

УДК 336.228

О. В. РЕВЕНКО, Т. В. РЕВЕНКО

ДОСЛІДЖЕННЯ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА РОЗВИТОК СОЦІАЛЬНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ В УКРАЇНІ

Досліджено особливості впливу податкової політики на розвиток соціальної інфраструктури в Україні. Проведено порівняльний аналіз інструментів податкового регулювання соціальної інфраструктури до і після прийняття Податкового кодексу.

Ключові слова: податкова політика, соціальна інфраструктура, інструменти податкового регулювання.

The features of influencing of tax policy on development of social infrastructure in Ukraine are explored. The comparative analysis of instruments of the tax adjusting of social infrastructures is conducted before and after acceptance of the tax code.

Key words: tax policy, social infrastructure, instruments of the tax adjusting.

Задоволення життєвих потреб населення значною мірою залежить від збільшення обсягу інвестицій в основний капітал у галузі соціальної інфраструктури. Ринкове середовище ставить жорсткі вимоги до підвищення ефективності використання ресурсів, зниження витрат на виробництво, освоєння нової техніки та технологій, а також підвищення якості вироблених товарів (послуг) підприємствами, організаціями, установами соціальної сфери. Проте більшість господарських суб'єктів у зв'язку з високим ступенем фізичного та морального зношення основних виробничих фондів не можуть повною мірою виконувати свої соціальні функції. Усе це вимагає посилення інтересу щодо розвитку матеріальної бази соціальної

Окремі соціальні аспекти податкової політики в Україні та за кордоном досліджувалися в роботах відомих українських та іноземних економістів, а саме: В. Андрущенко, Є. Балацького, С. Бандура, В. Вишневецького, Є. Гайдара, І. Горського, А. Крисоватого, І. Майбурова, Р. Масгрейва, В. Мельника, Т. Меркулової, А. Славкової, Л. Тарангула, В. Федосова, Т. Юткиної та ін. Мотиваційний аспект оподаткування та особливості застосування податкових важелів регулювання розвитку соціальної сфери підприємств обґрунтовували Ю. Іванов, О. Єськов. Разом з тим, незважаючи на прийняття Податкового кодексу, механізми податкового регулювання соціальної інфраструктури в Україні залишаються дещо суперечливими та недостатньо ефективними, що пояснюється відсутністю необхідного науково-теоретичного їх обґрунтування та специфічними факторами, що обумовили їх упровадження та реалізацію.

Вищенаведені проблеми зумовлюють мету даної статті – дослідити вплив податкової політики держави на розвиток соціальної інфраструктури в Україні. Об'єктом дослідження обрано особливості податкового регулювання розвитку соціальної інфраструктури.

Соціальну інфраструктуру та її зв'язок з оподаткуванням можна аналізувати на макро-, мезо та макрорівні (рис. 1). До того ж слід зазначити, що інструменти податкового регулювання можуть змінюватись в залежності від потреб держави у відповідних об'єктах, рівні надаваних ними послуг (наприклад, створення відповідного комплексу об'єктів соціального призначення в рамках проекту “Євро-2012”), фази життєвого циклу розвитку економіки країни тощо.

Інвестування розвитку соціальної інфраструктури в Україні здійснюється з різних джерел фінансування, зокрема за рахунок коштів місцевих і державного бюджетів, населення, товаровиробників різних форм господарювання. Особливості сучасного етапу розвитку соціальної сфери визначали переважно чинники скорочення інвестицій на дані цілі внаслідок економічної кризи, а також зміни пріоритетів інвесторів і структури джерел фінансування будівництва об'єктів невикробничого призначення в процесі ринкової трансформації економіки. Основним джерелом формування дохідної частини бюджетів різних рівнів є розподіл податків і зборів та закріплення їх конкретних видів за державним та місцевим бюджетами. Це забезпечує відносну самостійність бюджетів, активізацію їх роль у проведенні державної політики щодо соціально-економічного розвитку територій.

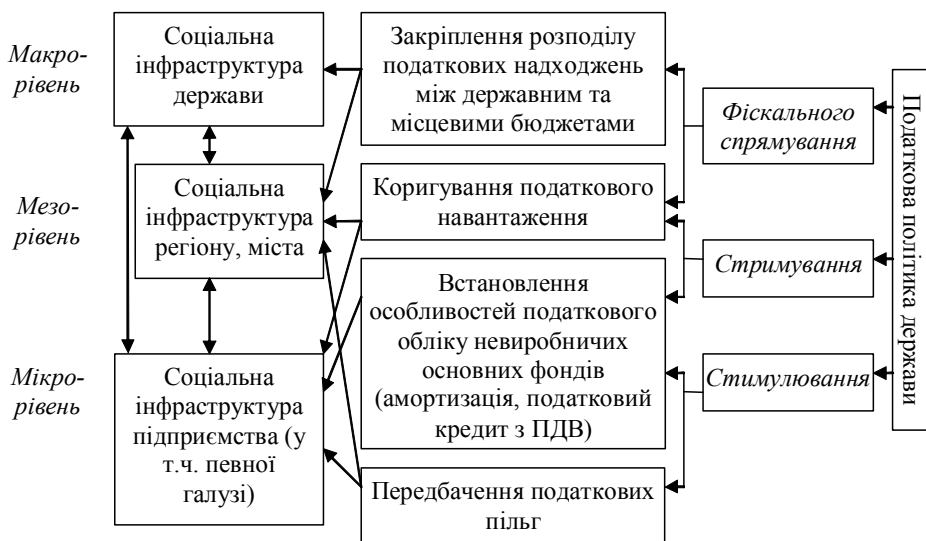


Рис. 1. Вплив податкової політики держави на розвиток соціальної інфраструктури

За результатами міжнародних рейтингів, у 2010 р. Україна зайняла 89-е місце з 139 країн за рівнем конкурентоспроможності, 113-е – за рівнем оподаткування та 79-е – за розвитком інфраструктури [8]. Динаміку податкових факторів та інфраструктури в рейтингу проблемних для ведення бізнесу в Україні за період 2004 – 2010 рр. наведено в табл.

Податкові фактори та інфраструктура в рейтингу проблемних для ведення бізнесу в Україні

Фактори	Ранжирування факторів за роками			
	2004-2005	2007-2008	2008-2009	2009-2010
Податкове регулювання	1	4	7	4
Ставки податків	3	5	3	8
Недостатній розвиток інфраструктури	10	8	12	13

Аналіз вищенаведеного дозволяє зробити такий висновок: з підвищенням рівня розвитку держави підвищується значущість і проблемність податкових факторів у веденні бізнесу, в той час як проблемність інфраструктури останні два проаналізовані періоди знижувалась. Зважаючи на існуючі проблеми держави у сфері забезпечення інфраструктурою, зокрема соціальною, можна констатувати слабкий інтерес до цих питань з боку бізнесу. А отже, завданням державної податкової політики має стати своєчасна трансформація механізмів податкового регулювання соціальної інфраструктури відповідно до змін потреб бізнес-середовища та країни в цілому.

Слід зазначити, що в Україні не існує окремого оподаткування об'єктів соціального призначення, оскільки податки сплачуються не окремими видами об'єктів, а юридичними і фізичними особами, яким можуть належати об'єкти соціальної сфери за правом власності або ж знаходитися в них в управлінні або оренді. Тому йтиметься лише про правила оподаткування юридичних (фізичних) осіб, на балансі яких є об'єкти соціальної інфраструктури, а не про "оподаткування об'єктів соціальної інфраструктури". Отже, далі більш докладно розглянуто саме мікрорівень. Також у більшості випадків самого терміну "соціальна інфраструктура" окремо не зустрічається, у Податковому кодексі вони класифікуються як невикористані основні засоби.

На мікрорівні створення, розвиток та обслуговування власних об'єктів соціальної інфраструктури є однією з найскладніших серед проблем соціального розвитку. З цього приводу слід наголосити на двох аспектах:

1) утримання розвинутої мережі об'єктів соціального призначення є непосильним тягарем, оскільки відволікає кошти суб'єкта господарювання на цілі, не пов'язані зі здійсненням основної діяльності. Тому, враховуючи незадовільний фінансовий стан багатьох промислових підприємств, держава має зосередити увагу на поступовому переданні таких об'єктів до комунальної або загальнодержавної власності.

2) наявність соціальної інфраструктури є для працівників джерелом додаткових благ соціального характеру, тобто може створювати певну конкурентну перевагу щодо мотивації персоналу [5; 7].

Але все ж таки перший аспект на сьогодні є найгострішим і для держави, і для підприємства. Після передачі об'єктів соціальної інфраструктури в комунальну власність постає питання їх фінансування з державного бюджету. Це вимагає від органів місцевого самоуправління своєчасного складання фінансових розрахунків на об'єкти, зокрема передавальних фінансових планів і кошторисів. Отже, хоча

фінансування витрат на утримання соціальної інфраструктури і є пріоритетом держави, та на практиці наріжним каменем є неоднозначна позиція територіальних громад і хронічна недостатність коштів місцевих бюджетів.

Так, у чинному законодавстві передбачено стимулювання процесу передання до комунальної та державної власності об'єктів соціальної інфраструктури, які знаходяться на балансі підприємств. Мова йде про звільнення від оподаткування податком на прибуток вартості отриманих таких об'єктів, що передаються з балансу суб'єкта господарювання без оплати. Так, згідно з п.п. 4.2.15 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, до складу валового доходу не включається вартість основних фондів безоплатно отриманих платником з метою здійснення їх експлуатації, у таких випадках:

1) якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади. У цьому випадку призначення основних фондів (виробниче або соціальне) та їх об'єктний склад значення не мають;

2) у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень. Отже, цей випадок стосується вичерпного переліку об'єктів соціальної інфраструктури, при цьому обов'язковими вимогами є відповідний статус одержувача та наявність рішення місцевого органу виконавчої влади;

3) у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, перелік яких міститься у п. 5.4.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2], що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок. Що стосується цього пункту в Податковому кодексі (п.п. 136.1.16 [4]), то її зміст зберігається, але відсутній вказаний перелік, що, по-перше, знімає протиріччя між існуванням у різних законах відмінного складу об'єктів, а по-друге, розширює межі застосування цієї норми [2].

Вимога щодо встановлення порядку безоплатної передачі таких основних засобів Кабінетом Міністрів України зберігається і в Податковому кодексі.

У Податковому кодексі до доходів, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування, також віднесено такі (відповідно п.п. 136.1.21 та 136.1.23):

– дохід від безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів, крім об'єктів, зазначених у п. 137.17 ст. 137 цього Кодексу, а також об'єктів соціально-культурного та житлово-комунального призначення державної власності, що перебувають на балансі платника податку, який визначається в сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів, нарахованої в бухгалтерському обліку, одночасно з її нарахуванням. Отже, згідно з п. 137.17 норма не поширюється на об'єкти енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, що були побудовані споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;

– вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в

результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища, програмами організації розроблення і виробництва засобів індивідуального та колективного захисту працівників, а також іншими профілактичними заходами відповідно до завдань страхування від нещасних випадків.

Що стосується ПДВ, то слід зазначити, що застосовується близька за змістом пільга з цього податку. Так, не оподатковуються операції з безоплатної передачі в державну чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або в їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника. Вимогами таких операцій є відповідність рішенням КМУ, центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятими в межах їх повноважень.

У ст. 3.2.9 Закону було регламентовано, що ця норма поширюється на такі операції:

- з безоплатної передачі об'єктів з балансу платника податку, майно якого перебуває в державній чи комунальній власності, на баланс іншої юридичної особи, майно якої перебуває відповідно в державній або комунальній власності;

- операції з безоплатної передачі неприватизованих об'єктів житлового фонду (включаючи місця загального користування та при будинкові будівлі і споруди), а також об'єктів соціальної інфраструктури (у тому числі об'єктів їх незавершеного будівництва) з балансу платника податку на баланс юридичної особи, майно якої перебуває в державній або комунальній власності, чи безпосередньо на баланс відповідної місцевої ради [3].

Відносно меж застосування цієї пільги з ПДВ у п.п. 197.1.16 Податкового кодексу вказано, що норми цього підпункту поширюються також на операції з безоплатної передачі об'єктів з балансу юридичної особи будь-якої форми власності на баланс іншої юридичної особи, яка перебуває в державній або комунальній власності, що проводяться за рішенням органу державної влади України або органу місцевого самоврядування, прийнятим у межах їх повноважень, незалежно від того, чи є суб'єкти операції платниками податку [Там само]. Таке формулювання обумовлює застосовність норми до будь-якої юридичної особи, незалежно від наявності статусу платника відповідного податку, що посилює стимулювання до відповідної безоплатної передачі об'єктів та усуває складності проведення самого акту передачі.

Також у ст. 3.2.9 Закону наведено вичерпний перелік об'єктів соціальної інфраструктури, до яких застосовувалася норма [Там само]. У Податковому кодексі щодо ПДВ, як і стосовно податку на прибуток підприємств, такий перелік не наведено, що є позитивним аспектом.

Таким чином, податкове регулювання соціальної інфраструктури підприємств мало значні суперечності, особливо щодо невідповідності переліку об'єктів, наведених для різних податків, та випадків, в яких мають застосовуватись пільги. Ці проблеми в більшій їх кількості усунуто з прийняттям Податкового кодексу. У цілому загальний порядок ведення податкового обліку суттєво не змінився, що підтверджує

виявлену спрямованість державної політики на поступове згортання та передачу відповідних об'єктів і функцій відповідним спеціалізованим підприємствам і установам, незалежно від інтересів платників податків та територіальних громад.

Роль оподаткування в розвитку соціальної інфраструктури підприємств окремої галузі цікаво дослідити в рамках державної програми щодо підтримки будівельної галузі та житлового будівництва.

Згідно з підпунктом 197.15 статті 197 розділу V Податкового кодексу України, звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти. Але ця норма поширюється не на всіх забудовників. Так, спираючись на методичні рекомендації ДПАУ для підготовки податкових консультацій, платникам щодо порядку оподаткування будівельно-монтажних робіт під час будівництва доступного житла, слід виділити такі умови застосування податкової пільги щодо звільнення від оподаткування ПДВ встановлену вказаним підпунктом Кодексу (рис. 2) [6].

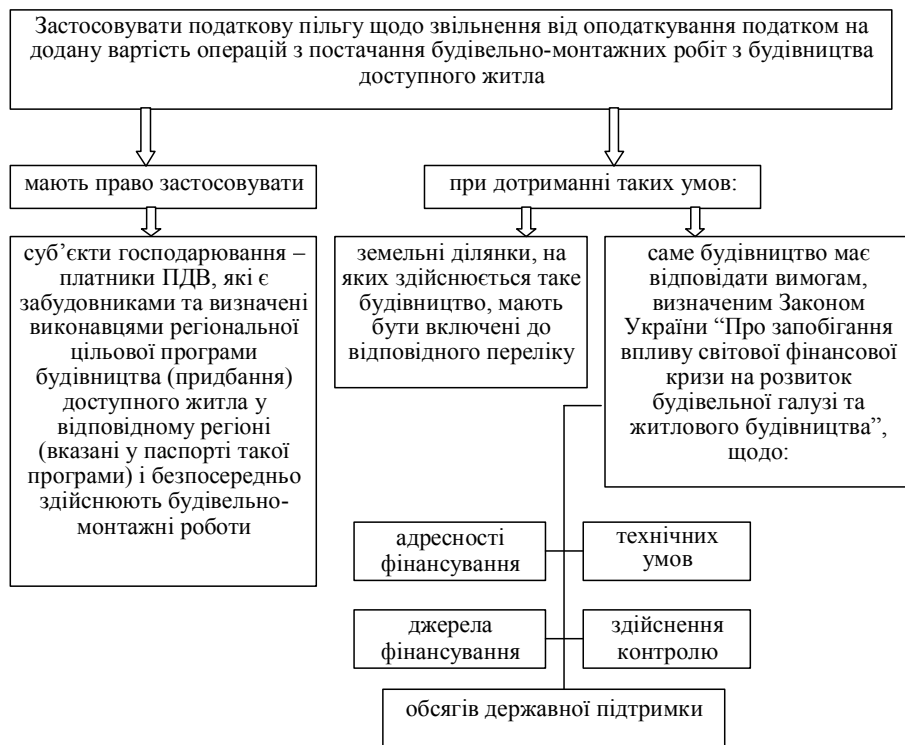


Рис. 2. Особливості застосування податкової пільги щодо звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла

Статтею 4 Закону України “Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва” визначено перелік умов, які мають бути дотримані при будівництві доступного житла, та яким має відповідати житло, що відноситься до категорії доступного житла, а саме:

– адресність фінансування: державна підтримка будівництва доступного житла полягає у сплаті державою 30 % вартості будівництва (придбання) доступного житла та/або наданні пільгового іпотечного житлового кредиту в уповноваженому банку громадянам, які погребують поліпшення житлових умов відповідно до законодавства (пункт 2 статті 4 цього Закону);

– джерело фінансування: державна підтримка будівництва (придбання) доступного житла здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів (пункт 7 статті 4 цього Закону);

– обсяги державної підтримки: державна підтримка надається з розрахунку не більш як 21 м² на одну особу та додатково 10,5 м² загальної площі житла на сім'ю. Решту вартості житла сплачує громадянин, який уклав договір про будівництво (придбання) доступного житла, за власні кошти; державна підтримка для будівництва (придбання) доступного житла надається сім'ям та одиноким громадянам лише один раз. Право на отримання такої підтримки вважається використаним з моменту отримання громадянином такого житла у власність;

– технічні умови: доступне житло має відповідати архітектурно-планувальним і технічним вимогам, що встановлюються державними будівельними нормами з обов'язковим урахуванням вимог до енергозбереження;

– здійснення контролю: контроль за будівництвом та прийняттям в експлуатацію об'єктів доступного житла покладається на Раду Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київську і Севастопольську міські державні адміністрації та центральний орган виконавчої влади з питань будівництва та архітектури [1].

Крім того, цим Законом передбачено заходи щодо створення умов для здешевлення вартості будівництва доступного житла, два з шести наведених стосуються податкової сфери, а саме:

– окремі умови для виділення земельних ділянок під будівництво: надання органами місцевого самоврядування в користування забудовнику земельної ділянки під будівництво доступного житла без проведення аукціону з установленням річного розміру плати за користування земельними ділянками на рівні розміру плати за землю, що встановлюється Податковим кодексом України;

– зменшення податкового навантаження на громадян через поширення механізму податкового кредиту на витрати, понесені ними для будівництва (придбання) доступного житла.

Отже, основними інструментами податкового регулювання соціальної інфраструктури в Україні є встановлення особливостей податкового обліку невіробничих основних засобів, звільнення від оподаткування окремих операцій (програма з будівництва доступного житла), невраховність певних операцій і доходів, пов'язаних з об'єктами соціальної інфраструктури, при визначенні об'єкта оподаткування. Слід наголосити, що з прийняттям Податкового кодексу усунуто

більшість протиріч і додаткових обмежень, які стримували розвиток та ускладнювали передачу відповідних об'єктів спеціалізованих установам чи підприємствам у державну/комунальну власність. Головні недоліки податкового регулювання створення, розвитку та обслуговування об'єктів соціальної інфраструктури більше стосуються формування загальних умов застосування зазначених інструментів. Так, усунення невідповідності переліків пільгових об'єктів для різних податків (а саме ПДВ і податку на прибуток підприємств) повною мірою не забезпечує єдиного підходу до їх визначення за відсутності єдиного класифікатору. Також відсутнє податкове заохочення великих підприємств до вкладення коштів у розвиток соціальної інфраструктури на територіальному рівні та цільові відрахування у фонди такого розвитку, що значно звужує джерела її фінансування.

Спираючись на результати проведеного аналізу, слід зазначити, що стратегічними напрямками вдосконалення податкового регулювання соціальної інфраструктури можуть бути такі:

- створення класифікатору об'єктів соціальної інфраструктури на загальнодержавному рівні з відповідним узгодженням його з податковим законодавством, що дозволить забезпечити уніфікований підхід до визначення особливостей оподаткування підприємств з такими об'єктами та операцій з ними;
- посилення зацікавленості в забезпеченні підприємствами (особливо містоутворюючих) власних працівників соціальною інфраструктурою та перетворення на конкурентну перевагу соціального характеру;
- перенесення акценту в бюджетному фінансуванні соціальної інфраструктури галузей із загальнодержавного на регіональний рівень з урахуванням можливостей податкового регулювання територіального розвитку.
- упровадження механізму використання прибутку великих платників податків в якості прямих інвестицій у розвиток територіальної соціальної інфраструктури.
- розгляд можливості в перспективі, спираючись на закордонний досвід окремих країн, передбачення збору на благоустрій і розвиток соціальної інфраструктури.

Література:

1. Закон України “Про запобігання впливу світової фінансової кризи на розвиток будівельної галузі та житлового будівництва” від 25 грудня 2005 р. № 800-VI (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=800-17>

2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР) // Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів ; [укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко]. – 4-те вид., перероб. та доп. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2008. – С. 110–192.

3. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. № 168/97 (зі змінами і доповненнями) // Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів ; [укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко]. – 4-те вид., перероб. та доп. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2008. – С. 192–239.

4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Бухгалтерія. – 2010. – № 50 (933). – 322 с.
5. *Іванов Ю. Б.* Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : [монографія] / Ю. Б. Іванов, О. Л. Єськов. – Х. : ВД “ИНЖЕК”, 2007. – 328 с.
6. Лист ДПАУ “Про податок на додану вартість” від 18 лютого 2011 р. № 4686/7/16-1517. – Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/s/305/1873>
7. Регулятивний потенціал податкової системи України : [монографія] / [Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба та ін. ; за заг. ред. д. е. н., проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид-во ХНЕУ, 2009. – 336 с.
8. The Global Competitiveness Report 2009-2010. – Режим доступу : <http://www.weforum.org>

Надійшла до редколегії 04.05.2011 р.