

Корнус В.Г.,

аудитор, член спілки аудиторів України, старший викладач Європейського університету, м. Київ

ЕКОНОМІЧНА КОНЦЕПЦІЯ НАДАННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

У статті розглядається один з важливих аспектів функціонування системи оподаткування держави — посилення її регулюючої функції через систему податкових пільг. Пропонується концепція надання податкових пільг для стимулювання економічної активності суб'єктів підприємництва як пільг економічно зумовлених, яка встановлює залежність між наданням податкових пільг і результатами господарської діяльності суб'єктів підприємництва, та зокрема інноваційно-інвестиційною діяльністю.

In the article it is examined one of the important aspects of the state tax system — intensification of its regulating function through the system of tax exemptions. It is proposed the concept of tax exemptions for stimulation of private enterprises' economic activity as economically conditioned exemptions, which establishes the dependence between tax exemptions and private enterprises' results of economic activity, and particularly innovative-investment activity.

Постановка проблеми. Перехід української економіки від планово-адміністративної системи управління до ринкових принципів функціонування визначає підвищений інтерес економістів-науковців до механізмів регулювання економічних процесів в умовах сучасного ринку.

Одним із основних елементів державного регулювання економіки є система оподаткування, адже податки, разом з іншими обов'язковими платежами, забезпечують у сучасних умовах перерозподіл понад 1/3 валового внутрішнього продукту в ринково розвинених країнах.

Податкова система України розбудовувалась у складних умовах трансформаційних процесів економіки. За період розбудови була напрацьована досить об'ємна законодавча база системи оподаткування, проте вона все ще характеризується значною нестабільністю і фіскальною спрямованістю. Для посилення

регулюючої функції податкової системи досліджувались і запроваджувались різноманітні податкові пільги, але проблемою їх функціонування залишається слабкий зв'язок між сумами наданих пільг та активізацією підприємницької діяльності, до того ж фіскальна ефективність оподаткування знижується. Досить широкий спектр пільг у системі оподаткування України у переважній більшості не приводить до покращення економічного стану підприємств, які цими пільгами користуються, натомість створюючи значну нерівномірність податкового навантаження для всіх інших суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання посилення регулюючої функції системи оподаткування через систему пільг досліджувались у численних працях відомих науковців: В. Андрущенко, О. Данілова, Т. Єфіменко, А. Крисоватого, Н. Кучерявенко, І. Луніної, О. Лютого, С. Лондара, П. Мельника, С. Онишко, К. Павлюк, А. Соколовської, В. Суторміної, А. Скрипника, О. Сторожука, Л. Тарангул, Л. Шаблістої, В. Федосова, С. Юрія та в інших.

В роботах науковців відзначається, що економічна ефективність податкових пільг, які застосовувались у системі оподаткування України, досить низька, вони не приводять до економічної активності суб'єктів підприємництва, і це підтверджується такими факторами:

- низький обсяг інвестицій в основний капітал;
- низький обсяг інноваційних робіт, виконаних власними силами організацій;
- високий рівень збитковості економіки України;
- високий ступінь зносу основних засобів;
- стабільне постійне дотування пільгами одних і тих же галузей економіки;
- значне зниження фіскальної ефективності оподаткування;
- законодавчо досить слабо визначались інноваційні та інвестиційні пільги, крім того, спостерігається тенденція до їх згорання;
- структура української економіки має "ресурсний" характер.

Отже, основними невирішеними проблемами у сучасній системі оподаткування залишаються питання створення таких стимулюючих механізмів оподаткування, які б приводили до активізації підприємницької діяльності та не послаблювали фіскальну функцію оподаткування.

Цілі статті. Метою даної статті є розробка пропозицій щодо механізму пільгового оподаткування прибутку, який би приводив до активізації підприємницької діяльності, зокрема до

стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності підприємства, та водночас не послаблював би фіскальну функцію оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. В загальному вигляді сутність регулюючої функції системи оподаткування полягає у можливості держави через діяльність податкового механізму забезпечувати процес регулювання соціально-економічних відносин. Для активізації економічних процесів регулююча функція системи оподаткування проявляється через систему пільг.

Проблемними моментами застосування пільг у системі оподаткування України є такі:

1. Система пільг практично по всіх податках; уже при самому запровадженні податку одночасно запроваджується і система пільг.

2. Пільги в переважній більшості надаються безстроково, надання пільг не залежить від економічних результатів діяльності підприємств, тобто пільги надаються адміністративним методом, вони встановлюються для певних видів діяльності. Така система пільг, з одного боку, не стала в достатній мірі стимулюючим важелем для розвитку тих напрямків підприємництва, які цими пільгами користуються, з другого боку, створила нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів підприємництва, які знаходяться в одних умовах ринкового середовища і, крім того, спричинює втрати по надходженнях до бюджетів всіх рівнів.

3. Простежується тенденція до зростання з року в рік кількості пільг з кожного виду податків.

4. Принцип організації пільг у системі оподаткування України – це зменшення податкового навантаження [10,11,12,13].

Водночас досвід багатьох розвинутих країн Європи, Америки демонструє дещо інший механізм пільг – це застосування диференційованих ставок оподаткування за умови збереження принципів рівності та справедливості податкової системи держави та стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів [6,8].

Аналізуючи систему надання пільг в оподаткуванні в Україні та приклади надання пільг в інших ринково-розвинутих країнах, можна зробити висновок, що пільга як засіб стимулювання активності підприємництва може бути при виконанні таких умов:

– при наданні пільги методом "звільнення" від сплати податку необхідно встановлювати певний період її дії, а не безстроково, як це існує в системі оподаткування України;

- пільга має надаватись методом диференціювання ставок оподаткування;
- пільга повинна мати чітку економічну або соціальну спрямованість;
- пільга повинна мати інноваційну та /або інвестиційну спрямованість[2,7,9].

Просте звільнення від податку не дає економічного ефекту, а тільки створює нерівномірність податкового навантаження, порушення принципів рівності, зниження податкової культури, тінізацію економіки.

У поданій статті ми будемо досліджувати податкові механізми стимулювання інвестиційної діяльності. Інвестиційна діяльність є однією з найважливіших умов стабілізації економіки і переходу до активних відтворювальних процесів. Вона може здійснюватись за рахунок досить широкого кола джерел. Одним із джерел інвестиційних ресурсів може бути інвестиційний податковий кредит, який пропонується запровадити і використовувати для активізації інвестиційної діяльності.

Взагалі кредит (від лат.creditum – позика, борг)—це тимчасове надання у позику товарів або грошей. У податковому законодавстві України термін "податковий кредит" однозначно не визначено. На початку формування власного податкового законодавства Декрет КМУ „Про податок на прибуток підприємств і організацій" від 26.12.1992 N 12-92) давав таке визначення: **"Податковий кредит** – термінова відстрочка податку, який належить до сплати підприємством у бюджет в календарному році [1]." Визначення за економічною сутністю, на наш погляд, правильне. Далі Закони України №168/97-ВР від 1997.04.2003р. „Про податок на додану вартість" та № 889-IV від 2003.05.22, "Про податок з доходів фізичних осіб" дають інші, але різні за своєю сутністю визначення. Між тим, вважаємо, що якраз категорія податкового кредиту є категорією податкового стимулювання економічної діяльності, а не просто звільнення від податку [4, 5] .

Під інвестиційним податковим кредитом будемо розуміти отримання суб'єктом господарювання додаткових коштів за рахунок застосування специфічних, полегшених умов оподаткування, які з часом повертаються до бюджету.

З точки зору оподаткування прибутку, під інвестиційним податковим кредитом ми розуміємо отримання суб'єктом господарювання додаткових коштів за рахунок зменшення оподаткованого прибутку. Але оскільки ми вживаємо термін " податковий кредит", то маємо на меті пропозицію такого механізму, який би

з часом приводив до повернення наданих коштів, і повернення у більшому розмірі. Адже принципами кредитування є: цільове спрямування; строковість кредитування; повернення; оплата.

Таким чином податковий механізм інвестиційного кредиту, маючи на меті надання додаткових коштів і саме з метою інвестиційної діяльності, тобто придбання нових чи реконструкцію вже діючих основних засобів, має через певний проміжок часу приводити до бюджетних надходжень коштів (у вигляді податків) у більших розмірах. Механізм інвестиційного податкового стимулювання, що застосовується у багатьох ринково розвинутих країнах, передбачає зменшення оподаткованого прибутку на певний % від вартості впроваджених інвестицій. Аналіз систем оподаткування інших країн показує, що в середньому це є 20–25%. На підставі цього можна говорити і про запровадження в системі оподаткування України аналогічних інвестиційних податкових пільг.

Придбання підприємством капітальних інвестицій, це, по суті, уже свідоме збільшення підприємством свого оподаткованого прибутку, адже витрати на інвестиції не відносяться до валових витрат у податкового обліку. Тому наші підприємці і не поспішають впроваджувати капітальні інвестиції, вважаючи, що і так працюють з надмірним податковим навантаженням. Тому система оподаткування повинна піти назустріч господарським операціям вкладення коштів у необоротні активи. Фактично, інвестиційна пільга має з точки зору оподаткування таку сутність: віднесення цього ж відсотку придбаних необоротних активів до валових витрат. Наші пропозиції щодо такого механізму є пільгами економічно зумовленими і ґрунтуються на таких засадах:

– Для застосування інвестиційної пільги пропонується брати до уваги приріст капітальних інвестицій протягом кварталу. Причому приріст капітальних інвестицій, введених в експлуатацію, тільки тоді буде давати позитивний економічний ефект. Це буде позитивна різниця статей балансу рахунків 10.

– Інвестиційна пільга застосовується протягом наступного, за аналізованим кварталом, тобто зменшуємо оподатковуваний прибуток наступного кварталу, відповідно.

– Якщо наступний квартал не дав приросту капітальних інвестицій, то в подальшому податкова інвестиційна пільга не застосовується.

Норми амортизації на сьогодні встановлені згідно з п. 8.6. Закону України " Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94–ВР від 28.12.1994 р. (із змінами та доповненнями) [3] у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних

фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 відсотки; група 2 – 10 відсотків; група 3 – 6 відсотків; група 4 – 15 відсотків.

Побудуємо модель інвестиційної пільги при оподаткуванні прибутку підприємств, виходячи з таких умов:

– зменшуємо оподатковуваний прибуток на величину, яка дорівнює 20% від приросту капітальних інвестицій протягом кварталу, який аналізуємо;

– зменшення надходжень до бюджету при цьому від податку на прибуток компенсуємо за рахунок нарахування ПДВ на амортизацію введених основних фондів, як складову частину доданої вартості;

– обґрунтування окупності пільги розроблені на базі проведеного теоретичного дослідження та узагальнення автором економічної сутності доданої вартості з метою оподаткування. Додана вартість у механізмі оподаткування ПДВ – це амортизація, витрати на оплату праці та прибуток, тобто у загальному вигляді можна запропонувати таку формулу:

$ДВ = А + V + m$, де: (1).

$ДВ$ – створена додана вартість,

$А$ – нараховані амортизаційні відрахування,

V – витрати на оплату праці,

m – прибуток.

При придбанні основних засобів у подальшій господарській діяльності при створенні нового продукту і його продажу, підприємство, включаючи до новоствореної вартості амортизаційні нарахування, фактично нараховує на ці суми ПДВ і поступово сплачує його до бюджету.

Умовні дані для всіх чотирьох груп основних фондів при існуючій ставці оподаткування прибутку 25% та інвестиційній пільзі 20% зведено в Таблиці 1 та 2.

Оподатковуваний прибуток при застосуванні інвестиційної пільги (колонка 7 Таблиці 1) визначається як різниця між оподатковуваним прибутком первинним (колонка 2 Таблиці 1) та величиною у 20% від приросту основного капіталу (колонка 5 Таблиці 1).

– Зміна податку на прибуток (зменшення його) зведено в колонку 9 Таблиці 1.

– На приріст основного капіталу відповідно до групи та норм амортизації нараховано амортизацію за квартал (колонка 4 Таблиці 2).

– Визначаємо нарахований ПДВ на суму амортизації як на

частину новоствореної (доданої) вартості відповідно до формули (1) (колонка 5 Таблиці 2), який і буде компенсувати зменшення податку на прибуток (далі компенсуючий ПДВ).

– Компенсуючий ПДВ дорівнює зміні (зменшенні) податку на прибуток.

– Амортизація, яка має бути нарахована при забезпеченні цього компенсуючого ПДВ, визначена у колонці 7 Таблиці 2.

– Далі визначаємо, протягом якого періоду (кварталів та відповідно років) непрямий податок – податок на додану вартість компенсує втрату від податку на прибуток (колонки 8 та 9 Таблиці 2).

На підставі розрахункових даних можна зробити такі висновки:

– Розрахунковий період компенсації незначний: Група 4 – 0,4 роки, група 2 – 0,6 років, група 3 – 1,0 рік, група 1 – 3,1 року.

– Реально треба розуміти те, що період компенсації буде менший, адже ми не враховуємо збільшення (приріст) виробництва продукції при технічному переозброєнні (оснащенні підприємства новими основними засобами), яке дасть як приріст непрямих податку ПДВ, так і відповідно збільшення оподаткованого прибутку внаслідок можливого росту рентабельності та/або внаслідок приросту виробництва продукції.

– Інвестиційна діяльність підприємства є надзвичайно важливим і обов'язково необхідним фактором для економічного зростання і навіть незначний період бюджетної компенсації при цьому є цілком виправданим.

Аналогічна концепція пропонується нами при впровадженні інноваційної пільги при оподаткуванні прибутку підприємств. Придбані інноваційні продукти—це необоротні активи, які шляхом амортизації переносять свою вартість на створюваний продукт. До інноваційних активів відносять також основні засоби, крім того, нематеріальні активи. Строк амортизації нематеріальних активів визначається п.8.3.9 Закону України " Про оподаткування прибутку підприємств" [3] та застосовується лінійний метод, за яким кожний окремий вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його першої вартості з урахуванням індексації згідно з підпунктом 8.3.3 цієї статті протягом строку, який визначається платником податку, самостійно виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. З практики відомо, що в середньому строк використання нематеріальних активів 3-5 років. Тобто строк амортизації не-

матеріальних активів аналогічній амортизації четвертої групи основних засобів, при впровадженні інвестиційної пільги щодо яких, як було описано вище, строк компенсації такої пільги через механізм непрямого оподаткування ПДВ становить всього близько 2 років.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У статті запропоновано посилення регулюючої функції системи оподаткування через економічну концепцію побудови пільг, яка встановлює залежність між наданням податкових пільг та результатами господарської діяльності суб'єктів підприємництва, це може бути зокрема інноваційна, інвестиційна діяльність, створення нових робочих місць, розширення асортименту продукції, збільшення кількісних та якісних показників продукції та інші. Конкретно в роботі розглядається інноваційно-інвестиційний механізм податкових пільг.

Запропонована концепція побудови пільг передбачає балансування стимулюючої та фіскальної функції податків, тобто поєднання наповнюваності бюджету одночасно з активізацією господарської діяльності. При застосуванні інноваційних та інвестиційних пільг у прямому оподаткуванні прибутку окупність пільги обґрунтована через механізм збільшення доданої вартості при нарахуванні амортизації введених в експлуатацію активів і компенсування бюджетних втрат через збільшення нарахування ПДВ.

Підсумовуючи проведений аналіз, можна зробити висновок, що запропонований механізм інвестиційно-інноваційного податкового стимулювання безумовно має позитивний економічний ефект. Пропонується надавати податкову пільгу не адміністративним, а економічним методом, тобто в залежності від результатів господарської діяльності суб'єктів підприємства. Пропонується запровадити інвестиційну та інноваційну пільгу в прямому оподаткуванні шляхом зменшення оподаткованого прибутку на величину, яка дорівнює 20% від приросту капітальних інвестицій та/або впроваджених інновацій на підприємстві протягом звітного кварталу. Приріст капітальних інвестицій та інновацій приводить до економічного росту результатів діяльності підприємства, а податкова пільга компенсується через непряме оподаткування ПДВ на амортизаційні нарахування та загальне збільшення податкових надходжень від зростання обсягу випуску продукції, реалізації товарів (робіт, послуг).

Таблиця 1.
 Модель інвестиційної пільги
 в оподаткуванні прибутку підприємств.

№		1			2			3		
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
Опод. прибуток, грн	Ставка податку на прибуток, %	Податок, Грн.	Приріст Необоротних активів (НА) протягом кварталу, Грн.	Под. пільга – зменшення оподатковуваного прибутку на % від приросту НА.	Опод. прибуток з врахуванням пільги, грн	Податок на прибуток, після застосування пільги, грн.	Зменшення податку на прибуток, грн.			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	98 000,00	24 500,00	500,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	90 000,00	22 500,00	2 500,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	80 000,00	20 000,00	5 000,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	80 000,00	20 000,00	5 000,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	98 000,00	24 500,00	500,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	90 000,00	22 500,00	2 500,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	80 000,00	20 000,00	5 000,00			
100 000,00	25,0	25 000,0	10 000,0	20%	80 000,00	20 000,00	5 000,00			

	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00
	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
	25 000,0	25 000,0	25 000,0	25 000,0	25 000,0	25 000,0	25 000,0	25 000,0
	100 000,0	10 000,0	10 000,0	50 000,0	100 000,0	100 000,0	100 000,0	100 000,0
	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%	20%
	80 000,00	98 000,00	98 000,00	90 000,00	80 000,00	80 000,00	80 000,00	80 000,00
	20 000,00	24 500,00	24 500,00	22 500,00	20 000,00	20 000,00	20 000,00	20 000,00
	5 000,00	500,00	500,00	2 500,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00

Таблиця 2.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Приріст НА, грн	Група Основних засобів	Норма амортиз., % на квартал	Амортизація за квартал, грн.	ПДВ, нараховується на амортизацію, грн.	ПДВ компенсуючий.	Амортизація для компенсування пільги, грн.	Період амортизації, квартал	Період амортиз., рік
1	50 000,0	3	6	3000	600	2 500,00	12500	4,2	1,0
	10 000,0	3	6	600	120	500,00	2500	4,2	1,0
	100 000,0	3	6	6000	1200	5 000,00	25000	4,2	1,0
2	50 000,0	4	15	7500	1500	2 500,00	12500	1,7	0,4

	10 000,0	4	15	1500	300	500,00	2500	1,7	0,4
	100 000,0	4	15	15000	3000	5 000,00	25000	1,7	0,4
3	50 000,0	2	10	5000	1000	2 500,00	12500	2,5	0,6
	10 000,0	2	10	1000	200	500,00	2500	2,5	0,6
	100 000,0	2	10	10000	2000	5 000,00	25000	2,5	0,6
4	50 000,0	1	2	1000	200	2 500,00	12500	12,5	3,1
	10 000,0	1	2	200	40	500,00	2500	12,5	3,1
	100 000,0	1	2	2000	400	5 000,00	25000	12,5	3,1

Література

1. Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій" від 26.12.1992 р. – № 12-92.
2. Єфименко Т. Пільги у системі оподаткування в Україні // Вісник Української Академії державного управління.– 2001.– С. 255-261.
3. Закон України " Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94–ВР від 28.12.1994 р. (із змінами та доповненнями).
4. Закон України " Про податок на додану вартість" №168/97-ВР від 03.04.1997 р. (із змінами та доповненнями).

5. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб" № 889-IV від 22.05.2003 р.

6. Захарін А.В. Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку. // Фінанси України. – 2005. – №2. – С. 92-100.

7. Корнус В.Г. Пільги як чинник та нерівномірність податкового навантаження. // Економіка та управління. – 2004. – №3. – С. 33-39.

8. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків. // Фінанси України. – 2006. – №1. – С. 31-37.

9. Павлюк К.В. Ефективність надання податкових пільг. // Фінанси України. – 2002. – №1. – С. 34-40.

10. Соколовська А. М., Луніна І. О., Єфименко Т. І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість. // Фінанси України. – 2005. – №10. – С. 6-18.

11. Соколовська А., Луніна І. Визначення категорії "податкова пільга" та його практичне значення. // Економіка України. – 2005. – №9. – С. 21-30.

12. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки. // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 65-81.

13. Сторожук О.В. Регулювання підприємницької діяльності через податковий механізм. // Вісник податкової служби України. – 2006. – №4. – С. 58-61.