

Альона ДИШЛЕВА

ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Проаналізовано сучасний стан надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України. Досліджено зарубіжний досвід та надано пропозиції щодо підвищення ефективності формування та використання фіскального потенціалу податку на прибуток підприємств в Україні.

Одним із найважливіших напрямів економічної політики в Україні є фінансове забезпечення виконання покладених на державу функцій, визначених Конституцією. В умовах реформування економіки, ускладненого фінансовою кризою, збільшення надходжень до бюджету за рахунок найповнішого використання та нарощування фінансового потенціалу країни набуває пріоритетного значення у переліку найважливіших завдань соціально-економічної політики держави. З урахуванням цього існує нагальна потреба у розробці сучасних підходів до формування фіскального потенціалу, як складової фінансового потенціалу держави, та у структурі якого домінує місце займають податки.

Серед вітчизняних науковців досліджували фінансовий потенціал С. Онишко, В. Опарін, С. Шумська, визначення фіскального потенціалу знаходимо також у роботах російського науковця Т. Юткіної. Вплив податкової політики на основні макроекономічні показники та окремі сектори національної економіки проаналізовано як у працях вітчизняних економістів О. Василика, В. Вишневського, Т. Єфименко, А. Крисоватого, І. Кучерявенка, І. Лютого, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Тропіної, З. Федосова, І. Чугунова, так і зарубіжних вчених – А. Зіденберга, Я. Кор-

наї, Дж. Сакса, Д. Стігліца, Л. Хоффманна, у тому числі й російських науковців – А. Алисенова, А. Дадашева, В. Панскова та ін.

Разом з тим, з метою ефективнішого використання фіскальних можливостей бюджетоутворюючих податків постає необхідність глибшого дослідження напрямів нарощування фіскального потенціалу по кожному окремому податку, у т. ч. й податку на прибуток підприємств.

Фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств, що є складовою фіскального потенціалу держави, можна визначити як максимальну суму надходжень з даного податку без руйнування виробничого потенціалу та без стримування економічного розвитку господарюючих суб'єктів в умовах діючого законодавства. Важливо підкреслити, що від нарощування виробничого потенціалу та економічного розвитку сьогодні залежить фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств та інших податків і зборів у майбутньому. Податкове навантаження має бути рівномірно розподіленим між усіма платниками податків та не підштовхувати їх до уникнення від сплати податків.

В умовах світової фінансової кризи, яка не обійшла Україну, дуже гостро постає проблема одночасного зниження податкового тиску для стимулювання підприємницької активності та наповнення бюджету, а також

необхідність реалізації антикризових заходів, у т. ч. соціальних програм, спрямованих на підтримку найуразливіших верств населення. При цьому необхідно враховувати, що заходи податкової політики за умов стабільного економічного розвитку кардинально відрізняються від тих заходів, що приймаються в умовах кризи. Так, якщо у довгостроковому періоді перевага надається регулюванню податкових надходжень через диференціацію податкових ставок, то у короткостроковому періоді, зокрема в умовах фінансової кризи, коли необхідно прийняти екстрені заходи з недопущення масового банкрутства підприємств, більш дієвим інструментом є застосування податкових пільг. Але їх застосування з метою активізації підприємницької діяльності повинно мати підконтрольне цільове спрямування, а в деяких випадках – переважно тимчасовий характер (на період виходу із фінансової кризи). Тому прийняттю антикризових заходів у податковій політиці має передувати детальний аналіз сучасного стану податкових надходжень до Державного бюджету України, вивчення зарубіжного досвіду, огляд антикризових заходів, що приймаються країнами сьогодні, виявлення та усунення прогалин у законодавчій базі України.

Світова фінансова криза змушує країни переглядати свою економічну та, зокрема, податкову політику, шукати оптимальні шляхи виходу із кризи, мобілізації фінансових ресурсів для підтримки незахищених верств населення та активізації економіки. При цьому у більшості розвинених країн сьогодні надається перевага зменшенню податкового тиску, особливо у сфері прямого оподаткування. У країнах із розвинутою ринковою економікою податок на прибуток корпорацій є одним із основних регуляторів виробничо-господарських процесів, при цьому існує стійка тенденція до зменшення питомої ваги цього податку в загальній сумі податкових надходжень.

До настання фінансової кризи у країнах-учасниках ЄС спостерігалось скорочення державної допомоги підприємствам (у т. ч. у вигляді відстрочення термінів виконання зобов'язань), а в окремих країнах зниження ставок податку на прибуток підприємств супроводжувалося одночасним скороченням схем стимулювання та податкових знижок на амортизацію, розширенням податкової бази [1, 150]. Сьогодні ж ситуація кардинально змінилася: в умовах кризи європейські країни намагаються допомогти підприємствам реального сектора, новоствореним та малим підприємствам, а також тим, що підтримують зайнятість населення, проводять науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи.

В умовах світової фінансової кризи країни-члени ЄС з метою мінімізації її негативного впливу впроваджують спеціальні заходи у податковій політиці. Зниження загальної ставки податку на прибуток корпорацій використовують не часто, зважаючи на те, що результат від цього заходу компанії отримують у довгостроковій перспективі, та вплив його буде незначним на компанії, що зазнали збитків у короткостроковому періоді. Проте більшість країн-членів ЄС підтримують капіталовкладення підприємств за рахунок використання таких заходів, як збільшення норм амортизації або інвестиційні податкові знижки, а у деяких випадках – через зниження податкового тиску на малі та середні підприємства. Деякі члени ЄС обрали надання таких пільг тільки на обмежений період часу, з метою невідкладного стимулювання капіталовкладень. Перевага надається таким інструментам податкової політики, як прискорена амортизація (Австрія, Німеччина, Нідерланди, Польща, Словаччина, Іспанія, Великобританія), інвестиційні податкові знижки (Австрія, Нідерланди, Португалія, Румунія, Словаччина, Словенія, Норвегія), податко-

ві канікули (Болгарія), зниження податкових ставок (Кіпр, Швеція, Люксембург).

Крім того у країнах-учасницях ЄС триває тенденція до зниження ставок податку на прибуток корпорацій. Якщо у 1995 р. середня ставка податку на прибуток корпорацій у країнах ЄС-27 становила 35,3%, то сьогодні вона складає 23,5% [2]. Разом з тим у межах європейського простору, що охоплює переважно старих країн-членів, її величина приблизно на 2,5 відсоткових пункти вище (рис. 1).

Серед антикризових податкових заходів у Росії та Казахстані перевага надається прискореній амортизації та інвестиційним податковим пільгам [3; 4].

Починаючи з 2006 р., у Росії відбувається поступове повернення до “змішаної форми” податкового стимулювання інвестиційної активності, що здійснюється як у формі зниженої податкової ставки та звільнень від сплати податку, так і у формі цільових податкових пільг [5, 37].

Економічно обґрунтована система пільг Республіки Казахстан є комплексом податкових преференцій стратегічної дії, яка спрямована на компенсацію фінансових втрат, пов'язаних з модернізацією технологічних процесів та випуском конку-

рентоспроможної продукції, чим підтримує виробничу діяльність малих та середніх підприємств. Свідченням цього є позитивна динаміка власних інвестицій підприємств у виробництво: за 2007–2008 рр. інвестиції в основний капітал зросли і становили 24% від ВВП [3, 56].

В Україні податок на прибуток підприємств є одним із основних бюджетоформуєчих податків, що за обсягом надходжень до бюджету поступається тільки податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб. У структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України частка надходжень податку на прибуток підприємств на 1 липня 2009 р. становила, приблизно, 17% (14431,7 млн. грн.), податку з доходів фізичних осіб – 24% (21174,8 млн. грн.), податку на додану вартість – 41% (35366,5 млн. грн.), акцизного збору – 6% (5531,4 млн. грн.) [6].

В умовах світової фінансової кризи, яка не обійшла і Україну, відбувається скорочення споживчого попиту та відповідно знижуються обсяги виробництва і, як наслідок, зменшується обсяг податкових надходжень до державного бюджету. Починаючи з 2008 р., спостерігається зниження надходжень з податку на прибуток підприємств і

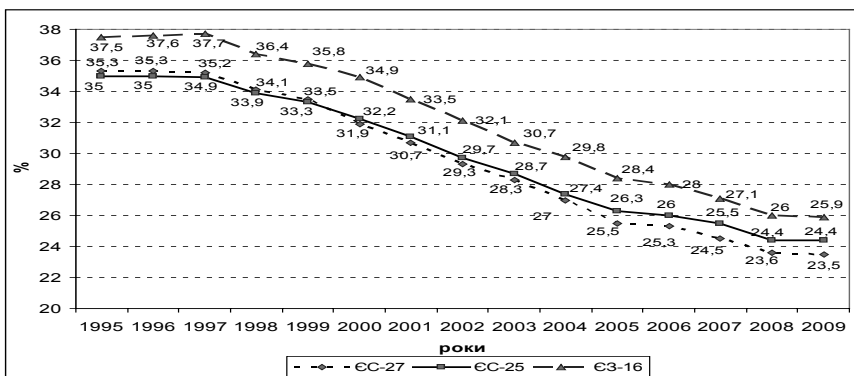


Рис. 1. Динаміка зміни середньої ставки податку на прибуток корпорацій у країнах ЄС-27, ЄС-25 та країн Єврозони, % [2].

на 01.10.2009 р., порівняно з аналогічним періодом минулого року, падіння цього показника склало 35,5% (на 01.10.09 р. надходження склали 22767,5 млн. грн., тоді як на 01.10.08 р. становили 35325,8 млн. грн.) [6]. Це пояснюється різким зниженням показника фінансового результату майже за усіма галузями економіки, зростанням кількості збиткових підприємств та підприємств, що зазнали збитків внаслідок фінансової кризи (рис.2).

Розглянувши динаміку фінансового результату діяльності підприємств за видами економічної діяльності, можна помітити різке зниження цього показника у січні – червні 2009 р., порівняно з аналогічним періодом 2008 р. за всіма видами економічної діяльності. Особливо різке зниження фінансового результату спостерігалось у промисловості (-529,8 млн. грн.), будівництві (-1373,8 млн. грн.), фінансовій діяльності (-7580,3 млн. грн.), у сфері надання комунальних та індивідуальних послуг і сфері культури та спорту (-1696,2 млн. грн.) [7].

У такій ситуації постає потреба у терміновому прийнятті антикризових податкових заходів щодо підтримки підприємств реального сектора, а особливо тих підприємств, що забезпечують зайнятість значної кількості населення. Зрозуміло, що це знизить

обсяги надходжень до бюджету, але допоможе уникнути ще більших втрат. Необхідно обрати такий інструмент податкового стимулювання (податкових пільг), який при мінімальних втратах надходжень до бюджету забезпечить максимальний ефект.

В умовах економічного спаду, коли платники податків відчувають брак фінансових ресурсів, доречними є пропозиції щодо вирішення цієї проблеми через перегляд авансової сплати податків, прискорення та спрощення повернень (відшкодувань) та використання механізму відстрочення термінів сплати податкових зобов'язань [8, 42–45].

Приймаючи рішення щодо надання тих чи інших інвестиційних податкових пільг, слід враховувати, що ефективність від прийняття цих пільг залежить як від чітко прописаного у законі механізму їх надання, так і від бажання платників податків спрямовувати додатково отримані фінансові ресурси на інвестиційні цілі. Останнє ж потребує не тільки стимулювання, але й жорсткого контролю з боку державних податкових органів.

Основними інструментами уникнення оподаткування на сьогодні залишаються ведення подвійної бухгалтерії та слабкі місця в українському законодавстві. Однією з лазівок уникнення оподаткування є норма статті 6 Закону України "Про оподаткуван-

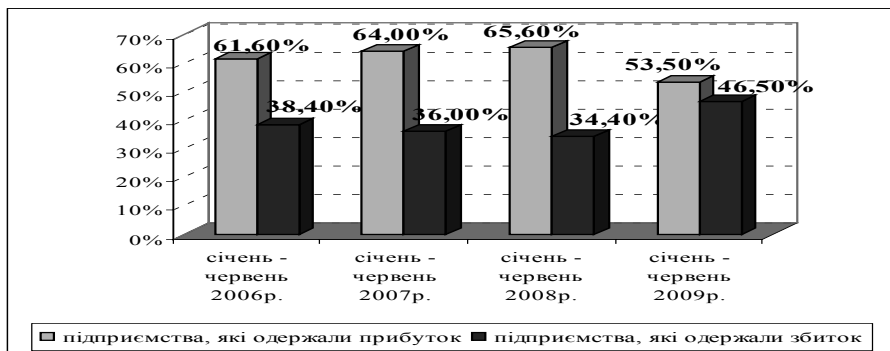


Рис. 2. Динаміка кількості підприємств, що одержали прибуток / збиток у 2006–2009 рр.*

* Складено автором за даними Держкомстату України [7].

ня прибутку підприємств” про перенесення збитків підприємств на наступні податкові періоди. Недоотримання бюджетом великих обсягів податкових надходжень обумовлено тим, що значна частина суб'єктів господарювання звітує про від'ємні господарські результати, при чому частина задекларованих збитків досить часто створюється штучно з метою ухиляння від сплати податків [9, 123]. Тому для посилення контролю за суб'єктами господарювання необхідно зменшити проміжок часу між проведенням податковим органом позачергової перевірки правильності об'єкта оподаткування з чотирьох послідовних податкових періодів до двох. Доцільно також надати право податковому органу проводити позачергову перевірку правильності розрахунку об'єкта оподаткування у разі наявності від'ємного значення об'єкта оподаткування у декларації платника податку за один податковий період, якщо мало місце від'ємне значення об'єкта оподаткування хоча б в одному з попередніх чотирьох послідовних податкових періодів.

Необхідно враховувати, що зниження податкового тиску через зменшення податкової ставки з податку на прибуток підприємств або звільнення від сплати податку дає можливість платнику вивільнені додаткові фінансові ресурси спрямовувати на модернізацію виробництва, але не надає ніяких гарантій, що останнє буде реалізоване, оскільки у даній ситуації немає ніяких зобов'язань з боку платника податку стосовно напрямів використання вивільнених ресурсів. Використання ж цільової податкової пільги гарантує майже 100% використання вивільнених фінансових ресурсів на ті цілі, на які надається дана пільга. Тому зниження сьогодні в Україні ставки податку на прибуток підприємств не призведе до збільшення капіталовкладень підприємств, але дозволить вивільнити обігові кошти підприємств та знизить загальний податко-

вий тиск на економіку, що в умовах кризи теж дуже важливо. Таке зниження є необхідним на період виходу із кризи принаймні на 5 в. п. (до ставки 20%).

Важливим інструментом стимулювання оновлення основних фондів та фактором розширеного виробництва і розвитку економіки є амортизаційні відрахування. Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено деякі податкові пільги при нарахуванні амортизаційних відрахувань. Так, зокрема, у статті 8.6. згідно із Законом України від 12.01.2006 р. № 3333-IV пунктом 8.6.4. встановлено щорічну 20-відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів груп 3 і 4 для технопарків, їх учасників та спільних підприємств при виконанні зареєстрованих у встановленому Законом України “Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків” порядку проектів технологічних парків. Пунктом 8.6.5. згідно із Законом України від 18.12.2008 р. № 694-VI надано право промисловим підприємствам застосовувати щорічну 25-відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів групи 3.

Крім того пунктом 8.6.3 тимчасово до 1 січня 2009 року було встановлено щорічну 20-ти відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів групи 3 для суб'єктів космічної діяльності. Дану норму варто продовжити принаймні на 5 років, встановивши 25-ти відсоткову норму прискореної амортизації основних фондів групи 3 та 4 не тільки для суб'єктів космічної діяльності, а й для галузей судно- та літакобудування.

Разом з тим, необхідно розуміти, що немає прямої залежності між обсягами нарахованої амортизації та фактичним використанням амортизаційних відрахувань на інвестиції. Усе залежить від бажання платника податків спрямовувати вивільне-

ні кошти на інвестиції у виробництво. Тому ефективнішим інструментом активізації інвестиційної діяльності все ж залишається використання цільової податкової пільги, яка дозволить платнику податку зменшити оподатковуваний прибуток на суму фактично здійснених витрат на фінансування капіталовкладень.

У податковому законодавстві України поки що немає чіткого визначення поняття “податкова пільга”. Сформулювати визначення податкової пільги можна, як встановлення особливих умов до платника податків щодо нарахування та сплати податку через сплату ним податку в меншому розмірі або за ставкою 0 відсотків за наявності конкретно визначених підстав. Сплата податку у меншому розмірі може відбуватись як через встановлення пониженої ставки оподаткування, так і через включення до валових витрат частини чи повного обсягу інвестиційних витрат. Включення інвестиційних витрат до валових витрат підприємства є ефективнішим з точки зору цільового використання коштів.

Вихід української економіки з кризи неможливий без модернізації виробництва. З метою прискорення переобладнання виробництва, оновлення техніки і технологій до валових витрат варто відносити також суми витрат, спрямовані на закупівлю нового обладнання, машин та іншої техніки, а особливо якщо в Україні немає їх аналогів, а також витрати, пов’язані з розробкою та випуском нових видів техніки та технології, але не більше 50 відсотків сукупного обсягу таких витрат.

Ефективним податковим заходом також є надання стимулів щодо встановлення на підприємствах очисних споруд через диференціацію ставок з податку на прибуток підприємств. Тому доцільно було б прибуток підприємств, виробнича діяльність яких супроводжується шкідливими викидами

в атмосферу, водойми, та які встановили очисні споруди, оподатковувати перші п’ять років з моменту їх встановлення за ставкою 15 відсотків, наступні роки – за ставкою 25 відсотків до об’єкта оподаткування; а прибуток підприємств, виробнича діяльність яких супроводжується шкідливими викидами в атмосферу, водойми тощо, та які не встановили очисні споруди оподатковувати за ставкою 35 відсотків до об’єкта оподаткування.

Крім інших проблем, невирішеними сьогодні залишаються проблема уніфікації бухгалтерського та податкового обліку та прийняття Податкового кодексу, що значно ускладнює реалізацію ефективної податкової політики в Україні.

Отже, в умовах фінансової кризи, обмеженості фінансових ресурсів та об’єктивної необхідності підтримки підприємств головним завданням постає збільшення податкових надходжень не за рахунок посилення податкового тиску, а завдяки стимулюванню сумлінних платників податків та посиленню контролю за суб’єктами, що ухиляються від сплати податків, усуненню тих протиріч і недосконалостей українського законодавства, що роблять можливим таке уникнення від оподаткування. Податкова політика України повинна бути одночасно направлена на забезпечення необхідного рівня доходів державного бюджету та модернізацію української економіки, яка можлива лише при розробці ефективних інструментів регулювання та стимулювання інвестиційної активності суб’єктів господарювання.

Література

1. Педь І. В., Гусак О. Ю. *Тенденції розвитку Європейського Союзу в податковій сфері в умовах інтеграції // Зовнішня торгівля: право та економіка.* – 2007. – № 6(35). – С. 144–152.
2. *Taxation trends in European Union – Data for the EU Member States and Norway.* – European

Commission. – Luxemburg: Office for Official Publications of European Communities.– 2009 – 384 pp.

3. Алисенов А.С. Налог на прибыль: опыт применения в России и Казахстане // *Вестник Московского университета.* – 2009. – № 1. – С. 50–58.

4. Дадашев А. О стимулирующем потенциале налоговой политики // *Экономист.* – 2009. – № 8. – С. 45–50.

5. Пансков В. Г. О налоговом стимулировании инвестиционной деятельности // *Финансы.* – 2009. – № 2.– С. 37–42.

6. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

7. Офіційний сайт Держкомстату України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

8. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи // *Фінанси України.* – 2010. – № 1. – С. 38–45.

9. Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. – К.: НДФІ, 2008. – 368 с.