



Олександр БРЕЧКО

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ: СТАБІЛІЗАЦІЙНИЙ ТА СТИМУЛЮЮЧИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

Розглянуто теоретичні підходи щодо можливостей використання переваг податкового регулювання як стабілізаційної і стимулюючої складової фінансової політики держави. Проведено аналіз практики пільгового оподаткування вітчизняної економіки й запропоновано напрямки вдосконалення системи заходів стимулювання податкового регулювання.

Theoretical approaches are considered to possibilities of the use of advantages of the tax adjusting as stabilizing and stimulant constituent of fiscal policy of the state, the analysis of directions of favorable tax treatment of domestic economy is conducted and offered perfection of the system of stimulants measures of the tax adjusting.

Одним із найважливіших елементів державного регулювання економіки є система оподаткування, оскільки саме вона забезпечує податкове регулювання – один із найбільш мобільних елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту.

У світовій практиці система оподаткування – основний важіль впливу держави на діяльність підприємств і корпорацій, регулювання пропорцій виробництва, розподілу, обміну і споживання. Вона стимулює ділову й інвестиційну активність, ініціативу товаровиробників, підвищення ефективності виробництва. На відміну від фінансової функції, властивої податкам за будь-яких умов, регулююча функція податків забезпечується лише при цілеспрямованому використанні податкових важелів як

засобів стимулювання чи стримування соціально-економічного розвитку економіки. Вперше на макроекономічному рівні необхідність податкового регулювання обґрунтував у своїй теорії Дж. Кейнс. Згодом економісти західної та неокласичної шкіл цю теорію піддавали гострій критиці з позицій забезпечення ефективності податкового регулювання саме макроекономічних процесів.

Разом із цим, недостатня ефективність регулюючого впливу податкового механізму зумовлена тим, що в податкових системах тих чи інших країн, як правило, кожен із податків має власний специфічний вплив на структуру і пропорції макроекономіки. Тому дискреційна фінансова політика, ефективна за одних умов, може бути неефективною за інших.

У сучасній теорії та практиці подат-

кового регулювання є дві протилежних точки зору на роль цього механізму у фінансовій системі держави. Згідно з першою, яку обстоюють європейські соціал-демократи, він є ефективним засобом перерозподілу результатів суспільного виробництва і формування соціально орієнтованого державного бюджету. Згідно з іншою – високий рівень оподаткування в умовах ринкової економіки уповільнює розвиток виробництва, особливо, якщо держава використовує кошти бюджету переважно для споживання, а не для інвестицій у виробничу сферу. Як альтернативу цим позиціям можна розглядати марксистську теорію, що вважає високе прогресивне податкове оподаткування одним із головних засобів побудови соціалізму, лише за умови досягнення достатньо високого рівня продуктивності суспільної праці, оскільки без цього можна лише узагальнити потреби і створити клас високооплачуваної бюрократії.

Проте теорія податкового регулювання передбачає досягнення балансу між двома основними функціями податків – фінансовою та регулюючою, про що ведуть мову ще з часів класичної економічної думки. Поряд із цим, при перерозподілі доходів населення не можна відкинути й здатності податків виконувати протекційну, стабілізаційну або вирівнювальну роль. Тому нині постає питання про доцільність визначення цих властивостей самостійних функцій.

Аналіз сучасних ідей та концепцій дає змогу зробити висновок, що регулятивний потенціал податкової системи найкраще проявляється у прогресивних системах, набагато менш ефективно – в пропорційних або регресійних, тому зазначені властивості податків доцільно розвивати саме за допомогою механізму податкового регулювання. А за умов податкової регресії вести мову про податки як регулятор – щонайменше, некоректно. Якщо держава

за допомогою податків не здатна регулювати економічні процеси, то, відповідно, й стимулювання – лише ілюзія.

Окрім зазначених теорій та напрямків дослідження податкового регулювання, це питання висвітлено у працях сучасних науковців В. Д. Баликіна, О. Д. Данілова, О. М. Десятнюк, С. В. Каламбета, В. В. Калюжного, А. Я. Кізіми, А. І. Крисоватого, О. В. Мозенкова, М. С. Суркова, В. М. Федосова, Н. В. Яремчука та ін.

Проте в податковому регулюванні потрібно чітко визначити систему найбільш ефективних важелів і способів, застосування яких буде виправданим з позицій наукового та практичного обґрунтування досягнення економічного зростання за рахунок саме стабілізуючого чи стимулюючого ефекту.

Сучасні прогресивні співвідношення податкової політики відтворюють державне регулювання економічних процесів у таких аспектах:

- ♦ фінансовий – забезпечення надходження коштів до Державного бюджету, зменшення рівня інфляції, вирішення проблеми зменшення державного боргу. Це може бути спонукальним мотивом для розширення податкової бази за рахунок підвищення рівня оподаткування та розширення контингенту платників податку;
- ♦ соціальний аспект – надання пільг малозабезпеченим верствам населення та звільнення від оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб, які потребують додаткових стимулів для розвитку, або спрямовуються на соціальні заходи та благодійність;
- ♦ забезпечення необхідних темпів економічного зростання і стабілізації прогресивних економічних процесів – підтримка інвестицій, спрямованих на оновлення виробничого потенціалу шляхом постійного зниження

ставок оподаткування фізичних та юридичних осіб, збільшення участі держави у фінансуванні витрат на розвиток базових науково-технічних та енергетичних галузей, використання активної кредитної політики як для юридичних, так і для фізичних осіб;

- ♦ стабілізація економічної кон'юнктури в країні – регулювання купівельної спроможності населення на різні групи товарів, створення специфічних умов оподаткування товарів не першої необхідності й предметів розкоші.

Завдання нашого дослідження – пошук можливостей збалансування зазначених аспектів фінансової політики через застосування інструментарію податкового регулювання шляхом його структуризації та, відповідно, застосування конкретних важелів впливу в цілісному вигляді відповідно до запропонованої структури.

У демократичному суспільстві фінансова політика як елемент державно-управлінських відносин є результатом складного процесу взаємодії мотивів та інтересів економічного, соціального і політичного характеру, що дає змогу реалізувати не лише поточні потреби суспільства, а й передбачити бажані перспективні цілі та забезпечити успіх їх реалізації.

Оскільки фінансова політика є одним з інструментів державного регулювання економіки, напрямки та форми її запровадження (стимулююча чи стримуюча) залежать від рівня державного впливу на соціально-економічні процеси, а її модифікація (тобто можливість використання тих чи інших фінансових заходів) відбувається зі зміною моделі державного регулювання економіки. Оскільки відомо, що фінансова політика – це вплив держави на економічну кон'юнктуру шляхом зміни системи оподаткування і державних витрат, то ми зосередимося на податковому регулюванні як складовій фінансової політики.

Є два різновиди податкової складової фінансової політики:

- ♦ автоматична або пасивна, що ґрунтується на дії податків як вмонтованих стабілізаторів, котрі потрібно лише налаштовувати відповідно до визначених цілей, щоб дати змогу автоматичному механізмові зрівноважувати циклічні коливання економіки;
- ♦ дискреційна або активна, що передбачає свідомі зміни в розмірах податків та умовах оподаткування для досягнення певних цілей.

Загалом механізм податкового регулювання передбачає систему інструментів (методів та способів) впливу на економічну діяльність суб'єктів оподаткування (рис. 1).

Роль кожного із зазначених інструментів в системі податкового регулювання важко зменшити, оскільки згідно з логікою її структури можна говорити як про комплексне цілеспрямоване керівництво податковою системою з використанням усіх важелів, так і про застосування окремих методів і способів регулювання відповідно до завдань економічної політики.

У сфері податкового регулювання економіки (темів та рівня розвитку продуктивних сил, інвестиційних процесів тощо) особливе значення має оптимізація податкових ставок. Теоретичний зміст цього процесу полягає в досягненні відносної рівності між податковими функціями: фінансовою та регулюючою. На практиці їх паритет є дуже важливим.

Побудова раціональної податкової системи залежить від її економічно обумовленої внутрішньої структури і, насамперед, від розміру податкових ставок. Градація податкових ставок являє собою важливу частину податкового регулювання. Розрахунок оптимального рівня податкових ставок – процес надзвичайно складний і трудомісткий, але життєво необхідний для обґрунтування бюджетно-податкової політики держави. Тут, перш за все, важливим є економічне обґрунтування з метою оптимізації дер-



Рис. 1. Система інструментів податкового регулювання

жовних видатків через бюджети всіх рівнів, приведення їх у відповідність з можливостями реальної економіки, викоринення інфляційної складової при розрахунках валового внутрішнього продукту, емісійних методів збільшення доходів бюджету тощо, що призводить до штучного завищення показників валового внутрішнього продукту і затягує в обіг номінально існуючу грошову масу. Крім цього, недостатнім є знаходження лише оптимальної ставки того чи іншого виду податку, при цьому необхідно побудувати взаємопов'язану систему податкових ставок (при зміні однієї ставки податку відповідним чином повинні змінюватися й інші). Прибутковість капіталу визначається не тільки ставкою оподаткування, а й методикою обрахування бази оподаткування (наприклад, порядок нарахування амортизації, правила обліку запасів,

віднесення певних витрат на витрати виробництва тощо).

Стосовно підвищення податкових ставок, то, згідно з теорією американського економіста Артура Лаффера, в міру зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає еластичнішою, що якраз і зумовлює зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази й ухилення від сплати податків.

Проте дослідження перехідних економік у багатьох країнах не підтверджують чітко окресленої негативної залежності між зміною ВВП і рівнем податків. Економіку держав, які справляють вищі податки, характеризують значні й сталі темпи зростання. Це пов'язано з більшими можливостями державного інвестування у ті сфери (науково-технічний прогрес, людський потенціал), які, власне, забезпечують поступ економіки.

Природно, що зі зменшенням податків у суб'єктів підприємницької діяльності залишається більше коштів, що можуть прямо чи опосередковано (через зростання платоспроможного попиту) сприяти розвитку виробництва, а, отже, збільшенню надалі доходів бюджету. Але динаміку виробництва та надходжень до бюджету визначають значно більше факторів. Світовий досвід переконує, що без паралельного вирішення низки інших економічних проблем, зниження податків не обов'язково приведе до нарощування сукупного попиту, оскільки не гарантує розвитку виробництва, а тим більше одразу після вжиття цього заходу. Тому необхідний комплексний підхід, що враховує відносні переваги чи недоліки зміни як обсягів податкових надходжень, так і державних фінансованих витрат. У даному контексті фінансова політика проявляється як інструмент реалізації фінансових інтересів держави.

Залежно від мети і завдань застосування методів податкового регулювання в усталеній податковій системі вони реалізуються за допомогою оперативних заходів, до яких можна віднести податкові пільги та податкові санкції. Необхідність поточних податкових коректувань через систему пільг і санкцій диктує динамічний характер відновлювальних процесів в економіці, реагувати на які можна лише за допомогою відповідного інструментарію податкового регулювання.

Світова податкова практика виробила комплекс принципів організації системи пільгового оподаткування. Основні серед них наступні:

- ♦ застосування податкових пільг не повинно бути вибірковою залежно від форми власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- ♦ податковому пільгуванню не властиві економічне спонукання та обов'язковість застосування;
- ♦ податковим пільгам, за їх внутрішньою природою, не властивий суто адміністративний метод застосування;
- ♦ застосування податкових пільг не повинно завдавати збитків ні бюджету, ні корпоративним та особистим інтересам платників;
- ♦ порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні, затверджується в законодавчому порядку на центральному рівні;
- ♦ на місцевому рівні застосування пільг не виходить за межі, визначені державними законами.

Таким чином, податкове регулювання, що здійснюють через економічно обґрунтовану систему пільг, являє собою взаємообумовлений комплекс податкових стратегічних дій, котрі компенсують фінансові втрати при випуску нової і конкурентоспроможної продукції, модернізації технологічних процесів для зміцнення основи малого, середнього та великого бізнесу.

Податкові пільги, фактично, є формою практичної реалізації регулюючої функції податків. Одночасно зі зміною маси податкових нарахувань, маніпуляцією способами і формами обкладання, диференціацією ставок податків, зміною сфери їх розповсюдження податкове пільгування є одним із основних інструментів проведення податкової політики й методів державного податкового регулювання.

Податкові пільги – це один з елементів податкової політики, що має як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси й забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. В умовах ринкових відносин податкові пільги є необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів для економічного і правового регулювання соціальних

процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Практика податкового пільгування в Україні дає змогу класифікувати їх за наступними напрямками:

- ♦ податкові пільги у вигляді зниження податкових ставок для окремих галузей і видів діяльності (наприклад, оподатковувані доходи від страхової діяльності (крім страхування життя) страховиків-резидентів оподатковують за ставкою в розмірі 3% суми валового доходу, отриманого від страхової діяльності; сільгоспвиробники, які продають переробним підприємствам молоко та м'ясо живою вагою, нараховують податкові зобов'язання за нульовою ставкою; нульову ставку ПДВ застосовують при експорті продукції);
- ♦ податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податків окремих категорій підприємств (наприклад, звільняють від оподаткування прибуток підприємств та організацій, громадських організацій інвалідів, майно яких є їхньою власністю, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше 50% від загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25% суми загальних витрат на оплату праці, що відносять до складу валових витрат виробництва (обігу); звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін на такі продукти);

- ♦ податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податку окремих видів господарських операцій і продукції, робіт і послуг (наприклад, операції з обігу та продажу цінних паперів);
- ♦ податкові пільги, що враховують регіональні відмінності у системах оподаткування (наприклад, вільні економічні зони, країни СНД, офшорні території).

Системний облік пільг в оподаткуванні запроваджений ДПА України від 1997 р. (Постанова ВР України від 12.07.1996 р. № 327, наказ Міністерства статистики України від 23.12.1998 р. № 376, розпорядження ДПА України від 23.01.1997 р. № 13-р, від 25.03.1997 р. № 49-р, від 25.04.1997 р. № 73-р).

Державна податкова адміністрація не уповноважена встановлювати пільги в оподаткуванні, це прерогатива Верховної Ради України. Завдання державної податкової служби – контроль за дотриманням платниками податкового законодавства та обґрунтованим використанням пільг.

У 2001 р. в Україні на кожну гривню сплачених податків платники отримали податкові пільги на суму 1 грн. 42 коп. У 2002 р. загальна сума податкових надходжень становила 40,6 млрд. грн., а сума пільг – 56,3 млрд. грн. І якщо обсяг пільг, наданих із місцевих бюджетів, скоротився з 5,1 млрд. грн. у 1997 р. до 2,2 млрд. грн. у 2002 р. (або з 25,9% до 4%), то обсяги пільг із Державного бюджету за цей же період зросли в 3,7 разу. За рахунок Державного бюджету надані основні обсяги пільг – 54,1 млрд. грн., або 96% їх загальної суми. Це в 2,4 разу перевищує суму фактичних надходжень Державного бюджету, що контролює Державна податкова служба України (22,6 млрд. грн.) [5].

Звуження фінансового потенціалу Державного бюджету зумовлене зростанням пільг за основними платежами – податком на додану вартість та акцизним

збором з вироблених в Україні товарів. Так, обсяги пільг за ПДВ зросли в 2002 р. порівняно з попереднім роком майже на 5 млрд. грн., або на 11,9%, а за акцизним збором з вироблених в Україні товарів – на 350,9 млн. грн., або на 13,7%. У 2003 р. рівень пільг за ПДВ зріс до 87,2% у їх загальній структурі [5]. Структуру податкових пільг у 2002 р. представлено на рис. 2.

Пільги з відшкодування ПДВ становили в 2002 р. 7 241,7 млн. грн., тобто пільги без відшкодування ПДВ – 39 530,7 млн. грн. За податком на прибуток пільги в загальному обсязі становлять 9,5%, або 5 326,4 млн. грн., порівняно з 2001 р. пільги зменшились на 2,4% (5 457,2 млн. грн. у 2001 р.). Із плати за землю пільги зросли на 21,8% і становили 1 252,6 млн. грн., або 2,2% (1 028,1 млн. грн., або 2% у 2001 р.). За іншими шістьма платежами (податок із власників транспортних засобів, водних ресурсів, збір за геологорозвідувальні роботи, місцеві податки і збори, збір за забруднення навколишнього природного середовища) надавались незначні суми пільг, і загалом вони становлять лише 18,3 млн. грн., або 0,03% загального обсягу пільг.

Відповідним чином вибудовується динаміка реальних втрат бюджету, зумовлена, передусім, зростанням обсягів пільгових експортних операцій. У 2002 р.

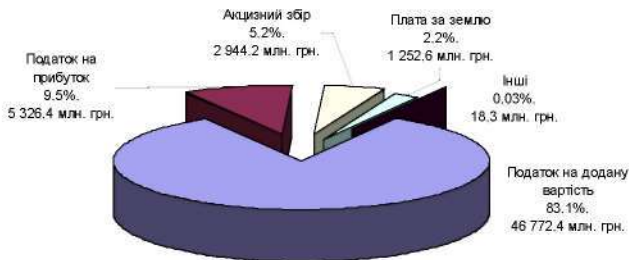


Рис. 2. Структура податкових пільг у 2002 р. [5]

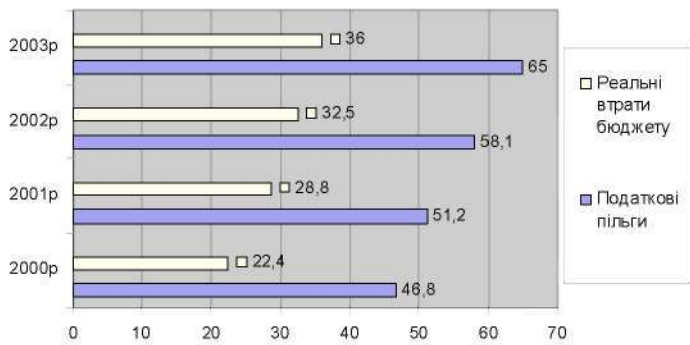


Рис. 3. Реальні втрати бюджету та податкові пільги у 2000–2003 рр. [5]

структура реальних втрат бюджету в розрізі податків виглядала наступним чином: податок на додану вартість – 79,8% або 25473,5 млн. грн.; податок на прибуток – 16,7%, або 5326,4 млн. грн.; акцизний збір – 0,3%, або 92,6 млн. грн.; плата за землю – 3,2%, або 1023,4 млн. грн.; інші податки, збори (обов'язкові платежі) – 0,1%, або 18,3 млн. грн. Проаналізувавши динаміку наданих податкових пільг і реальних втрат бюджетів в Україні за 2000–2003 рр., спостерігаємо негативну тенденцію. Частка реальних втрат серед наданих пільг збільшилася з 48% у 2000 р. (22,4 млрд. грн.) до 55% у 2003 р., або до 36 млрд. грн. (рис. 3).

Зростання обсягів пільг хоча й дає змогу послабити податковий тиск на платника, проте різко обмежує базу оподаткування. За даними ДПА України, податковий тиск зменшився з 61,3% у 1998 р. до 50,4% у 2000 р., коли сума пільг у зведеному бюджеті становила 56,3 млрд. грн., а в державному бюджеті – 54,1 млрд. грн.

Найвагоміші суми пільг за всіма податками в 2003 р. надано платникам регіонів, де забезпечуються найбільші суми надходжень до бюджету: м. Києва (30% загальної суми), Дніпропетровської області – 20%, Донецької – 11%, Запорізької – 5,1%,

Одеської – 5,4%. Основні обсяги пільг надають за рахунок Державного бюджету – 94,2% загальної суми пільг і за рахунок місцевих бюджетів – 5,8%.

Співвідношення чисельності пільговиків до загальної кількості платників податків та сум отриманих пільг до сум фактичних надходжень свідчать про нерівномірне користування пільгами. Наприклад, за ПДВ пільгами користувались 12% зареєстрованих платників податку, але обсяг пільг майже в 6 разів перевищує суми фактичних надходжень із ПДВ; за акцизним збором такі співвідношення становили 11,9% до 90,1%; за податком на прибуток – 5% до 75,8%; із плати за землю – 13,3% до 94,2%.

Тенденція до розширення системи пільг із ПДВ обумовлена двома групами чинників. До першої слід віднести чинники, пов'язані з особливостями цього податку взагалі та його справлянням в Україні зокрема. Вони полягають у тому, що ПДВ як універсальний акциз справляється з усіх видів товарів, робіт і послуг. Між тим, серед них є такі, що задовольняють життєво необхідні потреби громадян і тому мають обкладатися на пільгових засадах. Оскільки ж ПДВ в Україні справляється за двома ставками, можливості вибору видів пільг обмежені. Тоді як у більшості розвинутих і постсоціалістичних країн, окрім стандартної і нульової, застосовують й інші пільгові ставки податку, використання яких дає змогу проводити регулюючу податкову політику, і в той же час зменшувати втрати бюджету, на відміну від ситуації, коли товар звільняють від ПДВ чи оподатковують за нульовою ставкою. Таким чином, застосування різних ставок податку створює можливості обмеженого використання такої пільги, як звільнення операцій від ПДВ. До другої групи слід віднести суб'єктивні чинники, пов'язані з лобюванням у парламенті певних галузевих, регіональних, групових, індивідуальних інтересів.

Якщо під впливом першої групи чинників податкові пільги надаються тим виробникам чи споживачам, які об'єктивно потребують державної підтримки (підприємства, засновані організаціями інвалідів, на яких не менше 50% працівників – інваліди; наукові установи та наукові організації, внесені до Державного реєстру наукових організацій, яким надається державна підтримка; споживачі вітчизняних продуктів дитячого харчування, лікарських засобів тощо) або стимулювання яких дає змогу вирішити значні соціально-економічні проблеми і є важливим з позицій реалізації суспільних інтересів, то друга група чинників породжує пільги, від яких отримують зиск переважно окремі групи та індивіди, котрі завдяки цим пільгам зміцнюють свої позиції у конкурентній боротьбі. Серед останніх варто назвати пільги спільним підприємствам, суб'єктам господарювання спеціальних та експериментальних економічних зон, звільнення від оподаткування операцій із надання послуг зі збирання та заготівлі окремих видів відходів як вторинної сировини тощо.

Стратегічною метою надання пільг в оподаткуванні окремих галузей є:

- зниження податкового тиску;
- визначення пріоритетів економічного розвитку країни;
- формування ринкових перетворень;
- вирішення соціальних питань;
- державна підтримка підприємств провідних галузей.

Аналіз пільгового оподаткування за галузями народного господарства України свідчить, що найбільша сума пільг надана підприємствам промисловості (38,7%); торгівлі та громадського харчування (20,2%); фінансово-кредитної сфери, страхування та пенсійного забезпечення (14,6%); транспорту і зв'язку (8,3%); сільського господарства (2,9%); будівництва (1,4%); житлово-комунального господарства (0,7%); соціального забез-

печення (1,1%); інших сфер матеріального виробництва (9,9%); науки та наукового обслуговування (2,2%) [3].

Якщо проаналізувати кількість наданих чинним податковим законодавством пільг щодо оподаткування, то можна зробити висновок, що значна частина економіки України в останні роки пільгова. Так, за 1997–2003 рр., при зростанні обсягів надходжень, що контролює ДПА України, до зведеного бюджету України в 2,3 разу (з 9,6 млрд. грн. до 22,1 млрд. грн.), обсяги наданих пільг збільшувались у 3,4 разу (з 8,8 млрд. грн. до 29,9 млрд. грн.) [5].

В Україні в режимі пільгового оподаткування працюють, насамперед, металургійна, автомобілебудівна, суднобудівна, літакобудівна, аерокосмічна галузі та сільське господарство. Доцільність такої державної підтримки неоднозначна. У короткостроковій перспективі субсидування може сприяти вирішенню перманентних проблем окремої галузі, забезпечити цінову конкурентоспроможність на міжнародних ринках. Проте за збереження несприятливого інвестиційного клімату спрямування додаткових коштів в оновлення виробництва відбувається дуже повільно. Відтак надмірна кількість галузевих податкових пільг консервує низький технологічний рівень галузей, стимулює рентний тип поведінки галузевого бізнесу, лобіювання збереження пільгового режиму оподаткування.

Показовим, зокрема, є становище щодо пільг, наданих підприємствам, відкритим у спеціальних (вільних) економічних зонах і територіях пріоритетного розвитку. Вони можуть користуватися частковим чи повним звільненням від сплати податку на прибуток протягом певного терміну, звільненням від сплати ПДВ на сировину, обладнання, комплектуючих для власних потреб, безмитним імпортом сировини для власних

потреб, звільненням від сплати внесків до фонду страхування на випадок безробіття. Зазначені пільги запроваджують з метою залучення інвестицій. І хоча частково це відбувається, проте такі вітчизняні "податкові гавані" були створені, перш за все, для відмивання капіталів певними бізнес-структурами, які подекуди не сплачували жодних податків з високоприбуткових видів діяльності. Внаслідок такої непродуманої політики в економіці України з'явилося нове явище – "пастка неплатежів", що виникає за умов поєднання можливостей вільних економічних зон і політичного лобі. Бюджетні втрати від цього важко недооцінити, оскільки "пастка неплатежів" не лише суперечить умовам стимулювання економічної діяльності, а й призводить до формування психології, за якої рівень податкової культури платників стрімко регресує, а партнерські засади оподаткування розглядаються виключно в односторонньому порядку (з позицій задоволення власних потреб, без усвідомлення державної значимості й відповідальності перед суспільством). Структуру пільг у вільних економічних зонах і територіях пріоритетного розвитку України у 2002–2003 рр. можна простежити за табл. 1.

Серед першочергових причин зростання обсягів наданих податкових пільг протягом 1997–2004 рр. можна виділити наступні:

1. Розмаїття шляхів запровадження нових пільг. Відповідно до статті 1 Закону України "Про систему оподаткування", податкові пільги в Україні можуть встанов-

Таблиця 1
Пільги, надані ВЕЗ і ТПР в Україні [6]

Вид платежу	2002 р.	2003 р.	Співвідношення між 2003 р. і 2002 р.
Податок на прибуток	71,7 млн. грн.	174,0 млн. грн.	143%
Податок на додану вартість	55,4 млн. грн.	114,6 млн. грн.	107%
Ввізне мито	272,4 млн. грн.	353,4 млн. грн.	30%
Інші	1,5 млн. грн.	8,1 млн. грн.	440%

лювати або скасовувати лише рішення Верховної Ради України, ВР АРК та сільських, селищних і міських рад шляхом внесення змін до відповідних податкових законів. Проте на практиці цю законодавчу норму не виконують. Окрім законів, податкові пільги можуть вводити укази Президента України, а також постанови Кабінету Міністрів України. Крім цього, значного поширення набула практика введення або анулювання податкових пільг шляхом закріплення відповідних положень у Законі "Про Державний бюджет" на відповідний рік.

2. Формування потужного галузевого та регіонального лобі, відображення чого стало запровадження низки галузевих податкових експериментів та розвиток мережі СЕЗ і ТПР.

3. Гальмування податкової реформи. Оскільки для податкової системи України характерні доволі високі податкові ставки, здобуття пільг – єдиний легальний спосіб уникнення надмірного оподаткування. Замість проведення повномасштабної податкової реформи, спрямованої на зменшення загального податкового навантаження, уряд і законодавці впродовж останніх років вдавалися до вирішення перманентних фінансових проблем окремих галузей, регіонів і навіть окремих підприємств.

4. Відсутність вираженої державної політики щодо звільнення від оподаткування. Надання пільг в Україні, по суті, не базується на ретельному макроекономічному аналізі відношення витрат і прибутку, тому запроваджується велика кількість необґрунтованих податкових пільг, що веде до марнування податкових витрат. Крім цього, механізм надання окремих податкових пільг є вкрай непрозорим, що також створює умови для можливих зловживань, а, отже, штучного розширення кількості користувачів податковими пільгами.

Таким чином, процес пільгового оподаткування в Україні має ряд суттєвих недоліків, зокрема:

1. Пільги мають переважно галузевий або груповий характер; їх надають не на конкурсній основі, а часто з урахуванням критичного стану тієї чи іншої галузі економіки, незалежно від пріоритетів і конкретних програм (інвестиційних проектів).

2. Не визначені критерії надання пільг і методи контролю за цільовим використанням коштів, отриманих у результаті надання пільг.

3. Надання суттєвих податкових пільг підприємствам окремих галузей, регіонів, форм власності часто призводить, в кінцевому підсумку, до ускладнення і нестабільності податкової системи, правового нігілізму й розквіту "тіньової" економіки.

4. Відсутність точних даних про надання податкових пільг внаслідок того, що зменшення бази оподаткування підприємств може відбутись як за рахунок прямих податкових пільг, що дають змогу визначити їх суму, так і непрямих податкових пільг, що не дають змоги визначити розмір отриманої пільги. Крім цього, частина підприємств не подає звітності органам податкової служби й не сплачує податків.

Зважаючи на те, що в соціально орієнтованій економіці проблеми соціального захисту слід вирішувати наданням адресної соціальної допомоги, збільшенням бюджетного фінансування на основі забезпечення достатніх надходжень до бюджету, а не викривленням загальноприйнятих схем оподаткування, доцільно скасувати низку податкових звільнень і за рахунок цього розширити базу оподаткування. Тому необхідно відмовитися від пільг, безпосередньо не пов'язаних із соціальним захистом малозабезпечених верств населення, і тих, що не мають інноваційно-інвестиційної спрямованості.

Скасування податкових пільг і створення рівних умов оподаткування для всіх платників податків обернеться для суспільства мінімальними економічними

втратами, оскільки звужуються можливості ухилення від оподаткування і спрощується порядок адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів. З метою дотримання принципів рівного навантаження та справедливості в оподаткуванні під час формування податкової політики необхідно відмовитися від пільг, які надають за галузевими чи професійними ознаками. В цьому контексті доцільно, на нашу думку, застосувати функціональний підхід до податкового регулювання. Оскільки пільги в оподаткуванні юридичних осіб є складовою потенційної бази оподаткування, то більшість із них платники використовують як додаткові обігові кошти. Тому об'єктивно необхідно внести зміни в законодавство, які б запроваджували порядок ведення кожним пільговиком – юридичною особою відокремленого обліку таких коштів, їх цільове спрямування, а також відповідальність за нецільове використання коштів як додаткового джерела фінансування з Державного бюджету України. Тобто, потрібно протиставити галузевому принципу пільгування принцип "винагороди" за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань державної економічної стратегії, встановлюючи при цьому регресивні (змінні) пільги.

Окрім зазначеного вище, варто наголосити, що система податкових пільг в Україні послаблює фінансову функцію податкової системи, проте практично не посилює регуляторну. Надання державою податкових пільг – відповідальний процес, оскільки він втручається в ринкові механізми розподілу ресурсів. Це особливо необхідно в умовах недосконалих ринкових відносин, властивих українській економіці. Водночас неефективність політики надання пільг може призвести до того, що підтримувана галузь так і не вийде зі стану, вразливого для конкуренції, бюджет втратить значні суми коштів, а

непрозорість пільгового оподаткування сприятиме розвитку корупції.

Звичайно, розглядати загальний обсяг наданих пільг (а він становить близько чверті ВВП) як потенційний ресурс бюджету, було б не зовсім коректно. По-перше, найбільш великі за обсягами податкові витрати не є пільгами в буквальному розумінні, оскільки є традиційними для податкових систем більшості країн світу. Це стосується оподаткування за нульовою ставкою ПДВ експортних операцій та права перенесення збитків. По-друге, відмовитися від застосування окремих пільг на сучасному етапі неможливо, оскільки це може призвести як до соціальних потрясінь (соціальні пільги становлять близько 1/3 всіх податкових пільг), так і до втрат у пріоритетах розвитку. Основні статті, за якими відбувається недоотримання податкових надходжень порівняно з потенційними, мають безпосереднє відношення до чинників економічного зростання. Таким чином, спостерігається виражений конфлікт між потребами бюджетного збалансування та забезпечення економічного зростання.

Підбиваючи підсумки проведеного дослідження, зазначимо, що в системі податкового регулювання усі визначені інструменти стимулювання економічних процесів важливі, а їх застосування їх залежить від завдань економічної політики держави. Проте окреме місце відводиться податковим пільгам, за допомогою яких можна досягнути значного стимулюючого ефекту при мінімальних затратах на їх застосування.

З огляду на поступову зміну механізмів соціальної політики та перехід на надання адресної соціальної допомоги, вимушену відмову від субсидування окремих галузей згідно з вимогами СОТ, обсяги наданих податкових пільг, ймовірно, мають бути зменшені. Проте це не означатиме автоматичного зростання доходів бюджету,

оскільки певна частка скасованих пільг перетвориться на зростання податкової заборгованості, або на пряме уникнення оподаткування через "тіньові" схеми. Найперспективнішим є поступове скорочення пільг при радикальній зміні їхньої структури на користь пільг, що мають виражений регуляторний і стимулюючий вплив.

Роль податкових пільг, як і будь-якого іншого інструмента державного регулювання, не варто ні абсолютизувати, ні недооцінювати. З одного боку, вони є ефективними тільки за певних обставин і в поєднанні з іншими важелями впливу на економіку. З іншого боку, якими б не були системи стимулювання певних економічних процесів за допомогою податкових пільг, жодна з них не є досконалою, виключно стимулюючою, вільною від моментів гальмування.

Література

1. Азаров М. Податкові пільги – не благодійний пиріжок // *Вісник податкової служби України*. – 2001. – № 30. – С. 3–5.
2. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посіб. – К.: Парламентське вид-во, 2001. – 216 с.
3. Довідник № 20 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за станом на 1.01.2002 р. // *Вісник податкової служби України*. – 2002. – № 6. – С. 16–56.
4. Каламбет С. В. Розвиток податкового регулювання через систему податкових пільг // *Економіка, фінанси, право*. – 2001. – № 3. – С. 31–33.
5. www.me.gov.ua
6. www.sta.gov.ua