

ПІЛЬГИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті обґрунтовано негативний вплив рівня податкового навантаження на розвиток економічних відносин у країні. Розкрито сутність державного податкового регулювання та визначено місце податкових пільг в системі його інструментів. Охарактеризовано групи податкових пільг за Податковим кодексом. Запропоновано основні напрями реформування пільгового оподаткування в Україні.

The article substantiates the negative impact of the level of tax burden on the development of economic relations in the country. The essence of state tax laws is disclosed and the place of tax incentives in its system is denoted. The groups of tax benefits for tax codes are characterized. The main directions of preferential taxation reform in Ukraine are suggested.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Роль податків як регулятора економічних процесів постійно зростає в національних економіках. Держава, маніпулюючи податковими важелями, має змогу стимулювати чи обмежувати розвиток окремих суб'єктів господарювання, видів діяльності, галузей, регіонів тощо.

Державне податкове регулювання є найскладнішою частиною загальної системи податкових правовідносин, тому що воно стикається з інтересами не тільки бюджету, а й платників податків. Мета, завдання та зміст податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків, бо цей процес впливає не тільки на стан податкової політики, а й на економічний стан держави. Значення цього складного елементу податкового менеджменту зростає ще й у зв'язку з тим, що він дає змогу зменшити суперечності з фіскальною функцією податків на базі збільшення податкових надходжень до бюджету завдяки розширенню бази оподаткування шляхом впливу на різні сфери господарювання та економіку в цілому.

Найефективнішим напрямом державного податкового регулювання є надання пільг. Податкові пільги дозволяють цілеспрямовано впливати на економічну поведінку платників податків та підтримувати пріоритетні напрямки господарювання.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Особлива увага дослідженню ролі пільг у системі державного податкового регулювання в останні роки приділена у працях таких українських науковців, як: В. Л. Андрущенко, Л. М. Бабич, Ю. М. Бажал, П. К. Бечко, О. Д. Василик, Ю. Б. Іванов, А. Я. Кізим, Н. І. Костіна, А. І. Крисоватий, І. О. Луніна, Д. В. Полозенко, Т. М. Рева, А. М. Соколовська, В. М. Суторміна, В. А. Ткаченко, В. М. Федосов, а також у працях російських вчених: І. В. Горський, В. Г. Пансков, Д. Г. Чернік, Т. Ф. Юткіна та інші.

У теоретичне розроблення проблем державного регулювання і податкових систем вагомий внесок внесли відомі західні економісти Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, А. Лаффер, М. Портер, П. Самуельсон, А. Сміт, Дж. Стігліц та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Однак питання державного податкового регулювання шляхом надання пільг ще не мають остаточного методологічного та практичного вирішення. Система пільг постійно змінюється у залежності від напрямків податкової політики та пріоритетів в оподаткуванні певних груп платників податків. З огляду на це постає нагальна потреба детального вивчення сучасного стану пільгового оподаткування в Україні і визначення напрямів розв'язання теоретичних та

практичних проблем, що стосуються вдосконалення системи податкового стимулювання через застосування пільг.

Постановка завдання. Актуальність дослідження та наявність нерозв'язаних теоретичних та практичних проблем, що стосуються визначення міста та ролі пільг у системі державного податкового регулювання, яке найповніше відповідало б конкретним потребам економіки України на сучасному етапі побудови ринкових відносин, обумовили мету та коло питань, які розглянуто в даній статті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Не буде перебільшенням стверджувати, що методологічні засади аналізу податкових відносин у будь-якій країні ґрунтуються на формальному конфлікті інтересів суб'єктів цих відносин. З одного боку, це платники податків, які прагнуть мінімізувати свої зобов'язання перед державою з тим, щоб підвищити свій добробут, а з іншого – це уряд, який намагається забезпечити такий рівень доходів, щоб уникнути фінансових проблем у процесі виконання зобов'язань, покладених на нього суспільством.

Особливо важливо усвідомлювати, які функції податкова система має виконувати в перехідних економіках, до яких належить економіка України:

- 1) збирати достатню кількість коштів для фінансування необхідних державних видатків без надмірного накопичення державного боргу та невиправданих запозичень на фінансовому ринку країни;
- 2) збирати доходи бюджету з одночасною мінімізацією ефекту спотворення економічних стимулів суб'єктів господарювання.

Деякі науковці та державні діячі зазначають, що податкова система України не є надмірно жорсткою, рівень оподаткування не є надто великим і не перевищує середні показники в країнах з перехідною економікою. Однак, станом на 2009 рік в Україні, за даними «World Bank Group» та «PriceWaterhouseCoopers», рівень сплати податків бізнесом, як відсоток від комерційного прибутку, становить 58,4%. У Німеччині цей показник становить 50,5%, у Чехії та Естонії – 48,6%, у Фінляндії – 47,8%, у Литві – 46,4%, у Польщі – 40,2%, у Данії – 29,9% [1].

Загальновідомо, що надмірне податкове навантаження є негативним фактором державної податкової політики, який відповідним чином впливає на розвиток економічних відносин у країні, стримує ділову активність суб'єктів господарювання, сповільнює зростання валового внутрішнього продукту та є однією із причин виникнення таких кризових явищ у суспільстві, як соціальна напруженість і загальне зубожіння населення.

Великого значення в умовах переходу економіки України до стадії економічного зростання та вирішення проблеми надмірного податкового навантаження набуває податкове регулювання. Воно повинно спрямовуватись на ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів, стимулювання інвестиційної і підприємницької діяльності. Особливої вагомості ці процеси набувають на макроекономічному рівні, коли держава повинна створювати сприятливий інвестиційний клімат, вирішувати проблеми структурного і соціального реформування, забезпечувати умови для сталого економічного зростання.

Державне податкове регулювання – це заходи цілеспрямованого економічного законодавчого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси через систему регульованого оподаткування: зміна видів податків, податкових ставок; надання податкових пільг; регулювання загального рівня оподаткування, відрахувань у бюджет. Зниження податків може стимулювати вітчизняне виробництво, сприяти розвитку окремих видів економічної діяльності, впливати на рівень матеріального добробуту різних категорій населення.

Маневруванням податковими ставками, пільгами, змінами умов оподаткування, зміною різних видів податків держава створює умови для прискорення розвитку певних галузей, територій, виробництв, підприємств, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем. Податкова система є досить суттєвим важелем впливу на економіку з метою розвитку її в необхідних напрямках.

Податки в державному регулюванні економіки відіграють дві ролі: по-перше, вони є головним джерелом фінансування державних витрат, а, по-друге, інструментом регулювання. Тому що у задачу державних бюджетних органів входить не тільки обкладання податком джерело прибутків, але й створення тонкого механізму впливу на господарську діяльність.

Ефективне використання багатого інструментального арсеналу державного податкового регулювання спільно з оптимальним дотриманням критеріїв стабільності та еластичності при формуванні податкової політики посилить її позитивний вплив на економічний розвиток. З точки зору характеру дії, інструменти податкового регулювання можуть бути розділені на три групи: системні, комплексні та локальні (рис.1) [2, с.137-165].



Рис. 1. Склад інструментів державного податкового регулювання

Найефективнішим інструментом податкового регулювання є надання пільг. Воно являє собою напрям загальної податкової політики держави, націлений на скорочення податкових платежів для певних категорій платників податків. В умовах ринкових відносин пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Згідно Податковому кодексу України (стаття 30) податковою пільгою вважається передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в

меншому розмірі за наявності особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [3].

Податкові пільги є альтернативою субсидій, дотацій та інших окремих інструментів пільгового кредитування. Тому для впровадження податкових пільг слід додержуватися системного підходу, який має забезпечувати зв'язок усіх цих інструментів у єдиний комплекс. Система пільг і привілеїв є своєрідним орієнтиром для юридичних або фізичних осіб під час вибору ними сфери діяльності, форми одержання доходів.

Застосування податкових пільг має свої специфічні особливості. Платнику податків необхідно враховувати, що пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, який має три складові: податковий облік, податкову звітність та сплату податку. І, якщо платника може бути звільнено від сплати податку, то обов'язок з обліку і звітності в нього залишиться.

За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом [3]:

- а) податкового вирахування (знижки);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Податкове вирахування або знижка – це вид податкової пільги, яка зменшує базу оподаткування на певні розміри. Величина цієї знижки визначається сумою, яка законодавчо виводиться з-під оподаткування шляхом зменшення податкової бази на еквівалентну величину. Шляхом надання такого виду пільг держава стимулює розвиток пріоритетних для суспільства напрямів діяльності господарюючих суб'єктів або деякі категорії населення.

Яскравим прикладом застосування податкової знижки в нашому законодавстві є надання податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб. Це сума, на яку платник податку має право зменшити суму свого загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. На 2011 рік передбачені податкові вирахування із заробітної плати певних категорій громадян у розмірі 470,5 грн., 705,75 грн. та 941 грн. Це сприятиме значній матеріальній підтримці деяких соціальних прошарків населення, особливо тих, у кого є неповнолітні діти.

Зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку або податковий кредит – вид пільг, при якому звільнення стосується загальної суми податкового платежу, нарахованого для сплати. Порівняно із податковою знижкою, зменшення податкового зобов'язання більш сприятливе для платника, оскільки необхідний до сплати податок зменшується на повну суму наданого звільнення. Ця пільга активно застосовується в іноземній податковій практиці для стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності, підтримки природоохоронних заходів, вирішення соціальних проблем.

Встановлення зниженої ставки податку та збору найбільш поширене при розрахунках податку на прибуток підприємств. Так, нововведенням Податкового кодексу є «податкові канікули» з квітня 2011 р. по грудень 2015 р. Нульова ставка оподаткування встановлена для тих платників, які одночасово відповідають двом умовам:

- 1) дохід кожного звітного податкового періоду нарастаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн.,
- 2) нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата найманих працівників не повинна бути меншою двох мінімальних зарплат, розмір якої встановлений законом.

Знижені ставки з податку на прибуток (0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків) встановлюються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у певних випадках, що розглядаються у Податковому кодексі.

Звільнення від сплати податку та збору – це пільга, що надається суб'єкту оподаткування. Вона має досить широку сферу застосування. Так, окремі категорії юридичних та фізичних осіб не є платниками земельного, акцизного податку, податку на

нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, мита тощо. Так, тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року, звільняється від оподаткування прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої, суднобудівної, літакобудівної промисловості, підприємств галузі електроенергетики та машинобудування для агропромислового комплексу.

Перелік податкових пільг станом на 01.01.2011 р. визначається Податковим кодексом України та законами України про порядок нарахування і сплати тих чи інших податків і міститься у Довіднику пільг № 56 [4].

Однак, на наш погляд, у Податковому кодексі не знайшли відображення такі види податкових пільг як зменшення (обмеження) бази оподаткування, застосування спеціальних методів податкового обліку та спеціальних податкових режимів, збільшення податкового (звітного) періоду, відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань, хоча на сторінках цього законодавчого акту мова про них йдеться.

До застосування податкових пільг неможна ставитися однозначно. Найбільша загроза для фінансової системи України – це податкові пільги і привілеї, – зазначається у дослідженні Світового Банку «Україна: податкова політика та адміністрування податків» [5]. Податкові пільги як економічна категорія – явище суперечливе за своєю суттю та підходами до визначення критеріїв їх ефективності. Для адекватної їх оцінки, на нашу думку, слід звертати увагу на рівень економічного розвитку країни загалом. Якщо в країні з високим рівнем економічного розвитку податкові пільги використовуються з метою сприяння розвитку депресивних регіонів, то це один бік справи. Багата країна може собі таке дозволити. Що ж до країни, яка тільки стає на шлях до ринку з практично відсутньою як політичною, так і виробничою культурою, з наслідками світової фінансової кризи, то податкові пільги в цьому випадку – джерело зловживань, викривлень економічних пропорцій та спотворення критеріїв оцінки економічної ефективності. В Україні саме така ситуація.

Проаналізуємо динаміку податкових надходжень і втрат бюджету, понесених внаслідок використання платниками прав на пільги з оподаткування (табл. 1).

Таблиця 1

Податкові надходження та втрати Зведеного бюджету України внаслідок застосування податкових пільг у 2002-2009 рр. [6, 7]

Роки	ВВП, млрд. грн.	Податкові надходження		Податкові втрати	
		млрд. грн.	% до ВВП	млрд. грн.	% до ВВП
2002	225,8	45,4	20,1	11,6	5,1
2003	267,3	54,3	20,3	39,5	14,8
2004	345,1	63,2	18,3	12,5	3,6
2005	441,5	98,1	22,2	12,3	2,8
2006	544,2	125,7	23,1	13,5	2,5
2007	720,7	161,3	22,4	17,5	2,4
2008	948,1	227,2	24,0	22,8	2,4
2009	913,3	208,1	22,8	25,6	2,8

Протягом періоду, що розглядається, податкові надходження складали від 20 до 24% ВВП, у той час, як втрати бюджету внаслідок застосування податкових пільг становили майже 3% ВВП. Найбільша питома вага пільг – до 90% приходить на ПДВ. Інші 10% пільг розподіляються між податком на прибуток підприємств, платою за землю, акцизним збором та іншими податками. Різке зростання наданих у 2003 році пільг з ПДВ (більше, ніж у 3 рази) призвело до втрат бюджету у розмірі 14,8% ВВП, що було для економіки України майже катастрофічним. Основний бюджетотворюючий показник – ПДВ – з першої позиції у податкових доходах бюджету спустився на третє місце. Екстрені заходи, що були вжиті протягом 2004 року для виправлення цієї ситуації, перегляд та скорочення кількості пільг по

основних податках, насамперед з ПДВ, сприяли зменшенню податкових втрат бюджету до 3,6% ВВП з подальшим скороченням їх протягом наступних років. Ще один аспект податкових пільг – втрати бюджету, а відтак недофінансовані найболючіші з точки зору суспільства «соціальні» статті витрат. Тому висновок для української економіки, зроблений Світовим Банком, справедливий – податкові пільги мають бути ліквідовані [5].

Для активізації економічного розвитку і структурних зрушень в економіці України недостатньо ефективно використовується податковий механізм та його регулятори. Перешкодою служать недоліки в формуванні податкової системи та суперечності в проведенні податкової політики. Так, гальмом для досягнення високих темпів росту та здійснення прогресивних структурних зрушень стали велике і нерівномірне податкове навантаження на платників податку, недостатнє застосування регулюючої, стимулюючої і перерозподільчої функцій та зосередження на фіскальній ролі податків, надвелика частка пільг тощо.

Висновки і перспективи подальших розробок. Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягара, уникнення податків. Однак, на нашу думку, пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер – стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм, і мова може йти тільки про пільгові податкові ставки, встановлені на певний термін. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а, по-друге, – необхідно водночас вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо доходної частини бюджету. Доцільно мінімізувати перелік податкових пільг, а також впорядкувати діючі пільги, що надаються за галузевою та професійною ознаками, з метою вирівнювання податкового навантаження за видами економічної діяльності.

Також з метою усунення негативних наслідків при використанні пільгової системи оподаткування необхідно скоротити види ознак платників податків, за якими визначають приналежність до певного виду пільг; забезпечити більш жорсткий контроль над суб'єктами господарювання, що користуються пільгами, з метою усунення зловживань цими привілеями. Сьогодні проблема побудови ефективної податкової системи – одна із найбільш актуальних у процесі розвитку в Україні ринкових відносин та інтегрування національної економіки в світовий ринок. І одним з шляхів її вирішення і зниження податкового навантаження на суб'єктів підприємництва повинно стати застосування пільгового оподаткування як ефективного регулятора економічних процесів.

Список використаної літератури

1. Як криза змінює податкову систему // Сайт партії малого та середнього бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pmsbu.com.ua>.
2. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: [підруч.] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. – № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
4. Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua>.
5. Україна: Податкова політика та адміністрування податків: звіт № 26221-UA / Департамент України, Білорусі та Молдови. Управління зменшення бідності й економічного менеджменту. Регіон Європи та Середньої Азії. – Київ; Washington, D.C. : The World Bank, 2003. – 128 с.
6. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
7. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

Прийнято до друку 10.03.2011