових пільг.

Для того, щоб відокремити податкові пільги від інших інструментів податкової політики та від загальних правил оподаткування, необхідно з'ясувати, що саме розуміють під цим терміном.

Слід зазначити, що незважаючи на поширеність податкових пільг, в українському законодавстві визначення цього поняття не знайти (на відміну від російського, в якому визначення наведено в Податковому кодексі Російської Федерації). Немає на сьогодні єдиного підходу до визначення терміну «податкова пільга» й серед науковців, що підтверджує табл. 2.

Таблиця 2

Визначення поняття «податкова пільга»

Автор або джерело	Визначення
1	2
Серебрянський Д. [17]	Сукупність фіскальних дій держави, не закладених у загальноприйнятих основах прибуткового оподаткування підприємств, що в кінцевому результаті призводять до повного або часткового звільнення прибутку від оподаткування, з метою активізації державних, територіальних чи галузевих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності, що реалізуються протягом визначеного законом терміну.
Швадченко В. [21, с. 6]	Це певною мірою привілей, який держава надає окремим категоріям платників, що відповідають встановленим критеріям.
Гурсєв В. [5, с. 16]	Встановлена законом складова частина системи оподаткування, що забезпечує фінансово-економічне стимулювання підприємницької діяльності платника податків шляхом полегшення тягарю податкових зобов'язань
Кучерявенко М. [10, с. 281]	Звільнення платника податків від нарахування та сплати податку або сплата їм податку в меншому розмірі при наявності підстав, визначених чинним законодавством
Податковий кодекс Російської Федерації [12]	Передбачені законодавством про податки і збори переваги (у тому числі можливість не сплачувати податок або збір або сплачувати їх у меншому розмірі), що надаються окремим категоріям платників податків і зборів порівняно з іншими.
Соколовська А. [19, с. 25]	Передбачене і регламентоване нормами податкового законодавства (за наявності об'єкта оподаткування) відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податку від його сплати з метою полегшення податкового тягаря
Баришева Г., Арцер Т. [3, с. 54]	Елемент оподаткування, завдяки якому платники податків отримують право зменшити свій тягар на законних підставах
Економічний словник [22]	Повне або часткове звільнення від сплати податку, надане податковим законодавством при наявності об'єкта оподаткування, а також інше зм'якшення податкового тягаря для платника податків.
Підлісна О. [15, с. 8]	Законодавчо закріплений перелік умов, за наявності яких платник податку зменшує податкові зобов'язання
Паєнтко Т. [14]	Надана платнику можливість зменшення суми податку або збору, що підлягає сплаті, за наявності підстав, встановлених актами податкового законодавства

Як видно з табл. 2, майже всі визначення терміна «податкова пільга» (крім Швадченко В. [21, с. 6]) так чи інакше пов'язані з сумою податків або податкових зобов'язань. Однак такий підхід не вичерпує усіх привілеїв, які можуть бути пов'язані з оподаткуванням. Так, збільшення тривалості податкового періоду при тій самій загальній сумі податкових зобов'язань дає змогу платникові розподілити в часі податкові платежі й знизити адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням. Введення касового методу нарахування податкових зобов'язань замість методу «першої події» також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку погашення податкових зобов'язань здійснюється з тих самих джерел, з яких отримано оподатковуваний дохід, що дає змогу уникнути відволікання власних оборотних коштів платника у випадку відвантаження продукції з її подальшою оплатою.

Також більшість визначень не враховують того, що пільга – це виняток з правил, який не може стосуватися усіх платників податків. Пільга – це надання будь-кому переваг, часткове звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання [4].

Пільга – привілей, відступлення від загальних правил на користь окремих осіб або соціальних груп [20]. Тобто якщо такий привілей надається усім платникам податків, то вважати його податковою пільгою некоректно. У такому випадку це не пільга, а загальні правила оподаткування.

Отже, термін «податкова пільга» можна визначити як встановлений законодавством виняток з загальних правил оподаткування, що надає платникові можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням.

Для того, щоб вірно оцінити втрати бюджету від надання податкових пільг, необхідно відокремити їх від інших інструментів податкового регулювання та загальних правил податкового обліку.

На відміну від інших інструментів податкового регулювання, пільги розглядаються як виняток із загальноновстановленого порядку оподаткування для певних груп платників, які відповідають встановленим критеріям. Крім того, пільги відрізняються від інших елементних інструментів своєю стимулюючою (або підтримуючою) спрямованістю, тобто не можуть бути використані для податкового стримування.

Аналіз довідника пільг [6] дає змогу виділити такі суперечливі норми, які відносити до податкових пільг некоректно:

1. Перенесення збитків на інші податкові періоди. Так, у довіднику [6] є пільга з кодом 11020046, згідно з якою балансові збитки від спільної діяльності, понесені в попередні періоди, зменшують доходи, отримані від спільної діяльності. Однак це не може вважатися пільгою, бо зумовлене самим характером податку, базою оподаткування за яким встановлені не доходи, а прибуток. І оскільки підприємницька діяльність не може здійснюватися у межах одного податкового періоду, то при розрахунку прибутку необхідно враховувати збитки, понесені у попередні періоди. До того ж таке положення поширюється на всіх платників податків, тому це просто загальні правила податкового обліку.

Суперечливою є також пільга за кодом 11020045, згідно з якою якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами такого ж виду майбутніх звітних періодів. Але це не пільга, а навпаки – обмеження, бо збитки не можуть зменшувати дохід від інших видів цінних паперів. Також це можна вважати загальним правилом оподаткування, оскільки воно поширюється на всіх платників податків.

2. Сума нарахованого податку підприємств - виробників сільськогосподарської продукції зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті (код 11020066). Хоча ця норма і стосується певного кола платників податків, однак відносити її до податкових пільг не можна. Адже податок на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті, – це витрати, пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності, тому відноситися до валових витрат вони повинні в загальному порядку.

3. Не включаються до доходів з інших джерел вартість товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих неприбутковим організаціям згідно з пунктом 7.11 статті 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1] (код 11020071). Таке положення не може відноситися до податкових пільг, бо воно є лише технічною нормою, зумовленою боротьбою з ухиленням від сплати податків. Адже якщо підприємство безоплатно надає товари (роботи, послуги) звичайному суб'єкту підприємницької діяльності, то є ризик, що він може приховати доходи від такої діяльності, тому така операція прирівняна до продажу. Якщо ж підприємство здійснює те саме з неприбутковими організаціями, то ризик отримання доходу набагато менший, тому й існує така норма.

4. До валових витрат включаються витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб (код 11020208). Це не пільга, а загальний порядок, зумовлений характером податку на прибуток, яким оподатковується не дохід підприємства, а прибуток, який розраховується з урахуванням понесених платником податків витрат. Оскільки витрати, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб – це витрати на забезпечення підприємства трудовими ресурсами, то вони повинні зменшувати дохід підприємства.

5. Пільги щодо операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ:

– не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, Міністерством фінансів України, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (зокрема пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону (код 14010066);

– не є об'єктом оподаткування операції з передачі майна у схов (відповідальне зберігання), а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг та повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в лізинг (оренду) лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг (код 14010067);

– не є об'єктом оподаткування операції з передачі майна у заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або у забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України (код 14010069);

– не є об'єктом оподаткування операції з обігу валютних цінностей (зокрема національної та іноземної валюти), банківських металів, банкнотів та монет Національного банку України (код 14010073);

– не є об'єктом оподаткування операції з торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями, за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, зокрема компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, житлові чеки, земельні бони та деривативи (код 14010075);

– не є об'єктом оподаткування операції з виплат у грошовій формі заробітної плати (іншим прирівняним до неї виплатам), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі) (код 14010077).

Такі норми не можна кваліфікувати як податкові пільги. Такої ж думки дотримується й А. Соколовська, яка зазначає, що «причинами, які дозволять трактувати ту чи іншу операцію як таку, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, може бути той факт, що при її здійсненні додана вартість або не створюється, а лише змінює свою форму, або створюється, але визначити її величину (а тим більше – розподілити її між учасниками угоди відповідно до кредитного методу визначення суми податкових зобов'язань по ПДВ) практично неможливо» [19, с. 25].

6. Пільги щодо експорту:

– при експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка ПДВ становить "0" відсотків до бази оподаткування (код 14010115);

– податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операції з поставки транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом з перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України (код 14010118);

– акцизний збір не справляється з товарів, що були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України (код 14020001);

– не є об'єктом оподаткування операції з поставки послуг платником податку, місце надання яких знаходиться за межами митної території України, відповідно до правил для визначення місця поставки послуг, встановленого п. 6.5 ст. 6 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1] (код 14010351).

Усі ці норми не можуть вважатися пільгами, бо зумовлені характером ПДВ і акцизного збору, які є податками на споживання. А оскільки при експорті споживання відбувається не на території України, то і податкових зобов'язань не повинно бути.

7. Вартість тари, що згідно з умовами договору (контракту) визначена як зворотна (заставна), до бази оподаткування не включається (код 14010124). Така норма – загальні правила податкового обліку, а не пільга. Адже переходу права власності на таку тару не відбувається.

8. Пільги, що пов'язані з правом на податковий кредит. Так, у довіднику [6] до податкових пільг віднесені суми ПДВ, сплачені постачальникам за матеріально-технічні ресурси, які підлягають відшкодуванню із бюджету при:

1) експорті товарів та супутніх такому експорту послуг платником податку (код 14010129);

2) поставках товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України (код 14010131);

3) поставці транспортних послуг залізничним, автомобільним, морським та річковим транспортом по перевезенню пасажирів, багажу, вантажобагажу (товаробагажу) та вантажу за межами державного кордону України (код 14010132);

4) експортуванні періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови (14010344);

5) операціях з експортування зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення за переліком, що щорічно визначається Кабінетом Міністрів України (код 14010345);

6) поставці послуг, що складаються із робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом (код 14010346);

7) поставці для заправки або постачання морських (океанських) суден, що: використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, іншої комерційної, промислової або риболовецької діяльності, здійснюваної за межами територіальних вод України; використовуються для рятування або подання допомоги у нейтральних або територіальних водах інших країн; входять до складу військово-морських сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки (код 14010347);

8) поставці для заправки або постачання повітряних суден, що: виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; входять до складу військово-повітряних сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі у місця тимчасового базування (код 14010348);

9) поставці для заправки (дозаправки) та постачання космічних кораблів, а також супутників (код 14010349).

Зазначені норми некоректно вважати пільгами з тієї причини, що вони зумовлені характером податків на споживання. Адже в зазначених ситуаціях суб'єкт підприємницької діяльності не є кінцевим споживачем товарів (робіт, послуг), тому йому необхідно повернути сплачені ним в ціні придбання суми ПДВ.

Отже, наявність в довіднику [6] норм, які за своєю економічною суттю не можна відносити до податкових пільг, призводить до того, що як держава, так і суб'єкти підприємницької діяльності не мають достовірних даних щодо суми наданих (отриманих) податкових пільг. Також це породжує

негативне ставлення до податкових пільг і загрожує відміною більшості з них. Тому необхідно виключити з довідника [6] перелічені норми та при встановленні податкових пільг дотримуватися законодавчо закріпленого порядку.

Такий порядок буде особливим для кожної окремої пільги, однак він повинен не суперечити принципам надання податкових пільг та містити обґрунтування доцільності впровадження цієї пільги, розмір податкової пільги, категорію платників, які можуть застосовувати податкові пільги, необхідні заходи для адміністрування цієї пільги як з боку держави, так і платника податків, строки дії податкової пільги, за необхідності – цільове направлення використання платником податків вивільнених коштів, джерела покриття видатків на надання пільги тощо.

Принципи надання податкових пільг широко розглянуті в [13, с. 192 – 196] і складаються з трьох груп: принципи справедливості (рівності, доступності, узгодження інтересів, соціальної справедливості); організаційно-правові принципи (незворотності, стабільності, компетенції, єдиного підходу, правового врегулювання, пріоритетності податкового законодавства); принципи обґрунтованості податкових пільг (переваги інноваційної та інвестиційної спрямованості, економічної обґрунтованості, наукової обґрунтованості, економічної ефективності, відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави).

Зазначені принципи необхідно встановити на законодавчому рівні. Закріплення принципів надання податкових пільг буде “направляти й стримувати законодавчу владу, маючи для неї еталонне значення” [11, с. 79].

Також потрібно враховувати, що надання пільг не лише призводить до втрат бюджету. Якщо пільга має не соціальний, а економічний характер, то її надання в кінцевому рахунку повинно збільшити податкові надходження. Наприклад, надання податкових пільг, спрямованих на стимулювання впровадження енергоощадних технологій, дасть змогу знизити енергоємність ВВП, економічний зміст чого полягає у зменшенні валових витрат на паливно-енергетичні ресурси при виробництві продукції, що сприятиме збільшенню прибутку підприємства, а отже, – і росту надходжень від податку на прибуток.

Висновки. Реалізуючи зазначені заходи, можна домогтися достовірного обліку та оцінювання податкових пільг, що позитивно відобразиться на ставленні до них, і зникнуть дискусії щодо їх відміни. Адже податкові пільги – це основний інструмент податкового регулювання соціально-економічних процесів.

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 №283/97-ВР [Електронний ресурс] // Режим доступу <http://zakon1.rada.gov.ua>. 2. Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року № 419/453 «Про затвердження форми звіту N 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua. 3. Барышева Г. А., Арцер Т. В. Налоговые льготы как инструмент социального партнерства // Сибирская Финансовая Школа, - 2007, - №2. - С.54. 4. Большая советская энциклопедия [Електронний ресурс] // Режим доступу <http://slovari.yandex.ru/dict/bse/article/00043/96500.htm?text>. 5. Гуреев В. И. Налоговое право. – М., 1995. – С. 16. 6. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 р., доведений листом Державної податкової адміністрації від 01.04.2009 № 49 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://buhgalter.ligazakon.ua>. 7. Єфименко Т.І. Пільги у системі оподаткування в Україні // Вісник Української Академії державного управління при Президенті України. - 2001. - № 2 – Ч. 2. - С. 255–260. 8. Каламбет С. Розвиток податкового регулювання через систему пільг // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 3. – С. 31–33. 9. Корнус В.Г. Економічна концепція надання податкових пільг // Аудитор України. – 2008. – № 9. – С.22-26. 10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас, Право, 2005. – 600 с. 11. Налоговое право: Учебник / Под ред.

С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2004. – 591 с. 12. Налоговый кодекс Российской Федерации // <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm> 13. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: Монография. / Пор ред. проф. Ю.Б. Иванова. – Х.: ФЛП Либуркина Л.М.; ИД «ИЖЕК», 2009. – 296 с. 14. Паєнтко Т. Шляхи оптимізації пільг у системі оподаткування доходів з урахуванням світового досвіду // Вісн. Нац. акад. держ. управління при Президентові України. – 2004. -№ 4. – С. 18–24. 15. Підлісна О. Теоретичні аспекти надання податкових пільг // Науковий вісник. – 1999. - № 3. – С. 8. 16. Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету [Електронний ресурс] // Режим доступу http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904 17. Серебрянський Д.М. Оподаткування прибутку підприємств та його вплив на інвестиційну діяльність в ринкових умовах: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01; Нац. акад. держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2006. — 20 с. 18. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с. 19. Соколовська А., Луніна І. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення // Економіка України. – 2005. – №9. – С.21–30. 20. Толковий словар руського языка Ушакова [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov/article/ushakov/12/us210015.htm?text=21>. Швадченко В.О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01; Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2003. – 21 с. 22. Экономический словарь [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://abc.informbureau.com/html/iaeiiaiaua_euaiou.ht.

УДК 657.421

Я.С. Карп'як

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК

© Карп'як Я.С., 2009

Розглянуто проблеми обліку операцій із земельними ділянками, зокрема: оцінювання вартості земельних ділянок у підприємств різних форм власності; оцінювання земельної ділянки як об'єкта інвестиційної нерухомості; відображення операцій із земельними ділянками у податковому та бухгалтерському обліках.

The problems of account of operations with lot lands are examined in the article, in particular: estimation of cost of lot lands at the enterprises of different patterns of ownership; estimation of lot land, as object of the investment real estate; reflection of operations with lot lands in the fiscal and book-keeping accounting.

Постановка проблеми. Сьогодні земля починає виступати товаром, що має свою сформовану ринковими умовами ціну, хоча офіційно не може бути об'єктом продажу. Відповідно, її вартість необхідно відображати у бухгалтерському та податковому обліках. Оскільки її оцінювання, порядок формування вартості та операції із нею регламентуються багатьма законодавчими актами, як у бухгалтерському так і податковому обліку, існує необхідність у чіткому визначенні та відображенні операцій із земельними ділянками з метою забезпечення збереження майна підприємства та уникнення зайвих витрат.