

ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТИ

Податковим стимулам належить важлива роль в державному регулюванні економічного і соціального розвитку. Така практика застосовується в багатьох зарубіжних країнах. Досить поширеною вона є і в Україні. Разом з тим використання важелів податкового стимулювання має як позитивні, так і негативні сторони. Тому їх запровадження потребує поглибленого аналізу та обґрунтування. Ефективність податкового стимулювання залежить від багатьох факторів, які повинні враховуватися під час проведення податкової політики, орієнтованої на забезпечення поступального соціально-економічного розвитку країни.

До завдань податкової політики, пов'язаних з функціями державного регулювання, можна віднести:

- забезпечення розвитку пріоритетних напрямів господарської діяльності;
- сприяння малому бізнесу та підприємницькій діяльності громадян (без права юридичної особи);
- стимулювання інвестиційних процесів;
- надання пільг з оподаткування окремим категоріям населення;
- сприяння нарощуванню потенціалу соціально-економічного розвитку регіонів;
- прискорення інтеграційних процесів;
- інші завдання (захист вітчизняних товаровиробників, залучення іноземного капіталу, підтримка збиткових галузей і т.д.).

Виконання таких завдань із застосуванням важелів податкового стимулювання може мати позитивні наслідки. Водночас слід звернути увагу і на деякі негативні сторони такої практики. Так, до використання податкових стимулів з метою нарощування інвестиційного потенціалу зарубіжні спеціалісти підходять комплексно. З одного боку, такі заходи можуть позитивно впливати на динаміку інвестицій. Але дослідження, що проводилися в багатьох країнах (як розвинутих, так і слаборозвинутих) дали можливість зробити й інші висновки. Виявилось, що рівень інвестицій більше визначається неподатковими факторами: економічною та політичною стабільністю в державі, наявністю необхідної інфраструктури, кваліфікованої робочої сили, природних ресурсів та ін. Що ж стосується податкового стимулювання, то воно нерідко призводить до втрати ефективності, оскільки при цьому спотворюються процеси розподілу ресурсів.

В ході проведення податкової політики використовуються різні інструменти. До найбільш важливих з них відносяться: податкові канікули, скорочення податкових ставок, застосування пільг з оподаткування, використання податкових субсидій і т.ін. Податкові канікули зводяться до звільнення (повністю або частково) від оподаткування визначеними видами податків суб'єктів господарської діяльності в установлені періоди. Скорочення податкових ставок розглядається як більш прийнятний спосіб у порівнянні з податковими канікулами. Це пов'язано з тим, що такий

порядок поширюється на всіх суб'єктів і не призводить до викривлення принципів справедливості оподаткування.

Пільги надаються з метою стимулювання певних напрямів діяльності. Так, для посилення інвестиційної складової використовуються важелі прискореної амортизації. Податкові субсидії розглядаються як податкова преференція, що спрямована на підтримку певного виду діяльності, галузі чи соціальної групи. По суті такі пільги можна розглядати як непряме бюджетне фінансування зазначених напрямів. Застосування різних інструментів податкової політики має на меті досягнення певних результатів. Вони можуть реалізовуватися на різних рівнях: загальнодержавному, регіональному, міжнародному, галузевому та ін.

Американські вчені Д. Голдберг та С. Суррей дійшли висновку, що всі податкові заохочувальні заходи, включаючи субсидії, запроваджуються для стимулювання руху капіталу чи робочої сили через зменшення фактичного оподаткування. Такі заходи є тоді ефективними, коли їх застосування приводить до зменшення суми податків, що сплачує суб'єкт оподаткування. Тому ці заходи слід розглядати як програму урядових витрат, що здійснюються з використанням податкового законодавства. Зменшення бюджетних надходжень, що є наслідком такого стимулювання, має розглядатися як стимулювання певної діяльності, на підтримку якої спрямована податкова політика. Втрачений таким чином дохід держави можна розглядати як податковий видаток¹.

В процесі проведення податкової політики використовується поняття пільг. Пільги можна розглядати як передачу одержувачу державних активів за більш сприятливих умов, ніж ринкові. Так, продаж активів в ході приватизації державного майна може проводитися із застосуванням пільг. В такому разі певним суб'єктам надаються більш вигідні умови у порівнянні з тими, що визначаються ринковими механізмами. В Україні такі пільги надаються членам трудових колективів підприємства, що беруть участь у процесі приватизації. Пільги у формі субсидій можуть надаватися з метою зменшення вартості кредитів, залучених суб'єктами підприємницької діяльності. Прямі дотації окремим групам населення за рахунок коштів бюджету (державного або місцевого) являють собою також особливу форму державного субсидіювання.

Податкові пільги передбачають надання платникам (суб'єктам підприємницької діяльності, галузям, окремим групам громадян тощо) прав на повне або часткове звільнення від оподаткування, використання нарахованих податків (у певних пропорціях) для фінансування діяльності платника, перенесення термінів погашення податкових платежів на більш віддалену перспективу тощо. Надання та використання податкових пільг повинно проводитися з урахуванням інтересів як держави, так і платників. При цьому до складу останніх належать не тільки суб'єкти, що одержують пільги. Запровадження пільгового оподаткування стосується всіх платників. Адже при цьому податкове навантаження, що знімається з одних платників, по суті перекладається на всіх інших. Тому застосування податкових пільг передбачає проведення аналізу того, яким чином

вони впливатимуть на розвиток усіх зазначених суб'єктів: платників, яким надаються пільги, держави та всіх інших платників податків.

Важлива роль в системі податкового стимулювання належить податковому субсидіюванню. Воно не передбачає безпосереднього виділення коштів з державних фондів. Платники одержують такі суми умовно. Звільнення від оподаткування збільшує ресурси, що залишаються у їх розпорядженні. У порівнянні з суб'єктами, що не користуються такими преференціями, податкові витрати платника зменшуються на суму одержаних пільг. Такі операції призводять до зменшення обсягів надходжень до державного бюджету. З іншого боку, скорочуються й видатки. Тому надання податкових субсидій являє собою особливий, відмінний від інших механізмів спосіб фінансування розвитку платників за рахунок проведення непрямих державних видатків.

Субсидія являє собою операцію з передачі (або втрати) активів з боку уряду на користь державної структури, приватного підприємства (об'єднання) або громадян з метою досягнення визначених економічних чи соціальних результатів. За визначенням американських вчених, на відміну від "структурних компонентів податкової системи податкова субсидія може розглядатися як спеціальна преференція, яка становить відступ від звичайної податкової структури та спрямована на підтримку певної промисловості, діяльності чи класу осіб"².

До складу державних субсидій можна віднести:

- внески, що здійснюються урядом до фондів одержувача реальних або потенційних активів;
- втрата державними фондами надходжень (доходів або повернення раніше одержаних активів) на користь бенефіціара;
- надання одержувачам товарів та послуг за рахунок державних коштів у формах, відмінних від державних закупівель;
- здійснення внесків з боку уряду до фондів спільного інвестування з метою досягнення визначених результатів;
- фінансування заходів цінової підтримки певних галузей, регіонів чи соціальних груп.

Виходячи з такої класифікації, до податкових субсидій відноситься можлива втрата державними фондами надходжень (податків, зборів, інших обов'язкових платежів). Держава відмовляється від податкового доходу, який в іншому разі був би одержаним. Разом з тим таке недоотримання коштів має цільовий характер. Це пільга, що надається платнику, згідно з законодавством. Вона застосовується тільки з метою досягнення певних результатів. До них можна віднести: стимулювання розвитку певних галузей, напрямів, підприємств; підтримку окремих соціальних груп та ін.

Тому навіть незважаючи на те, що у випадках застосування податкового субсидіювання платник прямо не отримує бюджетних коштів, він по суті ними користується. Надання пільги передбачає, що її одержувачу надається визначена перевага. Це відбувається, коли в разі отримання пільги суб'єкт має більш вигідне фінансове становище у порівнянні з іншими учасниками операцій на відповідному ринку. Прикладом може

стати зменшення або компенсація фінансових витрат, встановлених державою (чи зменшення ціни або витрат, що мали б місце за відсутності таких заходів).

Застосування податкового стимулювання з використанням субсидій має певні переваги у порівнянні з прямим фінансуванням за рахунок коштів державного бюджету. Зокрема, до таких переваг можна віднести:

- податкове субсидування має менш бюрократичний характер, оскільки в ході прийняття рішення з його одержання та використання беруть участь платники податків;

- на відміну від прямих державних субсидій податкове субсидування передбачає зменшення дискримінації між групами платників;

- податкове стимулювання є нейтральним щодо платників.

У промислово розвинутих країнах податкове субсидування використовується досить широко. Так у США податкові видатки нині перевищують обсяги прямого державного субсидіювання. Таким чином, податкова система перетворюється із механізму отримання державних доходів на важіль проведення державної фінансової політики. Застосування податкового субсидіювання разом з тим має і вразливі сторони. До них, зокрема, можна віднести те, що надання податкових преференцій окремим платникам, по суті, призводить до деформації принципів справедливості розподілу податкового тягаря. Водночас стимулювання господарської діяльності з використанням податкового субсидіювання має більше переваг у порівнянні з наданням податкових пільг.

В Україні податкові пільги використовуються в значних обсягах. Так, за 2003 р. пільг з оподаткування було надано на суму 71303 млн грн. Преференції надавалися з загальнодержавних та місцевих податків і зборів, а також обов'язкових платежів до державних цільових фондів. За загальнодержавними податками пільги встановлювалися як для прямих, так і непрямих податків. Пільговий режим стягнення обов'язкових платежів застосовувався за користування ресурсами та надрами, за державним митом та за платежами до державних цільових фондів. Що ж стосується зборів, то пільги передбачаються, як правило, з акцизного збору з вітчизняних товарів.

Надаватися податкові пільги можуть парламентом, а також республіканськими та місцевими органами законодавчої влади. Так, в Україні рішення про надання пільг приймаються Верховною Радою України, Верховною Радою АР Крим, а також міськими, селищними та сільськими радами. До суб'єктів, що одержують права з пільгового оподаткування, відносяться галузі, окремі напрями підприємницької діяльності, деякі громадські організації, спеціальні установи, створені для розв'язання важливих соціальних проблем, релігійні та благодійні організації тощо. Переважна частка пільг надавалася за загальнодержавними податками і зборами. Водночас застосування пільгового оподаткування для окремих суб'єктів підприємницької діяльності законодавством України не допускається. Склад пільг з оподаткування в Україні за видами податків представлений на рисунку.

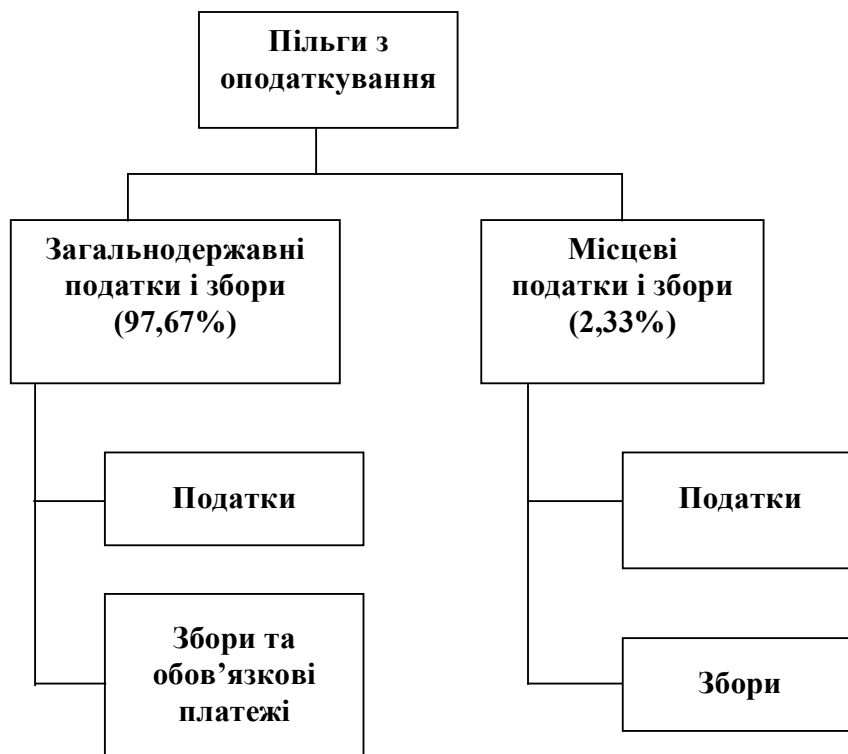


Рисунок. Склад податкових пільг за видами податків в Україні

Прикладом пільгового оподаткування прибутку підприємств може бути сільськогосподарська галузь. З метою стимулювання діяльності підприємств-виробників сільськогосподарської продукції суми нарахованого ними податку на прибуток зменшуються на величину податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті. В суднобудівній промисловості суми авансових платежів та попередньої її оплати входять до складу валових доходів з метою визначення прибутку.

Звільняється від оподаткування терміном на три роки прибуток новостворених фермерських господарств, отриманий від їх господарської діяльності. А у трудонедостатніх населених пунктах цей термін подовжується до п'яти років.

Пільги з оподаткування надаються під час проведення суб'єктами визначених операцій. До них, зокрема, відносяться:

- проведення інноваційної діяльності;
- здійснення інвестиційної діяльності; проведення визначених операцій в рамках СЕЗ і ТПР;

Об'єктами, до яких застосовуються пільги з оподаткування, можуть бути:

- фінансові результати діяльності підприємства (як позитивні, так і негативні);
- витрати підприємства;

-
- майно підприємств і установ;
 - спеціальні внески до визначених фондів;
 - кошти, що спрямовуються на погашення боргу у встановлених випадках;
 - аванси, одержані для проведення регламентованої законодавством діяльності.

До інструментів, що застосовуються в ході проведення пільгового оподаткування, відносяться:

- повне звільнення від оподаткування окремими видами податків протягом встановленого періоду;
- часткове звільнення від оподаткування;
- зниження ставок податків;
- застосування прискореної амортизації;
- зарахування визначених сум до витрат платника податку.

Аналіз показників динаміки пільг з оподаткування в Україні дає змогу дійти таких висновків (таблиця):

Таблиця

Динаміка пільг з оподаткування в Україні

Показники	2000	2001	2002	2003
Кількість отриманих пільг (одиниць)	199934	185776	183108	161084
Сума податку, не сплаченого через отримання пільг (млн грн)	46802	51168	56314	71303
У тому числі:				
– до державного бюджету	44759	48695	54073	69757
– до місцевих бюджетів	2043	2472	2240	1546

Складено за даними ДПА.

- загальна кількість наданих податкових пільг в Україні з 2000 по 2004 р. дещо зменшилася;
- водночас загальна сума звільнень від оподаткування з 2000 по 2003 р. помітно збільшилася (на 52,35%);
- збільшення досягнуто за рахунок пільг з податків, що спрямовуються до державного бюджету;
- обсяги пільгового оподаткування за рахунок коштів місцевих бюджетів значно зменшилися (на 24,33%).

У 2003 р. нараховувалося близько 100 пільг, що надавалися суб'єктам підприємницької діяльності. Сумарний їх вплив на надходження податку на прибуток підприємств становив 4125,6 млн грн. Це складало близько 32% податкових надходжень до зведеного бюджету України. Найбільш вагомими були такі пільги:

-
- перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування на майбутні податкові періоди (сума втрат бюджету становила 1168,1 млн грн);
 - отримання неприбутковими установами та організаціями коштів і майна (1148,5 млн грн);
 - перенесення від'ємного фінансового результату з торгівлі цінними паперами на подальші податкові періоди (317,9 млн грн);
 - створення страхових резервів банками і небанківськими фінансовими установами та організаціями (458,8 млн грн);
 - запровадження спеціальних режимів оподаткування в СЕЗ, ТПР, технопарках (420,7 млн грн).

Водночас слід звернути увагу на негативні наслідки застосування пільг з оподаткування. Зокрема, нерідко запровадження пільгового оподаткування інвестиційної діяльності використовується не стільки для забезпечення розвитку виробництва, скільки з метою ухиляння від сплати податків. Зважаючи на це, в багатьох країнах ставлення до використання податкових пільг, як правило, є негативним. Прикладом може бути Росія. Останніми роками в ході реформування податкової системи тут було скасовано практично всі пільги з податку на прибуток підприємств. Прийнято курс на розширення податкової бази за рахунок легалізації доходів у тіньовому секторі економіки. Для цього скорочено ставки податку на прибуток підприємств.

В Україні податкові пільги досить широко використовуються з метою регулювання економічного і соціального розвитку. До основних напрямів їх застосування можна віднести:

- стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності;
- підтримка розвитку окремих галузей господарського комплексу;
- надання пільгових умов для розвитку окремих груп суб'єктів підприємницької діяльності;
- застосування пільгового оподаткування в окремих (спеціальних, вільних) економічних зонах на територіях пріоритетного розвитку в Україні.

Пільги з оподаткування бувають різних видів:

- звільнення від оподаткування (повністю або частково) визначених законодавством переліку операцій;
- надання прав суб'єктам підприємницької діяльності на розширення переліку витрат, що враховуються в процесі оподаткування;
- застосування заходів реструктуризації податкового боргу;
- запровадження оподаткування окремих операцій за нульовою ставкою.

Насамкінець слід зауважити:

- податковому стимулюванню належить важлива роль в регулюванні економічного і соціального розвитку;
- в ході проведення податкового стимулювання використовуються різні інструменти: податкові канікули, скорочення податкових ставок, використання податкових субсидій тощо;
- використання податкових пільг в Україні не можна вважати зваженим. За обсягами воно є помітно завищеним. За галузями та суб'єктами – мало обгрунтованим та упередженим;

-
- податкове стимулювання в Україні потребує реформування. Одним з його напрямів є запровадження податкового субсидіювання замість використання прямих податкових пільг.

¹ *Пособие по налоговой политике* / Под ред. Партасарати Шома. – Вашингтон. – Округ Колумбия: Отдел налоговой политики. – Управление по бюджетным вопросам. – Международный Валютный Фонд. – 1995. – С. 106.

² *Податкові аспекти права СОТ та асquis ЄС* / Орієнтири податкової реформи в Україні. – Харків: Консум, 2004. – С. 107.

³ *Діяльність податкової служби України за 2000, 2001, 2002, перший квартал 2003, 2003 та за перше півріччя 2004 рр.* // Стат. зб. – К.: ДПА України.