

Мельник В.М.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів та банківської справи
ПВНЗ “Європейський університет”

Мельничук Г.С.,

аспірант Науково-дослідного
фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

ПОДАТКОВІ ВАЖЕЛІ ПІДТРИМКИ ВІТЧИЗНЯНИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ У ПОСТКРИЗОВИЙ ПЕРІОД: НОВАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

Розглянуто та проаналізовано новації Податкового кодексу стосовно політики податкової підтримки вітчизняного виробництва в Україні. Обґрунтовано практичні рекомендації щодо підвищення ефективності передбачених податкових преференцій вітчизняним товаровиробникам в умовах посткризового відновлення економіки країни.

The authors consider and analyze innovations of the Tax Code concerning tax policy support in the domestic production of Ukraine; motivate practical recommendations for improving tax preferences provided to domestic producers in the post-crisis recovery of the economy.

Ключові слова: податкова підтримка, податкові пільги, вітчизняні товаровиробники, посткризовий період, Податковий кодекс України.

В сучасних умовах податкові важелі державного регулювання економіки відіграли важливу роль у антикризових програмах більшості країн світу. На відміну від зарубіжних країн податкова підтримка товаровиробників в Україні не мала стимулюючого характеру та не стала засобом модернізації матеріально-технічної бази виробництва як вагомої складової підвищення конкурентоспроможності національних продуцентів.

У наукових колах триває активне обговорення питання нарощування регулятивного потенціалу вітчизняної податкової системи, підвищення ефективності податкових інструментів стимулювання розвитку виробництва, створення належних умов для переходу країни на інвестиційно-інноваційну модель економічного розвитку. В працях Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, А.М. Соколовської, С.І. Юрія та інших окреслено конкретні напрями використання в Україні сучасного досвіду зарубіжних країн із антикризового податкового регулювання. Разом із тим у багатьох наукових працях з об'єктивних причин поки що не враховано сучасні трансформації оподаткування в Україні, що пов'язані з прийняттям наприкінці 2010 р. Податкового кодексу.

Мета даної статті полягає в дослідженні й аналізі того, наскільки запроваджені Податковим кодексом України податкові преференції для суб'єктів господарювання сприятимуть активізації діяльності вітчизняних товаровиробників, підвищенню їх конкурентоспроможності та посткризовому відновленню виробництва.

© Мельник В.М., Мельничук Г.С., 2011

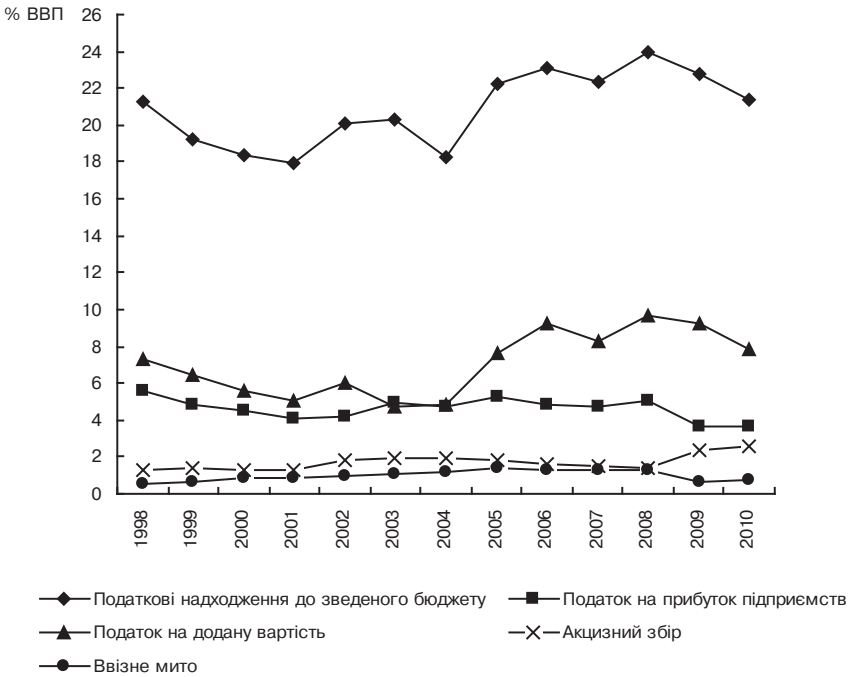
Прийняття Податкового кодексу (*дали* — Кодекс) стало великим кроком на шляху до створення цілісного, стабільного, прогнозованого поля діяльності суб'єктів господарювання, а також внесло істотні корективи в політику податкової підтримки вітчизняного виробництва. В 2005—2010 рр. політика податкової підтримки діяльності вітчизняних товаровиробників передбачала обмежене використання інструментів допомоги окремим суб'єктам, що було зумовлене намаганнями здійснювати регулятивні заходи на засадах рівномірності і справедливості оподаткування, з метою створення сприятливих макроекономічних умов діяльності суб'єктів господарювання. Це було пов'язане як із реалізацією внутрішнього рішення про обмеження податково-пільгового поля, так і, не в останню чергу, з виконанням Україною взятих нею міжнародних зобов'язань перед СОТ. Загалом рівень податкового навантаження на економіку в 2005—2008 рр. зріс (із 22,21 % ВВП у 2005 р. до 23,96 % в 2008-му), незважаючи на зниження ставок ПДВ та податку на прибуток підприємств у 2004 р. (рис. 1). Певне його зниження в 2009—2010 рр. сталося під впливом світової фінансової кризи та спричинених нею процесів скорочення обсягів випуску й реалізації продукції, прибутковості господарської діяльності, що призвели до зменшення оподатковуваних оборотів.

На нашу думку, найближчими роками слід очікувати подальшого зниження рівня перерозподілу ВВП через систему оподаткування, оскільки Кодексом передбачене скорочення чисельності податків, поетапне зниження ставок ПДВ та податку на прибуток підприємств. Новації Кодексу пов'язані також зі спрощенням самої системи адміністрування податків. Доцільність таких заходів аргументована вітчизняними науковцями, котрі вказували на те, що високі ставки оподаткування перешкоджають ефективному веденню бізнесу в країні¹, а вищий, ніж у країнах — нових членах ЄС, рівень оподаткування доходів від капіталу в Україні виступає одним із несприятливих чинників у боротьбі за іноземні інвестиції². При порівнянні тенденцій зміни ставок корпоративного податку в постсоціалістичних країнах Євросоюзу та країнах ЄС-15 дослідники дійшли висновку, що “нижча ставка корпоративного оподаткування — це той компенсаційний механізм, який мав би спонукати інвесторів до вкладання коштів за більшого рівня корупції, ніж у Західній Європі, і ще недостатньо розвинутої ринкової інфраструктури”³. Таким чином, зниження ставки податку на прибуток підприємств сприятиме повнішій реалізації стимулюючого потенціалу вітчизняної податкової системи, виступатиме вагомим чинником поживлення інвестиційної активності суб'єктів господарювання та швидкого відновлення виробництва.

¹ Бурленко І.М. Податкова система як інструмент інноваційно-інвестиційного розвитку України // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 3 (81). — С. 152.

² Соколовська А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України. — 2008. — № 1. — С. 76.

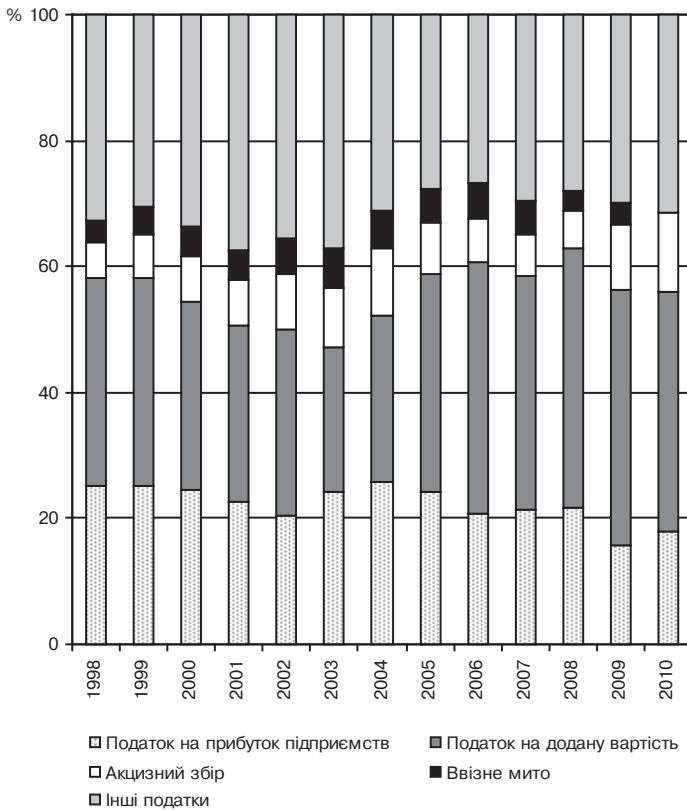
³ Загорський В.С., Мельник В.М., Кошук Т.В. Новітні парадигми реформи у країнах Європейського союзу та орієнтири для податкової політики в Україні // Наукові праці НДФІ. — 2010. — № 3 (52). — С. 8, 9.



Джерело: розраховано й побудовано за даними статистичних збірників Міністерства фінансів України “Бюджет України за 2000 рік” та “Бюджет за 2001 рік” (<http://www.minfin.gov.ua/document>); звітів Державної казначейської служби про виконання зведеного бюджету України за доходами за 2002–2010 рр. (<http://treasury.gov.ua/>).

Рис. 1. Динаміка загальних податкових надходжень і надходжень окремих податків до зведеного бюджету України, 1998–2010 рр.

Слід зазначити, що зниження ставки ПДВ, безумовно, є вигідним як для споживачів, так і для суб’єктів господарювання. Вигоди останніх зумовлені можливим зростанням попиту за рахунок зменшення податкового навантаження на споживання, а також характерними для вітчизняної практики особливостями адміністрування податків, зокрема затримкою з відшкодуванням ПДВ. Тому зниження ставки цього податку в умовах експортної орієнтації вітчизняної економіки слугуватиме зменшенню його обсягу, що підлягає відшкодуванню й тим самим повнішому задоволенню потреб підприємств у ліквідних оборотних коштах. Водночас не виключена можливість зменшення обсягу фінансових ресурсів, потрібних для виконання державою покладених на неї функцій і завдань. Останнє пов’язане з тим, що податки на споживання загалом і ПДВ зокрема традиційно були в Україні основним джерелом наповнення бюджету. Підтвердженням цього є й зростання частки ПДВ у структурі податкових надходжень зведеного бюджету України за період 1998–2010 рр. (рис. 2). А в майбутньому зменшення надходжень від ПДВ слід очікувати у зв’язку не лише зі зміною ставок, а й запровадженням численних пільг із цього податку.



Джерело: розраховано й побудовано за даними статистичних збірників Міністерства фінансів України “Бюджет України за 2000 рік” та “Бюджет за 2001 рік” (<http://www.minfin.gov.ua/document>); звітів Державної казначейської служби про виконання зведеного бюджету України за доходами за 2002—2010 рр. (<http://treasury.gov.ua/>).

Рис. 2. Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України за період 1998—2010 рр.

Окреслені зміни вітчизняної податкової системи загалом відповідають сучасним тенденціям трансформації податкових систем більшості країн світу. А специфіка вітчизняної практики полягає в тому, що основну частину надходжень ПДВ до бюджету становить ПДВ з увезених на територію України товарів (табл. 1). Це можна розглядати як один із наслідків політики лібералізації зовнішньої торгівлі, здійснюваної урядом у контексті набуття нашою країною членства в СОТ. Останнє визначає високу залежність доходів зведеного бюджету від обсягів споживання імпортованих товарів. Отже, є підстави говорити про поступове витіснення вітчизняних товаровиробників із внутрішнього товарного ринку.

Разом зі зниженням ставок названих податків Кодексом передбачено ряд податкових преференцій для суб’єктів господарювання, хоча загалом упровадження податкових стимулів із метою розвитку виробництва є дещо запізненим. Такі заходи доречно було б вжити з появою перших ознак розгортання кризових явищ

Таблиця 1. ПДВ із увезених на територію України товарів (робіт, послуг) у структурі податкових надходжень зведеного бюджету України в 2002—2010 рр., %

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Частка ПДВ із увезених на територію України товарів (робіт, послуг) у податкових надходженнях зведеного бюджету	14,95	17,44	19,01	23,48	25,37	25,85	35,66	35,16	31,29
Частка ПДВ із увезених на територію України товарів (робіт, послуг) у загальних надходженнях ПДВ до зведеного бюджету	50,39	75,18	71,74	68,12	63,29	70,20	87,97	86,48	84,98

Джерело: розраховано і складено за даними звітів Державної казначейської служби України про виконання зведеного бюджету за доходами за період 2002—2010 рр. (<http://www.treasury.gov.ua/>).

у економіці, коли податкові стимули є найефективнішими. На відміну від урядів більшості країн світу вітчизняний уряд, вирішуючи в першу чергу поточні завдання наповнення бюджету, не використав кризу як можливість для реформування економіки, її перебудови на нових засадах. Антикризіві заходи у сфері податкової політики були переважно епізодичними та полягали в такому:

— з 1 січня 2008 р. звільнено від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу енергозберігаючого обладнання власного виробництва (за умови спрямування вивільнених коштів на збільшення обсягів виробництва)⁴;

— на період з 1 січня 2009 р. до 1 січня 2011-го промислові підприємства звільнялися від сплати ввізного мита на обладнання й комплектуючі, які не виготовляються в Україні;

— заборонено надання відстрочок щодо термінів сплати податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за податками, зборами (обов'язковими платежами)⁵;

— з 1 січня 2009 р. подовжено термін дії фіксованого сільськогосподарського податку спочатку до 1 січня 2011 р.⁶, а згодом внесенням відповідних змін до законодавства передбачена безтермінова дія цього податку⁷;

— введено заборону на ввезення на митну територію України давальницької сировини, одягу та інших виробів, що використовувалися;

— підвищено ставки акцизного збору, податку з власників транспортних засобів, а також запроваджено ввізне мито на деякі товарні групи за ставкою 13 %.

⁴ Костенюк Я.О. Оптимізація механізму податкового стимулювання енергозбереження в Україні // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 9 (87). — С. 60, 61.

⁵ Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 28.12.2007 № 107-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

⁶ Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 31.10.2008 № 639: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

⁷ Щодо оподаткування сільгосптоваровиробників з 1 січня 2009 року: [Електр. ресурс]. — <http://minagro.gov.ua/page/>

Таким чином, під час кризи фактично не було створено умов для оновлення виробництва. Можна говорити про відсутність дієвої податкової підтримки розвитку інноваційної й інвестиційної діяльності підприємств, що є основою підвищення їх конкурентоспроможності (за винятком сфери енергозбереження). Такі кроки було зроблено лише через два роки після розгортання кризових явищ у економіці. Зокрема, Кодексом було запроваджено прискорену амортизацію основних засобів, що входять до груп 4 (машини й обладнання) та 5 (транспортні засоби). На наш погляд, це досить дієвий захід, оскільки сприятиме не лише технічному оновленню виробництва, а й зростанню попиту на машини та устаткування й тим самим розвитку галузі машинобудування та орієнтації її продукції на внутрішній ринок. У свою чергу, розвиток машинобудування сприятиме поживленню виробництва в інших галузях економіки, передусім металургійній. Водночас в умовах політики лібералізації зовнішньої торгівлі реальною загрозою для вітчизняного машинобудування може стати зростання попиту з боку підприємств на машини й устаткування не українського, а іноземного виробництва. Це може призвести до витіснення вітчизняної продукції з внутрішнього ринку. Крім того, варто взяти до уваги те, що прискорена амортизація підвищує витрати виробництва та ціни й, відповідно, послаблює позиції підприємства в конкурентній боротьбі, сприяє подальшій концентрації капіталу в найбільших монополістів, створюючи умови для перерозподілу національного доходу на користь великого бізнесу⁸.

Серед найбільш дискусійних нововведень у сфері оподаткування слід назвати відновлення селективної податкової підтримки вітчизняних товаровиробників за галузевим критерієм. З одного боку, такий порядок надання податкової підтримки товаровиробникам спричиняє викривлення конкурентного й фіскального середовищ, із другого — потребує додаткового аргументування доцільності надання пільг окремим галузям із точки зору їх відповідності задекларованим пріоритетам соціально-економічного розвитку країни. На наш погляд, доцільне податкове стимулювання пріоритетних галузей економіки, таких як судно-, літакобудування, електроенергетика, підгалузі агропромислового машинобудування. З точки зору реалізації окремих напрямів соціальної політики, резонними є також пільги для видавництва і поліграфічних підприємств, виробників дитячого харчування. Проте важко однозначно оцінити пільгу для легкої промисловості та готельного господарства. Крім того, запроваджені Кодексом тимчасові податкові пільги для підприємств окремих галузей, згідно з Угодою СОТ про субсидії та компенсаційні заходи, хоча й не є забороненими, належать до адресних субсидій, що можуть спровокувати вжиття відповідних антисубсидійних заходів відповідно до частин III і V даної угоди, наприклад уведення компенсаційних мит для країн — імпортерів українських товарів. Ці заходи можуть бути застосовані лише в разі, якщо органами СОТ буде встановлено, що запроваджені податкові пільги завдають серйозної шкоди національній промисловості країни — імпортера українських товарів, експортерам,

⁸ Окунева Л.П. *Налоги в условиях государственно-монополистического капитализма.* — М.: Финансы и статистика, 1982. — 152 с.

які змагаються за ринки в третій країні⁹. Таким чином, без коригування затвердженого механізму надання галузевих податкових пільг цілком імовірно негативні наслідки для вітчизняної економіки з боку торговельних партнерів України.

Безумовно, запроваджені преференції для окремих галузей промисловості сприятимуть зниженню податкового навантаження на промисловий сектор, що спостерігалось в Україні в минулі роки. Як свідчать результати розрахунків, наведені в табл. 2, підприємства промисловості, одержуючи близько 40 % прибутку, забезпечували майже 50 % надходжень податку на прибуток до бюджету. Разом із тим надання податкових пільг за галузевим критерієм призводить до нерівномірного розподілу податкового навантаження між окремими галузями промисловості, в першу чергу між підприємствами переробної промисловості.

Таблиця 2. Надходження до бюджету податку на прибуток підприємств від галузей промисловості в 2002—2008 рр., %

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Частка сплаченого податку на прибуток підприємствами промисловості в загальній сумі сплаченого податку на прибуток	50,48	49,57	51,70	45,58	50,94	45,97	48,24
Частка отриманого фінансового результату від звичайної діяльності прибутковими підприємствами промисловості в загальному фінансовому результаті по економіці	37,95	41,65	43,27	41,67	41,49	31,12	36,56

Джерело: розраховано за даними офіційного веб-сайту Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>); Варналій З., Серебрянський Д. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України // Економіка України. — 2010. — № 5. — С. 64, 65; Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Нац. доп. / К.О. Ващенко, З.С. Варналій, В.Є. Воротін та ін. — К.: Держкомпідприємництво, 2008. — С. 188.

Також варто звернути увагу на те, що надання податкових преференцій окремій галузі може негативно вплинути на функціонування іншої. Зокрема, передбачене Кодексом звільнення від оподаткування ПДВ операцій із постачання необроблених шкір і чиненої шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101—4103, 4301), у т. ч. операцій із імпорту таких товарів, та незастосування нульової ставки для цих товарів у разі їх вивезення в митному режимі експорту, дасть змогу збільшити пропозицію відповідної продукції на внутрішньому ринку, а отже, дещо знизити внутрішні ціни, що, у свою чергу, сприятиме зменшенню витрат підприємств легкої промисловості й тим самим підвищенню їх цінової конкурентоспроможності. Втім, така політика може мати негативні наслідки для розвитку вітчизняного тваринництва. Так, у 1990-ті рр. застосування вивізного мита під час експорту шкіряної сировини призвело до зниження закупівельних цін на тваринницьку продукцію; перевищення собівартістю м'яса великої рогатої худоби (живою масою) ціни його реалізації; зростання збитковості виробництва яловичини; скорочення щорічної чисельності поголів'я худоби¹⁰.

⁹ Конкурентне право та політика в Україні: Огляд ОЕСР Дж.К. Шаффер. — OESD, 2008. — 122 с.: [Електр. ресурс]. — <http://www.kmu.gov.ua/>

¹⁰ Гребельник О.П. Митно-тарифна політика за умов трансформації економічної системи. — К., 2001. — С. 98—199.

Стосовно податкових пільг для окремих галузей економіки слід зазначити, що більшість із них на сьогодні передбачені з податку на прибуток підприємств, ПДВ і мита. Запроваджені пільги щодо першого з перелічених податків спрямовані переважно на забезпечення зростання обсягу виробництва за рахунок внутрішніх інвестиційних ресурсів. Загалом доцільність надання податкових пільг із податку на прибуток такого типу в Україні зумовлена відсутністю відкритого доступу вітчизняних суб'єктів господарювання до міжнародних ринків капіталу, низьким рівнем бюджетних інвестицій, дефіцитом вільних коштів на внутрішньому ринку, високими ставками за кредитами комерційних банків. Дослідження вітчизняних науковців підтверджують високу фіскальну ефективність пільг із податку на прибуток підприємств, що проявляється приблизно через 4 роки: 1 % додаткових пільг платникам сприяє збільшенню номінальних податкових надходжень через 4 роки на 1,9 %, але за наявності досконалої системи державного контролю їх використання¹¹. До речі, Кодексом передбачена відповідальність за порушення вимог стосовно цільового використання платником податку вивільнених від оподаткування коштів. При цьому поза увагою залишилися питання про те, як бути з наданими податковими пільгами в разі, якщо кошти використані за призначенням, але це не забезпечило досягнення поставлених цілей.

Аналіз запроваджених податкових пільг показав, що в Податковому кодексі України акцент зроблено на стимулюванні реалізації енергоефективних проектів підприємств, створенні енергозберігаючих технологій та виробництві відповідного обладнання, розвитку відновлювальної енергетики. Надання пільг, пов'язаних із енергозбереженням, зважаючи на поточний стан споживання енергоресурсів на вітчизняних підприємствах, безперечно, є обґрунтованим. Водночас вважаємо за необхідне передбачити механізми стимулювання попиту з боку вітчизняних підприємств на енергозберігаюче обладнання й матеріали. На нашу думку, це можливо або за рахунок надання податкових преференцій для всіх підприємств, котрі здійснюють реінвестування прибутку в придбання та впровадження у виробництво такої техніки й технологій, або на основі перегляду та уточнення об'єктів основних фондів, для яких дозволене застосування прискореної амортизації. Такі заходи сприятимуть модернізації підприємств у напрямі ресурсозбереження, а отже, зниженню собівартості випущеної продукції та підвищенню її конкурентоспроможності.

Таким чином, на наше переконання, для прискорення посткризового відновлення національної економіки та підвищення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників потрібно доопрацювати податкове законодавство в частині належного стимулювання впровадження ресурсо- й енергозберігаючих технологій на всіх підприємствах. Ще одним важливим завданням залишається забезпечення модернізації виробництва на базі передусім тих передових технологій і сучасного обладнання, які вироблені на території України.

¹¹ Скрипник А.В., Серебрянський Д.М. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 26.