

атрибутом цінності. Механізм аналізу такий: складається перелік значимих для споживача атрибутів, визначається їхня відносна важливість (вагові коефіцієнти), узгоджується шкала, за якою будуть оцінюватися атрибути (як правило, застосовується п'ятибальна шкала, де «0» – поганий показник, «5» – відмінний). Розробляється анкета, яка дає змогу опитати споживачів і з'ясувати їх відношення до визначених атрибутів цінності досліджуваного підприємства і його конкурентів. Після оброблення результатів анкетування отримуємо оцінку, яка відповідає ставленню споживачів. Отримані оцінки зважуються на величину вагових коефіцієнтів, зважені оцінки підсумовуються по кожному конкуренту і по кожному атрибуту. Потім вони порівнюються і аналізуються. Таким чином можна встановити відношення споживачів до дій досліджуваного підприємства і конкурентів.

Потім складається матриця конкурентів, де позначається кожний атрибут цінності [1, с. 250]. Це дає можливість наочніше бачити позиції різних конкурентів, зробити відповідні висновки і оперативно вжити заходів, які допоможуть виправити становище і скорегувати конкурентну стратегію.

Висновки

Запропонований підхід до аналізу конкурентів є корисним, важливим і має практичну цінність для кожного підприємства. Його застосування може бути запорукою успішного функціонування на ринку.

Список використаних джерел

1. Дэй Д. Стратегический маркетинг [Текст] / Д. Дэй. – М.: Изд-во Эксмо, 2003. – 640 с.
2. Кревенс Д. Стратегический маркетинг. [Текст]: учеб. / Д. Кревенс; пер. с англ. – М.: Издат. дом «Вильямс», 2003. – 752 с.
3. Крикавський Є.В. Маркетингові дослідження [Текст]: навч. посіб. / Є.В. Крикавський, Н.С. Косар, О.Б. Мних, О.А. Сорока. – Львів: Нац. університет «Львівська політехніка» (ІВЦ «Інтелект» + ІПДО), «Інтелект-захід», 2004. – 288 с.
4. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок [Текст]: учеб. / Ж.-Ж. Ламбен; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 800 с.
5. Шевченко Л.С. Введение в маркетинг [Текст]: учеб.-практ. пособ. / Л.С. Шевченко. – Х.: Консум, 2000. – 671 с.

О.В. КОРОТКЕВИЧ,

к.е.н., ст.н.с., Інститут економіки та прогнозування НАН України

Потенційні ризики зниження податкового навантаження в умовах запровадження Податкового кодексу України¹

Стаття присвячена аналізу та оцінці наслідків запроваджених Податковим кодексом України механізмів по стимулюванню інвестиційно-інноваційного розвитку економіки та їхнього впливу на доходну частину бюджету з урахуванням термінів їх дії. Наведені умови, які формують податкові ризики, їхню класифікацію. Наведені пропозиції по зменшенню впливу податкових ризиків на доходну частину бюджету.

Ключові слова: Податковий кодекс, податки, пільги, бюджет, ризики, вплив.

Статья посвящена анализу и оценке последствий введенных Налоговым кодексом Украины механизмов по стимулированию инвестиционно-инновационного развития экономики и их влиянию на доходную часть бюджета с учетом сроков их действия. Определены условия, формирующие налоговые риски, приведена их классификация. Сформулированы предложения по снижению влияния налоговых рисков на доходную часть бюджета.

Ключевые слова: Налоговый кодекс, налоги, льготы, бюджет, риски, влияние.

The article is devoted to analysis and evaluation of the implications of the levers for investment and innovative de-

velopment promotion, introduced by a Tax Code. Impact of the above levers on the revenue part of the budget is estimated taking into account the duration of their validity. Sources of the tax risks are identified, their classification is proposed. Proposals to eliminate the influence of tax risks on the revenue part of budget are elaborated.

Keywords: Tax Code, taxes, exemptions, budget, risks, impact.

Постановка проблеми. Прийняття Податкового кодексу України (ПК) внесло в економічну діяльність підприємств нові принципи та методи формування податкових баз у поєднанні із зниженням нормативних ставок бюджетоутворюючих податків, в які включені механізми стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку економіки для високотехнологічних галузей. Інвестиційно-інноваційні пільги для високотехнологічних галузей економіки мають тимчасовий характер із максимальним строком дії десять років, але більша їх частина має діяти у період 2011–2014 років. У цей ж період передбачено і суттєве зниження номінальних

¹ Дослідження виконано в рамках планової НДР «Розвиток державних фінансів в умовах глобалізації» за постановою Бюро ВЕ НАНУ №6 від 08.07.2009, державний реєстраційний номер роботи 0109U004580.

ставок податку на прибуток та разової ставки по ПДВ. Період дії пільг та зниження номінальних ставок по бюджетоутворюючим податкам створюють потенційні ризики для дохідної частини бюджету країни.

Мета статті полягає в аналізі структури податкових пільг по бюджетоутворюючим податкам з урахуванням термінів їх застосування як фактора ризику формування доходної частини бюджету.

Вклад основного матеріалу. Податковий кодекс України, розроблений у відповідності до виконання Державної програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», направлений на підвищення рівня збалансування системи державних фінансів, а також на стимулювання швидкого зростання економіки за рахунок створення сприятливого фіскального простору для бізнесу та інвестицій. Основні механізми стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств, які включені у ПК, мають підвищити інтерес платників податків до модернізації своєї виробничої бази, зростання конкурентоспроможності продукції за рахунок збільшення власних інвестиційних ресурсів та залучення прямих іноземних інвестицій.

Основу стимулюючих податкових механізмів по підтримці високотехнологічних галузей промисловості, по випуску товарів споживчого вжитку та послуг, галузей національної культури становлять пільги, які проведені через податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та земельний податок. Ці податки становлять більше половини податкових надходжень до доходної частини держбюджету; в 2010 році питома вага податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях держбюджету становила 17,1; питома вага надходжень ПДВ – 36,95%.

Відповідно до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу передбачається надати пільги за галузевою ознакою і тимчасово звільнити від сплати ПДВ такі операції [1]:

- операції з постачання та імпорту необроблених шкір та чищеної шкіри без подальшої обробки (на період 01.01.2012 – 31.12.2013);
- до 01.01.2014 постачання, у тому числі імпорт, та вивезення в митному режимі експорту товарів відходів та брухту чорних і кольорових металів та деревини;
- до 01.01.2015 імпорт товарів для виробництва суднобудівної промисловості, а також надати їм право на використання податкового векселю на суму податкового зобов'язання, визначеного у митній декларації, що підлягає сплаті, із строком погашення на 720-й календарний день з дати його видачі митному органу: на устаткування, обладнання та комплектуючі, що не виробляється в Україні, перелік яких встановлюється КМУ;
- до 01.01.2015 основні матеріали для організації та виготовлення на території України книжкової продукції;
- до 01.01.2016 суб'єктів літакобудування за такими операціями: імпорт товарів, що використовуються для потреб літа-

кобудівної промисловості та результати НДДКР, які виконуються за рахунок міжнародних кредитів під гарантію КМУ;

- до 01.01.2016 операції з постачання національних фільмів, їх дублювання та тиражування;
- до 01.01.2019 операції з постачання техніки та обладнання, визначених Законом «Про альтернативні види палива», на території України, а також імпорту техніки, обладнання, що використовується для реконструкції наявних і будівництва нових підприємств із виробництва біопалива та реконструкції технічних і транспортних засобів із метою споживання біопалива, якщо такі товари не виробляються і не мають аналогів в Україні [2].

Поряд із наданням прямих податкових пільг із сплати ПДВ важливою формою зниження податкового навантаження є впорядкування відносин між платниками податків і державою з процесу бюджетного відшкодування ПДВ, у тому числі за рахунок автоматичного бюджетного відшкодування, що передбачає прискорене повернення коштів із бюджету, а також подальше його розширення. Починаючи з 1 січня 2014 року платники ПДВ, які будуть мати позитивну податкову історію, отримують право на бюджетне відшкодування протягом 11 днів від подачі декларації (п'ять календарних днів для проведення камеральної перевірки податкової звітності замість 30 календарних днів за загальним порядком, три дні на передачу висновку ДПС до Держказначейства та три дні на перерахування ним платнику податку встановленої суми відшкодування).

Проте найважливішою умовою зниження податкового навантаження має стати зниження загальної ставки ПДВ з 20 до 17% із строком введення її в дію з 01.01.2014.

Для розвитку окремих галузей виробництва значні преференції передбачені в оподаткуванні прибутку підприємств. Податковим кодексом передбачено звільнення на десять років від оподаткування:

- прибуток підприємств легкої промисловості, крім працюючих на давальницькій сировині;
- прибуток підприємств суднобудівної промисловості;
- прибуток підприємств машинобудування для агропромислового комплексу;
- прибуток підприємств літакобудівної промисловості, отриманий від основної діяльності, а також від проведення такими підприємствами науково-дослідницьких та дослідно-конструкторських робіт, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості;
- прибуток підприємств галузі електроенергетики стосовно витрат, які належать до інвестиційних програм, схвалених НКРЕ, зокрема для будівництва (модернізації, реконструкції) міждержавних, магістральних, і розподільчих (локальних) енергетичних мереж та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, використаних для фінансування зазначених цілей;
- прибуток суб'єктів господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг у готелях категорії «5 зірок»,

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

«4 зірки» та «3 зірки», у тому числі новозбудованих чи реконструйованих, які вводяться в експлуатацію до 1 вересня 2012 року, або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрацію існуючої будівлі.

Коротші терміни використання пільг по оподаткуванню прибутку передбачені для таких видів економічної діяльності:

– до 01.01.2015 прибуток видавництва, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру;

– до 01.01.2016 не включаються до доходів суми коштів або вартість майна, отримані суб'єктами кінематографії (виробниками фільмів) та/або суб'єктами мультанімації і спрямовані на виробництво національних фільмів;

– до 01.01.2020 прибуток виробників біопалива, а також прибуток від діяльності з одночасного виробництва електричної та теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива, прибутку виробників техніки, обладнання, які споживають біологічні види палива, а також прибутку підприємств із видобування і використання газу (метану) вугільних родовищ.

Крім вищевказаних пільг звільняється від оподаткування прибуток таких операцій у сфері енергетики:

– 80% прибутку підприємств, отриманого від продажу визначених енергозберігаючих товарів власного виробництва;

– 50% прибутку, отриманого від здійснення енергоефективних заходів і реалізації енергоефективних проектів підприємств [2].

Суттєвою умовою зростання власних інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання є поетапне зниження номінальної ставки оподаткування прибутку підприємств протягом чотирьох років до визначеного ПК рівня 16%: 2011 року – 23%; 2012 року – 21%; 2013 року – 19%; 2014 року – 16%.

Тимчасові пільги також надані по земельному податку. Так, звільнення від сплати земельного податку мають:

– до 01.01.2015 резиденти – суб'єкти космічної діяльності, які отримали ліцензію на право її здійснення та беруть

участь у реалізації ратифікованих ВР України міжнародних договорів (угод) України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки (за переліком КМУ);

– до 01.01.2016 – суб'єкти літакобудування, земельні ділянки яких безпосередньо використовуються для цілей виробництва кінцевої продукції;

– а також суб'єкти кінематографії за земельні ділянки, що забезпечують виробництво національних фільмів (за переліком КМУ).

Таким чином, зниження податкового навантаження для економіки забезпечується головним чином за рахунок зниження податкових ставок та чіткого календарного прописування використання механізмів податкових пільг.

Враховуючи, що пільги мають цільовий характер і мають спрямовуватися на технологічну модернізацію виробництва та повернення кредитів, оплату процентів за ними використаних на цілі модернізації в ПК підкреслені умови, при недотриманні яких ці пільги скасовуються. У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платників податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з податку на прибуток за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до ПК.

Розрахункові дані Мінфіну України показують, що при набутті чинності ПК у структурі податкових надходжень доходної частини бюджету (при умові стабільного ВВП) платники податків матимуть додаткові кошти для розвитку своєї діяльності, головним ресурсом яких стане зниження податку на прибуток (табл. 1). З позицій платників податків такі умови є важливою передумовою зниження податкового навантаження, але одночасно створюються потенційні ризики для бюджетних надходжень.

Податковий ризик у загальному контексті можна визначити як можливість настання несприятливого випадку, який призводить до певних втрат доходу економічних суб'єктів (платника податків та держави). Також податковий ризик визначають як рівень визнання фінансової втрати (планової

Таблиця 1. Очікувана зміна податкових надходжень при введенні Податкового кодексу, млн. грн. [3]

Податок (збір)	Результат впливу змін ПК (+) або (-) на доходи бюджету	
	(+)	(-)
Податок на доходи фізичних осіб	444,2	-
Податок на прибуток підприємств	-	6456,9
ПДВ	1734,0	
Акцизний податок	2720,0	
Ввізне мито	1,6	
Місцеві податки і збори	-	269,1
Єдиний податок		471,9
Збір за першу реєстрацію транспортних засобів		1629,2
Збір за геологорозвідувальні роботи, які виконані за рахунок бюджету		1188,1
Плата за використання надр	1222,0	
Інші збори	114,5	10,3
Разом	6236,3	10025,5
Загальна зміна податкових надходжень		3789,2

чи фактичної), яка виражається у можливості не досягти поставленої мети; в невизначеності прогнозованого результату; в суб'єктивності його оцінки [4].

Окремі дослідники трактують податковий ризик з точки зору держави як можливість недоотримання фактичних податкових надходжень порівняно із планом (прогнозом) як в цілому по податкових доходах бюджету, так і за окремими видами та групами податків [5].

Ціллю визначення податкового ризику є підвищення ефективності управління податками в масштабі країни або її окремої території. Податковий ризик, як правило, пов'язаний із подією, яка може відбутися або не відбутися. У випадку здійснення визначеної події можливі три економічні результати:

- нульовий (збіг запланованих та отриманих визначень);
- позитивний (отримання податкових доходів вище запланованого рівня);
- негативний (недоотримання податкових доходів).

Слід також враховувати, що податковий ризик держави може виникнути з різних причин, до яких відносяться не тільки ухилення платників податків від їх сплати, а й внаслідок недостатньої реалізації принципу достовірного функціонування бюджетної системи. Недоотримання податків може виникати і по причині наявності недосконалої податкового законодавства, або неефективної системи адміністрування.

Серед податкових ризиків держави найчастіше виокремлюють такі:

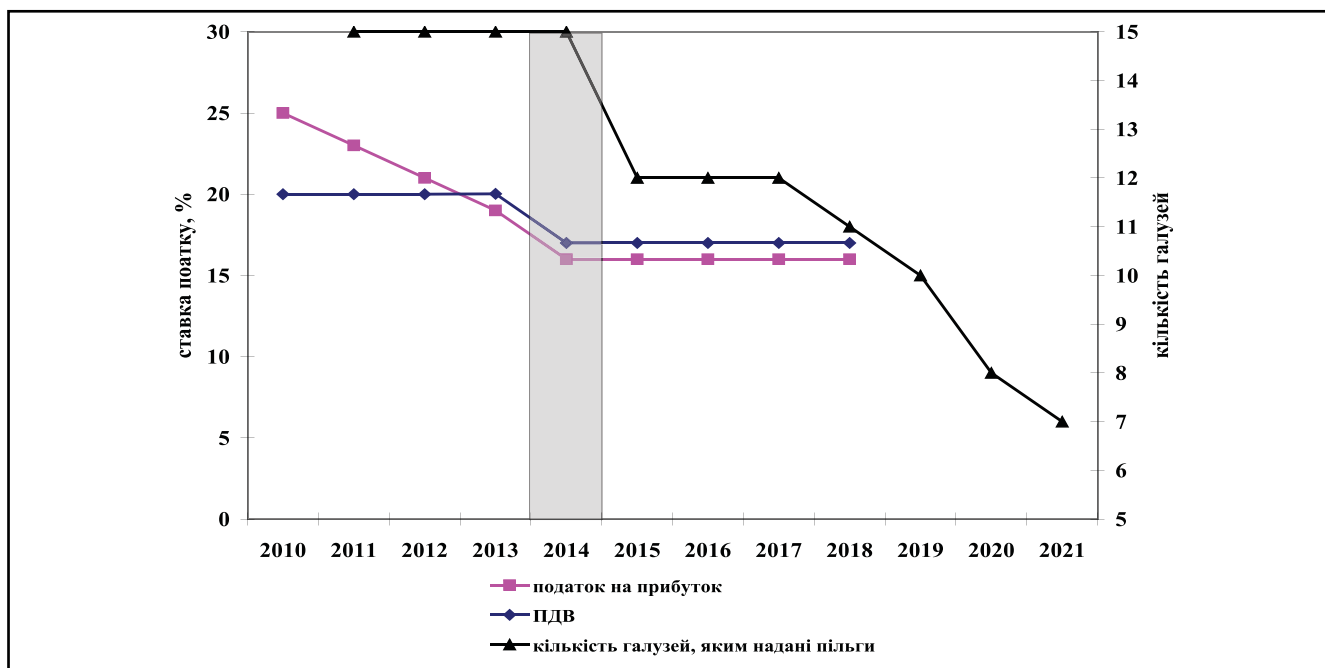
- тимчасові, які діють упродовж конкретного бюджетного періоду, наприклад у результаті недообліку наслідків податкових пільг, які надані платникам податків на конкретний податковий період;
- постійні – ризик несплати або ухилення від сплати податків;
- ризики, які спричиняють значні фінансові диспропорції, наприклад ризик дисбалансу по сплаті та відшкодуванню ПДВ;
- ризик прострочення термінів сплати податків;
- структурні ризики, які є наслідком залежності рівня бюджету (державного, місцевого) від окремого виду податку або групи податків [6].

В залежності від умов, які формують податкові ризики, можна виділити такі їх форми: податковий ризик економічної кризи; інфляції; падіння платоспроможності платників податків упродовж бюджетного періоду; політичної кон'юнктури в передвиборний період; змін правової бази оподаткування; затримки податкових перерахувань; помилки планування.

Для даного аналізу під податковим ризиком розуміється недоотримання доходів бюджету у зв'язку зі змінами механізмів оподаткування окремих податків при внесенні відповідних поправок у податкове законодавство.

Таблиця 2. Кількість галузей, яким надані пільги за періодами дії пільги

Податки	До 01.01.2014	До 1.01.2015	До 1.01.2016	До 1.01.2017	До 1.01.2019	До 1.01.2020	До 1.01.2021
Податок на додану вартість	1	5	3	3	1	–	–
Податок на прибуток	10	10	9	9	9	8	7
Податок на землю	3	3	2	–	–	–	–
Всього	19	18	14	12	10	8	7



Рівень ставок оподаткування прибутку підприємств та податку на додану вартість, закладених у ПК, та кількість галузей, яким надані пільги

Як було підкреслено вище, зниження податкового навантаження формується за рахунок таких механізмів: прямого звільнення від сплати ПДВ підприємств окремих галузей; запровадження чіткого календарного порядку відшкодування ПДВ, у тому числі автоматичного відшкодування цього податку; зниження ставок по податку на прибуток підприємств та звільнення від оподаткування прибутку та земельним податком окремих галузей економіки, при цьому найбільша кількість пільг і найдовший час їх використання (10 років) встановлюється по податку на прибуток, початок застосування яких починається з 2011 року. Таким чином, найбільш насичений період використання пільг по ПДВ та по оподаткування прибутку мають діяти в період з 1.01.2011 по 1.01.2015. Кількість галузей, яким надані пільги інвестиційно-інноваційного характеру, та строки їхньої дії представлені в табл. 2.

З точки зору комплексної взаємодії всіх запропонованих ПК заходів по стимулюванню зниження номінальних ставок по ПДВ та податку на прибуток підприємств та при прямому звільненні від оподаткування прибутку окремих галузей і пільг із сплати ПДВ та земельного податку створюються потенційні ризики для доходної частини держбюджету, піком яких може стати 2014 рік.

У 2014 році збігаються у часі такі передбачені ПК заходи: зниження ставки по оподаткуванню прибутку підприємств на 3% порівняно із попереднім роком, тобто до 16%, та вперше з 1995 року передбачено зниження ставки податку на додану вартість до 17%, тобто зниження також на 3%. Таким чином, бюджет 2014 року має формуватися на базі сукупного зниження ставок бюджетоутворюючих податків на рівні 6%, які є найнижчими в новітній історії України. Крім цього, впродовж цього року продовжує діяти пільга для максимальної кількості галузей по звільненню їх від сплати податків. Цей процес відображено на рисунку.

Сьогодні важко комплексно, з урахуванням галузевої структури економіки, оцінити наслідки одночасної дії зниження ставок податків у взаємодії із обсягами наданих податкових пільг, тому що невідомо, на якому етапі надані пільги окупляться настільки, що зможуть компенсувати стрімке зниження податкових ставок.

Можна погодитися із думкою президента Палати податкових консультантів Росії Д.Г. Черника про те, що «політика, яка оснований на низьких податках, є такою ж шкідливою для розвитку держави, як і та, що базується на податках максимальних. Її наслідки – усунення держави від реального управління господарським життям, скороченням соціальних програм і т.д.» [7].

Одночасно із запровадженням заходів по стрімкому зниженню податкового навантаження з 01.01.2014 для під-

приємств, які мають позитивну податкову історію, запроваджується спрощений режим повернення ПДВ. Камеральна перевірка податкової звітності для цих підприємств буде становити всього п'ять днів. Для набуття цього права підприємство має впродовж 36 послідовних місяців (3 роки) відповідати критеріям, які затверджуються КМУ і дають право вважатися такими, що мають позитивну податкову історію, тобто перші підприємства, які матимуть це право, почнуть його використовувати з 1 січня 2014 року.

Висновки

Використання одночасно вищевказаних заходів по зниженню податкового навантаження створюють потенційні ризики по формуванню доходної частини держбюджету в 2014 році за рахунок сукупної дії пільгового оподаткування в різних формах.

Для нейтралізації можливих випадючих доходів бюджету логічно відмовитися від одночасного зниження ставок по ПДВ та податку на прибуток підприємств та перенести на наступний (2015) рік запровадження ставки податку на прибуток на рівні 16%, тобто після закінчення строків дії основних податкових пільг по цьому податку. Зниження ставки по ПДВ необхідно перенести на більш пізній період, враховуючи, що прийняття рішення по зниженню ставки необхідно збалансувати із станом заборгованості бюджету перед платниками цього податку, тобто встановлення ставки на рівні 17% може бути запропоновано в тому випадку, коли заборгованість по відшкодуванню ПДВ буде становити суму меншу встановленого ПК строку по його поверненню.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>
2. Закон України «Про альтернативні види палива» №1391-ХІV від 14.01.2000.
3. Иванов Ю.Б. Реализация регулирующей функции налогов в Налоговом кодексе Украины // Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика. – К.: Кондор, 2011. – С. 222–223.
4. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. – 2009. – №2. – С. 43.
5. Ермакова Е.А. Налоговые риски государства и налогоплательщиков: сущность и виды // Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика. – К.: Кондор, 2011. – С. 321.
6. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. [Учеб. пособие]. – М.: Омега – Л., 2008. – С. 96.
7. Гетьман Н., Ильинская И. Налоги – в систему // Экспертный канал «Открытая экономика» 4 мая 2010.