



НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ СТИМУЛЮВАННЯ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ

AREAS OF POTENTIAL IMPROVEMENT OF TAX INCENTIVES OF BUSINESS ACTIVITY IN UKRAINE

Мар'яна МЕЛЬНИК,
кандидат економічних наук,
Інститут регіональних досліджень
НАН України, Львів



Marjana MEL'NYK,
PhD Economics,
Institute of Regional Researches
of NAS of Ukraine, Lviv

Податкова політика в Україні повинна виконувати ключову роль у стимулюванні ділової активності. А на сьогоднішній день вона в своїй надмірній фіскальній орієнтації є джерелом ризиків для відновлюваних процесів та позитивних структурних зрушень в економіці, адже за рахунок кон'юнктурних фіскальних цілей було вилучено до бюджету значну частину коштів бізнесу з обороту, що значно погіршило його фінансовий стан та можливості економічного відновлення у посткризовий період. Фіскальна ефективність не повинна підіривати стимулюючий потенціал податкової політики в бізнес-середовищі України, зокрема у напрямі стимулювання ділової активності та економічного розвитку в цілому.

Вирішенню проблем податкового регулювання господарської діяльності, реформуванню податкової системи і податкового стимулювання інвестиційної та загалом господарської діяльності в Україні приділено значну увагу в працях вітчизняних науковців [1-5; 7]. Однак ними не було систематизовано основні напрями та механізми підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності у вітчизняному бізнес-середовищі в контексті глобальної конкуренції та прийнятих нових норм Податкового кодексу. Власне, вирішення цього завдання і є метою даної статті.

В цілому податкова система України не стимулює ділову активність, адже через постійний процес зростання фіскального тиску відбувається скорочення обсягів власних коштів підприємств, а отже, і потенціалу їх фінансово-економічного розвитку, зберігається нерівномірність розподілу оподаткування між галузями та підприємствами, складність та недоопрацьованість Податкового кодексу посилює правову невизначеність діючих підприємств, поглиблення негативних процесів приховування доходів суб'єктами підприємництва, оптимізації податкових платежів, ухилення від сплати податків та платежів, недотримання норм законодавства в сфері оподаткування, лобіювання податкових преференцій, посилення тіньової складової бізнесу та втечу капіталів.

Новий Податковий кодекс, який набрав чинності з 1 січня 2011 року, консолідує окремі частини податково-законодавства в єдиний кодекс, проте не вирішує ключові проблеми податкового середовища функціонування бізнесу. Зокрема: руйнує можливості створення європейської моделі формування середнього класу та самодостатнього суспільства за рахунок малого та середнього бізнесу; розширює права податкової служби, що загрожує адміністративним тиском та новим проявам корупції з боку представників податкових органів; передбачає залежність податкової системи від адміністративного втручання Уряду в її функціонування, що створює резерви для лобіювання певних приватних інтересів, а отже, нерівне конкурентне бізнес-середовище; скорочення кількості загальнодержавних і місцевих податків та зборів не вирішує проблему великого податкового навантаження на бізнес; не містить вагомих змін щодо удосконалення системи оподаткування господарської діяльності, пов'язаної з експлуатацією природних ресурсів; не забезпечує системного зниження схем оптимізації, тіньової та корупцій-

ної складової вітчизняної системи оподаткування, податок на додану вартість залишається таким же непрозорим і неадекватним, недосконале (складне і обтяжливе) адміністрування оподаткування без жодних преференцій бізнесу, відкритим залишились питання щодо спеціальних режимів та спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

З метою підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності та покращення бізнес-середовища необхідно здійснити наступні першочергові кроки з удосконалення податкової політики України (див. рис.):

1. Серед багатьох пріоритетів та цілей податкової політики чітко обрати стимулювання ділової активності як основи розбудови конкурентоспроможної економіки, а отже, перспективної фіскальної ефективності та економічного зростання у цілому. Це має бути прописано в концепції та стратегії податкової політики як головний пріоритет. Адже реалізація різновекторних та нечітко сформованих завдань вимагатиме застосування різних економічних інструментів, що в умовах обмеженості фінансових ресурсів може загрожувати недосягненню жодного з пріоритетів економічної політики. Тому для поживлення ділової (інвестиційної, інноваційної, експортної тощо) активності, науково обґрунтованим інструментом є зниження податкового навантаження на прибуток підприємств як джерела інвестиції та розвитку при збереженні ставок податків на споживання.

2. Слід враховувати фундаментальну відмінність між цілями та механізмами реалізації податкової політики за умов глобалізації та інтеграції. Економічна інтеграція в довгостроковій перспективі має призвести до податкової конвергенції податкових систем різних країн на основі єдиної податкової політики. На відміну від цього, за умов глобалізації між різними країнами відбувається жорстка податкова конкуренція, результатом якої є масова лібералізація податкових політик, пристосування

умов оподаткування до боротьби за капітал і працю, нові технології, природні ресурси з огляду на їх зростаючу обмеженість. Прагнення України стати членом ЄС вимагає «адаптації» вітчизняного податкового законодавства до законодавчих вимог у сфері оподаткування, що діють в ЄС. Проте, враховуючи обставини тимчасового обмеження вступу до ЄС, гальмування процесів розширення єдиної Європи, податкова політика України має бути більш конкурентоспроможною в сучасному глобальному ринковому середовищі.

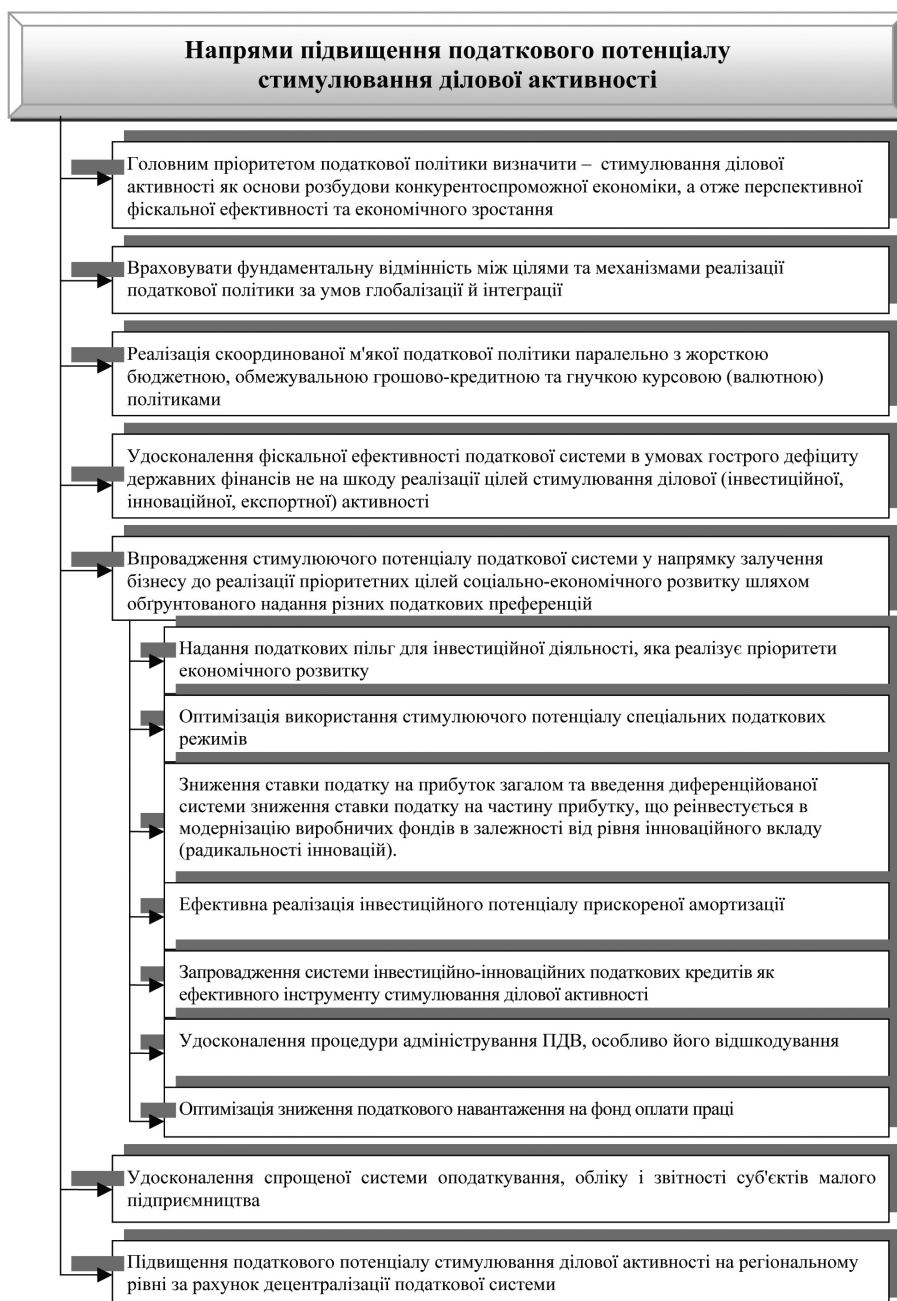
Це вимагає подальшої поступової лібералізації податкової політики переважно в напрямі зменшення податкових ставок і надання податкових пільг за основними податками в Україні.

А компенсація прогнозованого зменшення доходів державного бюджету внаслідок зниження податкового тягаря має відбутися за рахунок детінізації доходів підприємців і населення, а також більш ефективного адміністрування податків [1, с. 77-78]. При цьому в умовах жорсткої глобальної податкової конкуренції на перший план виходить саме гнучкість та оперативність стимулюючої податкової полі-

Basic contradictions (failings) of influence on the domestic business-environment of the new internal revenue code of Ukraine are systematized. With the purpose of realization of tax system stimulation potential and bringing in business to realization of socio-economic development priority aims the system of tax preferences grant is grounded. The mechanisms of tax policy improvement in Ukraine are developed in increasing direction of tax potential of business activity stimulation and improvement of Ukrainian business functioning are proposed.

Систематизовано основні суперечності (недоліки) впливу на вітчизняне бізнес-середовище нового Податкового кодексу України. З метою реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи та залучення бізнесу до виконання пріоритетних цілей соціально-економічного розвитку обґрунтовано систему надання податкових преференцій. Розроблено механізми удосконалення податкової політики України у напрямку підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності та покращення функціонування бізнесу в Україні у цілому.

Рисунок. Напрями підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності та покращення вітчизняного бізнес-середовища



тики, яка є особливо виправданою на етапі охолодження ділової активності бізнесу чи економічного спаду.

3. Проводити скоординовану м'яку податкову політику паралельно з жорсткою бюджетною, обмежувальною грошово-кредитною та гнучкою курсовою (валютною) політиками. Це буде найбільш прийнятний варіант для української економіки із слаборозвинутими інститутами, значним рівнем доларизації (в 2008 році він становив 30,7%, а максимально допустимий рівень для економік з ринком, який формується, — 30%), істотним рівнем суспільної свідомості, демократії, корупції. Зокрема, ставка процента може регулюватись залежно від макроекономічних тенденцій і мети кредиту. Гнучка курсова політика дасть можливість наповнювати ринок ліквідністю не за допомогою валютного ринку, а завдяки ефективнішим монетарним інструментам. Водночас м'яка податкова політика стимулюватиме економічну активність, особливо інвестиційну діяльність, а жорстка бюджетна — обмежуватиме популістські та неефективні бюджетні витрати [2, с. 57]. Для досягнення максимального ефекту та бажаного результату у напрямку стимулювання ділової активності у вітчизняному бізнес-середовищі важливо, щоб податково-бюджетна та грошово-кредитна політики реалізовувались скоординовано як у стратегічному (перспективному), так і в тактичному (операційному) плані і виключали можливість конфронтації інструментів та впливів.

4. Удосконалення фіскальної ефективності податкової системи в умовах гострого дефіциту державних фінансів слід проводити не на шкоду реалізації цілей стимулювання ділової та інвестиційної активності.

Баланс можна досягнути, в т.ч. шляхом наступних доступних на сьогодні заходів [3, с. 15]:

- ▶ підвищення ставок непрямих податків, передусім акцизних зборів, розширення групи піддакцизних товарів за рахунок предметів розкоші;
- ▶ підвищення транспортного податку для автомобілів з високою потужністю двигуна. В ідеологію транспортного податку має бути покладений принцип: «хто більше їздить, той більше і платить» — пряма залежність від обсягу використаного палива, а не від наявності транспортного засобу;
- ▶ запровадження податку на житлову нерухомість площею понад 400 кв. м;
- ▶ підвищення продуктивності ПДВ, що має значний резерв збільшення надходжень;
- ▶ активізація боротьби з мінімізацією оподаткування та посилення роботи зі стягнення нарахованої, але не сплаченої частини податкових зобов'язань;
- ▶ посилення фіскального тиску на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією та споживанням природних ресурсів;
- ▶ запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб;
- ▶ підвищення ставок єдиного податку та передбачення їх щорічної індексації, запровадження додаткових обмежень щодо видів діяльності, на які не може бути поширена спрощена система оподаткування.

Ефективне оподаткування природних ресурсів має вагомий фіскальний потенціал, який необхідно залучати, бо це дозволить паралельно здійснювати політику зниження податкового навантаження на прибуток підприємств як джерела їх інвестиційної та ділової активності. Однією з причин неналежного реформування системи ресурсних та екологічних платежів в Податковому кодексі є лобістський вплив вітчизняних фінансово-промислових груп, які мають приватні інтереси в сировинному секторі.

Крім того, нереалізований і регулятивний потенціал ресурсно-екологічних платежів щодо стимулювання раціонального споживання природних ресурсів, зменшення екологічного навантаження, особливо стимулювання високотехнологічних, енергозберігаючих та інноваційних інвестицій у промисловість.

Для стимулювання більш ефективного та раціонального використання, збереження та відтворення природно-ресурсного потенціалу держави доцільною була б рестриктивна політика (політика стримання) при експорті сировинної та низькотехнологічної продукції. Зокрема, слід використовувати такі її інструменти, як: запровадження експортного мита на вивіз природних ресурсів, високі та диференційовані залежно від вичерпності та цінності ресурсів ставки податків на видобуток корисних копалин, понижуючі коефіцієнти для відшкодування ПДВ експортерам сировини.

А для раціонального використання природних ресурсів слід використовувати механізми, спрямовані на зменшення споживання цих ресурсів та стимулювання вищого рівня їх переробки. Також оподаткування господарської діяльності в сфері експлуатації природних ресурсів слід проводити використовуючи не рентний, а податковий підхід. Адже порядок нарахування, ставки, об'єкт і база оподаткування всіх податків регулюються виключно законами і незалежні від будь-яких лобістських втручань; податок (на відміну від ренти) лягає на собівартість виготовленої продукції, а отже, стимулює більш виважене використання природних ресурсів. При цьому необхідно встановити ставки податків у процентних величинах (а не в абсолютних показниках), розширити базу оподаткування екологічними податками за рахунок включення до неї екологічно небезпечної продукції, понижуючі коефіцієнти з оподаткування при переробці відходів, які виникли в ході експлуатації природних ресурсів.



Крім того, в Україні не задіяний високий податковий потенціал тіньового сектору економіки, який оцінюють від 20 до 50% ВВП. Тому фіскальна ефективність повинна ґрунтуватися не на підвищенні податкового навантаження на продуктивно працюючі підприємства, а на створенні інституційних умов для виходу бізнесу з тіні та залученні в легальний оборот таких продуктивних елементів тіньової економіки, як: законна діяльність, яка прихована з метою мінімізації та ухиляння від сплати податків, неформальна легальна діяльність (домашніх і підсобних господарств...) та неофіційна нелегальна діяльність (легальні види діяльності, якими займаються нелегально без ліцензій та відповідних дозволів...).

5. Впровадження стимулюючого потенціалу податкової системи у напрямку залучення бізнесу до реалізації пріоритетних цілей соціально-економічного розвитку шляхом обґрунтованого надання різних видів податкових преференцій. Зокрема, це стосується:

5.1. Надання податкових пільг для інвестиційної діяльності, яка реалізує пріоритети економічного розвитку (щодо посилення інноваційного та конкурентоспроможного в глобальному масштабі потенціалу країни), примножує інтелектуальний капітал, сприяє створенню нових робочих місць, розв'язує проблеми екології та раціонального використання природних ресурсів, посилює експортні можливості країни, засновує високотехнологічне та імпортозаміщувальне виробництво, вирішує проблему дезінтеграції економічного простору країни за рахунок спрямування капіталу в депресивні регіони.

Щодо можливостей та проблем використання податкових пільг у вітчизняному бізнес-середовищі, то варто враховувати неоднозначність їх регуляторного (стимулюючого) впливу на ділову активність. Зокрема, податкові пільги можуть виступати інструментом: структурної перебудови економіки, збереження навколишнього середовища, стимулювання інновацій у перспективних сферах та напрямках, підтримки депресивних територій, певних галузей, зменшення соціальної напруги в суспільстві тощо. Проте податкові пільги мають і негативний вплив на формування ефективного бізнес-середовища, адже вони втручаються в ринковий процес зосередження капіталу та ресурсів; ускладнюють податкове законодавство; створюють нерівне конкурентне бізнес-середовище за рахунок необґрунтованих преференцій для окремих суб'єктів бізнесу, що створює нерівномірний розподіл податкового тягаря, знижує загальну ділову активність та сприяє активізації неформальних стосунків й способів ухилення від оподаткування як єдиних шляхів збереження своєї конкурентоспроможності на ринку України; часто є неефективними у досягненні окремих цілей їх надання.

В Україні у переліку пільг зі сплати податку на прибуток практично не застосовуються пільги, спрямовані на стимулювання економічної активності бізнесу, інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств [4, с. 105]. Локомотивом національної економіки (машинобудуванню, металургії) практично не надаються пільги з податку на прибуток. У машинобудуванні питома вага пільг від загальної суми сплаченого ними податку у 2007 році становила 0,7%, у 2008 — 2,6%, а, наприклад, у фінансовому секторі цей показник дорівнював 126,3% та 170,1%, у торгівлі — 8,2% та 3,3% відповідно. У 2008 році з 15,8 млрд. грн. пільг 5,7 млрд. грн. — це пільги неприбутковим підприємствам; 4,9 млрд. грн. — на формування страхових резервів банківських установ [2, с. 62-63]. Тобто система пільг з оподаткування прибутку охоплює здебільшого високоприбуткові (самодостатні) види економічної діяльності, які фактично не потребують цих преференцій, натомість перспективні і стратегічні сфери вітчизняної економіки залишаються поза увагою. Податкова система не реалізує своєї стимулюючої функції щодо підтримки інвестиційної та інноваційної активності у перспективних сферах економіки.

Крім того, надавання пільг з податків на споживання займає у 2008 році 88,4% (ПДВ — 80,6%, податок на землю — 2,1% і акцизний збір — 5,7%) у загальному обсязі наданих податкових пільг, що свідчить про високу залежність економічного розвитку від споживання. Натомість питома вага пільг з податку на прибуток (на капітал) становить лише 11,8% у 2008 році, що вказує на втрату потенціалу стимулюючої функції податку на прибуток у реалізації пріоритетних цілей економічного розвитку та потенціалу макроекономічного конкурентоспроможного регулювання у порівнянні з європейською податковою системою. Питома вага податкових пільг в загальному обсязі доходів Зведеного бюджету України у 2008 році була надто високою (44,9%), як і в попередні роки. А пільги з податку на додану вартість склали 117,0% у величині податкових надходжень цього податку, що є не виправданим з огляду на фіскальну ефективність системи оподаткування у цілому.

Тому виважена система надання податкових пільг та інших преференцій для стимулювання ділової активності й формування сприятливого фіскального простору для бізнесу повинна базуватися на науково обґрунтованих підходах, в основі яких повинні лежати наступні принципи:

□ встановлення чітких і прозорих критеріїв (методик) надання податкових пільг, спрямованих на виконання стратегічних завдань економічного розвитку та стимулювання ділової активності (особливо інвестиційного попиту та експорту);

□ усунення можливостей для масового використання податкових пільг з метою оптимізації оподаткування шляхом регулювання системи податкових пільг на загальних підставах — прийняття відповідних законів, у т.ч. єдиного реєстру надання пільг чи гарантій; жорсткий контроль за цільовим використанням податкових пільг;

□ прорахунок економічного ефекту від надання певних видів пільг чи преференцій у порівнянні з альтернативними інструментами досягнення поставлених цілей, наприклад з адресними (прямими) бюджетними субсидіями, а також у порівнянні із перспективами зростання бази оподаткування і, відповідно, більш значних податкових надходжень у майбутньому;

□ загальний, а не вибіркового характеру пільгового оподаткування з метою максимального унеможливлення лобювання галузевих чи окремих приватних інтересів та формування викривленого конкурентного бізнес-середовища загалом (дискримінації на внутрішньому ринку);

□ застосування податкових преференцій на основі максимального поєднання державних, корпоративних та приватних економічних інтересів.

На думку **Я.Жаліло**, адекватним стратегією економічного зростання є перехід від надання податкових пільг за галузевим принципом до функціональних податкових преференцій як «компенсації» за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань державної економічної стратегії. З макроекономічної позиції така компенсація є оплатою держави (або місцевої територіальної громади) позитивних екстерналий, здійснених суб'єктами господарювання. Найдоречнішим видається синхронне зі скасуванням необґрунтованої галузевої пільги надання аналогічної функціональної пільги з метою стимулювання певного виду діяльності, наприклад в інноваційній чи соціальній сферах [5, с. 304-305].

Відповідно до нового Податкового кодексу [6] передбачено пільгові умови лише щодо оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій (стаття 158) протягом п'яти років з моменту отримання першого прибутку внаслідок підвищення енергоефективності виробництва. Проте чітко не встановлено критерії врахування при наданні податкових преференцій при реалізації суб'єктами підприємництва певних суспільно важливих функцій та пріоритетних цілей соціально-економічного розвитку держави, орієнтованих на посилення інноваційного потенціалу та конкурентоспроможності економічної системи.

Відповідно до статті 154.6 Податкового кодексу на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується нульова ставка податку на прибуток для новостворених малих підприємств, за винятком окремих видів економічної діяльності. Разом з тим надання преференцій (стовідсоткове звільнення від сплати податку на прибуток) для новостворених підприємств на п'ять років поставить їх у вигідніші конкурентні умови господарювання, ніж діючі підприємства, що може зумовити закриття існуючих малих підприємств та створення їх з новою назвою, тобто перереєстрації в цілях отримання пільгової системи оподаткування або їх масовий перехід «в тінь». Це зумовить низьку ефективність запропонованого механізму як для самих підприємств, так і для бюджету країни, адже фіскальна значимість навіть у перспективі не буде досягнута. В даному випадку більш виправданим було б застосування інвестиційного податкового кредиту малому та середньому бізнесу для його становлення чи діючим суб'єктам господарювання для розширення за умови забезпечення ними виконання пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку та інвестиційних програм загальнодержавного значення.

Ефективним заходом цільового податкового стимулювання є акумуляція коштів у результаті пільгового оподаткування на спеціальних інвестиційних рахунках підприємств з подальшим їх використанням на стратегічні цілі. При цьому платник безперечно повинен взяти на себе певні інвестиційні зобов'язання (створення нових робочих місць, дотримання цінової політики, соціальний та територіальний розвиток тощо) та нести відповідальність за нецільове використання отриманих коштів.

5.2. Оптимізація використання стимулюючого потенціалу спеціальних податкових режимів.

Впродовж останніх років ефективність та доцільність використання спеціальних правових режимів економічної діяльності немає одностайної оцінки. Адже на початковому етапі їх застосування сприяло укріпленню позицій вітчизняного бізнесу на внутрішньому та зовнішньому ринках. Проте необґрунтована вибіркова політика щодо застосування різного роду державних гарантій та преференцій призвела до використання цього інструменту здебільшого в цілях оптимізації оподаткування та отримання більш вигідних конкурентних переваг у вітчизняному бізнес-середовищі.



Сподівання, що за допомогою СПРЕД (спеціальні правові режими економічної діяльності) буде активізовано іноземні інвестиції у «точці зростання» (сфера високотехнологічного та інтелектуального виробництва), не виправдалися. Низка СЕЗ (спеціальні економічні зони) та ТПР (території пріоритетного розвитку) так і не розпочали свою роботу. Проте й успішні СЕЗ та ТПР в Україні спрямовували свою діяльність переважно на розвиток підприємств старого технологічного укладу, посилення експлуатації природних та людських ресурсів країни чи її геостратегічного положення. Значним був рівень зловживань пільговими режимами спеціальних територій для безмитного ввезення на територію України імпортованої продукції споживчого призначення. Це обумовило прийняття у березні 2005 року рішення про скасування всього комплексу податкових пільг, наданих у СЕЗ і ТПР України [5, с. 190-191]. Крім того, надані необґрунтовано великі обсяги податкових пільг не супроводжувались відповідними інвестиційними зобов'язаннями.

Загальна сума наданих пільг у 2004 році по відношенню до сплачених платежів до бюджетів та державних цільових фондів на ТПР склала 306,3% (2003 — 184,6%), а в ТП відповідно 148,4% (2003 рік — 141%). Тобто бюджет країни в плані податкових надходжень у декілька разів втрачав у результаті надання податкових преференцій у ТПР і ТП (технологічні парки). А також більше 90% податкових пільг надано в рамках СПРЕД Східної та Південної України, що пов'язано зі значним лобіюванням фінансово-промислових груп цих регіонів при економічному обґрунтуванні їх надання. Разом з тим низька підтримка розвитку депресивних районів у західних і північних регіонах країни за допомогою інструментів СЕЗ і ТПР засвідчила неефективність їх стимулюючого пріоритетного використання. Натомість скасування податкових пільг у рамках СПРЕД після 2005 року посприяло збільшенню доходів бюджету, проте відбулося також згортання інвестиційних проектів, зниження ролі СПРЕД у соціально-економічному розвитку території їх розміщення.

В Україні слід запровадити нові форми і функціональні одиниці СПРЕД, адаптовані до вимог СОТ і ЄС. Відповідно до правил і стандартів ЄС допомога може надаватися на дослідження та розробки, підтримку депресивних регіонів, впровадження систем охорони довкілля, розбудову інфраструктури тощо. Стимулюючими формами державної допомоги суб'єктам господарювання можуть бути субсидії, державні гарантії, податкові та митні пільги тощо. Таким узгодженим формам податкових пільг відповідають, зокрема, звільнення від сплати ввізного мита та податку на додану вартість, відстрочення сплати податку на додану вартість при імпорті товарів, що не виробляються в Україні (нового устаткування та комплектуючих виробів до нього за умови, що податок зазначається як такий у декларації), застосування пільгової (нульової) ставки при сплаті ввізного мита та податку на додану вартість, сплата єдиного податку тощо. При цьому розмір державної допомоги у випадку регіональної допомоги слаборозвиненим регіонам не повинен перевищувати 30% внесених інвестицій, якщо рівень ВВП на душу населення регіону є меншим ніж 75% середнього для країн ЄС показника, 40% — меншим ніж 60% середнього для країн ЄС показника та 50% — меншим ніж 45% середнього для країн ЄС показника. Ці граничні рівні допомоги можуть збільшуватися максимально ще на 20% для малих підприємств та на 10% для середніх [3, с. 70-71]. На даному етапі Податковий кодекс щодо податкових пільг, що можуть бути застосовані в рамках СПРЕД, доопрацьовується.

5.3. Зниження ставки податку на прибуток підприємств, який є джерелом розвитку (інвестиційним потенціалом) підприємництва та введення диференційованої системи зниження ставки податку на частину прибутку, що реінвестується в модернізацію виробничих фондів залежно від рівня інноваційного вкладу (радикальності інновацій).

У Податковому кодексі України немає стимулюючих механізмів щодо реінвестування підприємствами частини прибутку в свій розвиток, тобто в сенсі звільнення цієї частини прибутку від оподаткування, а також не передбачено диференціації ставок податку на прибуток підприємств на основі визначених критеріїв. Слід чітко вибудувати стратегію зниження податкового навантаження на бізнес, пам'ятаючи при цьому, що процес зниження ставки податку на прибуток має супроводжуватись паралельним скороченням податкових преференцій.

5.4. Ефективна реалізація інвестиційного потенціалу прискореної амортизації.

Прискорена амортизація за рахунок збільшення норм списання основного капіталу підвищує попит на нове устаткування, є основним джерелом формування капіталу в нестабільній економіці, сприяє імпорту високих технологій, розширює ємкість ринку продукції машинобудування та стимулює ділову (в т.ч. інвестиційну, інноваційну) активність. Збільшення нормативів амортизації вивільняє ресурси для здійснення інвестицій. На етапі зниження ділової активності прискорена амортизація є особливо ефективною,

адже допомагає підвищенню інвестиційного попиту в бізнес-середовищі при зменшенні купівельної спроможності (споживчого попиту).

Метод прискореного зменшення залишкової вартості відповідно до Податкового кодексу застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби) (стаття 145 пункт 145.1.5.(3)) [6]. Крім того, суб'єкти господарювання самостійно обирають метод амортизації основних засобів.

Для використання амортизаційної політики при стимулюванні капіталовкладень необхідно, щоб, по-перше, податкова амортизація значно перевищувала економічну, по-друге, стимулювання здійснювалось тільки при використанні амортизаційних відрахувань на інвестиційні цілі [7]. В Україні ж економічна амортизація наразі перевищує фіскальну. Це означає, що частина доходу, яку держава дозволяє підприємству спрямувати на відновлення основних фондів, не є достатньою навіть для їх простого відтворення. В країнах ЄС за рахунок амортизації фінансується 60% інвестицій, в Україні — лише 25-27% [3, с. 16].

Для того щоб податкова амортизація значно перевищувала економічну, потрібно затвердити єдиний класифікатор груп основних засобів та необоротних активів із визначенням нормативних мінімально допустимих термінів їх амортизації, згідно з яким науково-обґрунтовано підібрати методи та норми нарахування амортизаційних відрахувань, враховуючи пріоритети підтримки бізнесу в Україні та економічного розвитку. Ці моменти частково враховані в статті 145 Податкового кодексу.

Важливо не лише підвищувати фінансовий потенціал підприємств за рахунок розумної амортизаційної політики, а й врегулювати (стимулювати) використання амортизаційних відрахувань на інвестиційні цілі, модернізацію виробничих фондів за рахунок внутрішніх джерел. В такому випадку стимулювання ділової активності буде носити пріоритетний (стратегічний) характер для економіки.

5.5. Запровадження системи інвестиційно-інноваційних податкових кредитів як ефективного інструменту стимулювання ділової активності.

У проекті Податкового кодексу було передбачено застосування інвестиційно-інноваційного податкового кредиту (відтермінування податкового зобов'язання зі сплати податку на прибуток при реалізації інвестиційних (інноваційних) проектів) як інструменту стимулювання ділової (особливо інвестиційної та інноваційної) активності у вітчизняному бізнес-середовищі. Остаточний варіант Кодексу не містить механізму його надання, проте розділ 14 «Спеціальні податкові режими» доопрацьовується. Можливо цей ефективний інструмент буде включений у вітчизняне податкове поле.

У цілому механізм надання інвестиційно-інноваційного податкового кредиту передбачає укладення договору між суб'єктом підприємництва та податковою службою, в якому обумовлюється виключний цільовий характер використання кредитних коштів на реалізацію інвестиції, зокрема у базовій інновації, нове устаткування, програми енергозбереження, сферу НДДКР тощо.

Проценти за користування зазначеним кредитом нараховуються на суму відстроченого податкового зобов'язання з цього податку у розмірі 50% облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день користування кредитом, та сплачуються щомісяця. Пропозиція впровадження інвестиційно-інноваційного податкового кредиту видається досить перспективною та актуальною, враховуючи низьку кредитну активність банків і досить високу вартість кредитних ресурсів. Це дає можливість корпоративному сектору отримати «довгі» кредити за ставками в 3-4 рази нижчими, ніж на фінансових ринках [3, с. 26-27].

Разом з тим, щоб досягнути максимального ефекту від використання зазначеного інструменту, слід встановити чіткі й прозорі критерії його надання та унеможливити його масове використання в цілях оптимізації оподаткування.

5.6. Удосконалення процедури адміністрування ПДВ, особливо його відшкодування.

Проблема відшкодування ПДВ є однією з перших для розв'язання в ході формування більш ефективної моделі вітчизняного бізнес-середовища, адже затримки у поверненнях сум ПДВ в цілях розв'язання фінансових нестач бюджету є дестимулюючим чинником ділової активності, зниження фінансового потенціалу, ліквідності та платоспроможності вітчизняних підприємств.

У Податковому кодексі досить сумнівним з точки зору своєчасності є положення стосовно зниження ставки ПДВ, який за своєю природою є непрямим податком і не здійснює додатковий тиск на фінансовий стан підприємства, а лягає на споживача. Більш ефективним є зниження оподаткування прибутку, а не ПДВ (з 1 січня 2014 року — 17%).



У Податковому кодексі передбачено тимчасове звільнення від сплати податку на додану вартість в цілях підтримати розвиток перспективних галузей та видів економічної діяльності, а саме: виробництва, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт в галузі літакобудування й космічної промисловості, альтернативних видів палива, видавничої діяльності. Проте так і не розв'язано проблему удосконалення адміністрування ПДВ, вирішення якої мало б більш масовий (всеохоплюючий) вплив на фінансову ефективність та покращення податкового клімату у вітчизняному бізнес-середовищі.

Про фінансову неефективність справляння ПДВ свідчить реальна (імпліцитна) ставка податку у 2009 році на рівні 11,5%. Фінансова продуктивність ПДВ за умов виконання зобов'язань щодо його відшкодування становила б у 2009 році 57,6%. Якщо врахувати заборгованість, яку необхідно погасити перед експортерами, то надходження від цього податку всередині країни минулого року було від'ємним. У 2009 році, за даними Державної податкової адміністрації, було також упереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму 7,4 млрд. грн. Це зумовило втрати продуктивності ПДВ — лише 57,6% даного податку стягується до Державного бюджету України, 16,8% становлять податкові пільги. Натомість, 25,6% обсягу потенційно можливих надходжень (а це майже 30 млрд. грн.) втрачається через мінімізацію оподаткування, найпоширенішими способами якої є: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств і накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту [3, с. 41-45]. Тому насамперед потрібно на законодавчому рівні усунути всі можливі шляхи мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ для підвищення фінансової ефективності його справляння з паралельним безумовним та оперативним відшкодуванням податкового кредиту з даного податку задля покращення загального інституційного (зокрема, податкового) середовища функціонування бізнесу в Україні за рахунок створення чітких (зрозумілих) та рівноправних правил гри у сфері оподаткування.

Новий Податковий кодекс містить деякі положення щодо перекриття схем мінімізації нарахування зобов'язань з ПДВ та неправомірного розширення податкового кредиту. А саме це стосується додаткових вимог при реєстрації суб'єкта господарської діяльності — платника ПДВ, обмеження для бази оподаткування ПДВ (не може бути нижчою за фактичні витрати з виготовлення (купівлі) товарів і послуг) та обмеження права на податковий кредит (зменшено термін урахування податкових накладних при формуванні податкового кредиту з трьох років до одного (365 календарних днів з дати виписки податкової накладної) (стаття 198, п.6). Проте він не містить положень, за якими суб'єкти підприємницької діяльності мають право на отримання відсотків на суму затриманої заборгованості з відшкодування ПДВ.

5.7. Оптимізація зниження податкового навантаження на фонд оплати праці шляхом його часткового перерозподілу на працівників, проте при збереженні загального навантаження на працю на вищому рівні, ніж навантаження на капітал, щоб запобігти витісненню капіталу робочою силою.

6. Удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва

У цілому спрощена система оподаткування в рамках Податкового кодексу наразі доопрацьовується, що потребує особливої уваги, адже малий бізнес в умовах високого рівня безробіття виконує соціальну функцію (залучає 2,5 млн. працюючих) та такі види діяльності (послуг), ефективність яких є неможливою поза межами спрощеної системи.

Удосконалення спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва повинно базуватися на узгодженні державних та підприємницьких інтересів та враховувати комплекс наступних пропозицій:

□ спеціальне законодавство щодо спрощеної системи оподаткування має бути комплексне, узгоджене і всеохоплююче;

□ слід обґрунтувати максимальні обсяги оборотів та ставок, які враховуються при застосуванні цієї системи та механізм їх коригування (автоматичну індексацію при незмінності умов системи оподаткування протягом податкового періоду), враховуючи індекс споживчих цін чи мінімальну заробітну плату.

При цьому доцільним вбачається запровадження двох ставок єдиного податку для фізичних осіб: у межах 20-40% від мінімальної заробітної плати (при отриманні виручки у розмірі до 1000 мінімальних заробітних плат (176,8-353,6 грн.), у діапазоні 40-80% від мінімальної заробітної плати — якщо обсяг виручки становить від 1000 до 1500 мінімальних заробітних плат

(353,6-707,2 грн.). Для юридичних осіб — платників єдиного податку доцільно зберегти діючі ставки податку (6% (зі сплатою ПДВ) та 10% від обсягу виручки) [3, с. 60];

□ необхідно підвищити фінансову ефективність єдиного податку та скоротити розрив між фінансовим навантаженням на суб'єкти підприємництва, які працюють на загальній системі, і тих, що працюють на спрощеній системі оподаткування;

□ з огляду на те, що фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності (платники єдиного податку) мають право на отримання мінімальної пенсії, слід врегулювати сплату хоча б мінімальних страхових внесків до Пенсійного фонду України — запровадити єдиний соціальний внесок;

□ дозволити суб'єктам підприємницької діяльності, що працюють на спрощеній системі оподаткування реєструватися платниками ПДВ, в іншому випадку це зруйнує ділові відносини між ними через неможливість відшкодування фактично сплаченого ПДВ;

□ враховуючи те, що частина фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності можуть залучатись до різних схем мінімізації та ухилення від оподаткування (наприклад, дроблення обороту крупного підприємства, контрактна форма співпраці в цілях зменшення суми соціальних виплат тощо), варто законодавчо унеможливити всі спроби та схеми оптимізації оподаткування, в т.ч. шляхом чіткого визначення кола видів економічної діяльності, до яких не застосовується спрощена система оподаткування; введення штрафних санкцій та ліквідації суб'єкта підприємництва, який працює на єдиному податку за умов використання найманої праці без оформлення трудових відносин.

7. Підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності на регіональному рівні за рахунок децентралізації податкової системи, в т.ч. шляхом: удосконалення перерозподілу системи оподаткування у напрямку посилення фінансової потужності регіонів (корекція структури кошків місцевих бюджетів у напрямку розширення фінансово значимих податків місцевого рівня); створення додаткових механізмів щодо зацікавленості органів місцевої влади у формуванні сприятливого бізнес-середовища (в т.ч. інвестиційного клімату) в регіоні та активізації економічних відносин у напрямку розширення їх прав у використанні податкових інструментів та реалізації фінансового потенціалу регіону. Наприклад, закріплення за місцевими бюджетами 10-15% податку на прибуток підприємств активізує роботу місцевих органів влади у напрямку створення сприятливих умов для зростання надходжень даного податку та ефективної діяльності бізнесу.

Запропоновані напрями підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності та покращення податкового середовища функціонування бізнесу в Україні повинні бути реалізовані в комплексі, а також скоординовані з відповідними інструментами грошово-кредитної, валютної, бюджетної та митної політики, щоб уникнути конфронтації механізмів при досягненні стратегічних перспектив та цілей соціально-економічного розвитку. Це і буде предметом наших подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, М.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. — К.: Знання України, 2008. — 675 с.
2. Варналій З., Серебрянський Д. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З.Варналій, Д.Серебрянський // Економіка України. — №5. — 2010. — С. 55-69.
3. Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / Державний інститут регіональних досліджень; О.О.Молдован, О.В.Шевченко, ред. Я.А.Жаліло. — К.: НІСД, 2010. — 80 с.
4. Кизим Н.А. Налогообложение: проблемы науки и практики: [монография] / Н.А.Кизим, А.Н.Тищенко, Ю.Б.Иванов. — Х.: ИД «ИНЖЕК», 2007. — С. 105.
5. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: [монографія] / Я. А.Жаліло. — К.: НІСД, 2009. — 336 с.
6. Податковий кодекс України. — Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
7. Серебрянський Д.М. Інвестиційний потенціал податкової амортизаційної моделі в Україні: проблеми та шляхи вирішення / Д.М. Серебрянський // Фінансова система України. Збірник наукових праць. — Острого: Вид-во НУ «Острозька академія», 2006. — Вип. 8, ч. 1. — 468 с.

Стаття надійшла до редакції 04.02.2011