



Андрій КІЗИМА

## АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ

*Визначено негативні моменти податкового прогнозування та планування. Охарактеризовано основні чинники, які впливають на стан виконання плану податкових надходжень і окреслено напрямки вдосконалення процесу податкового планування та прогнозування в ринкових умовах господарювання.*

*Certainly negative moments of tax prognostication and planning. Basic factors which influence on the state of implementation of plan of taxes receipts and outlined directions of perfection of process of the tax planning and prognostication in the markets conditions of menage are described.*

Реалізація державою господарських, управлінських, соціальних та інших функцій неможлива без створення адекватної економічної бази. Матеріальним втіленням такої бази є бюджет. Бюджети різних рівнів значною мірою формуються за рахунок податкових надходжень. Планування дохідної частини бюджетує, по суті, плануванням податкових платежів. Між тим існує ряд факторів, які ускладнюють податкове прогнозування і планування, а саме:

1. Відсутність методологічного забезпечення проектування дохідної частини бюджетів, раціональної системи прогнозування і планування податкових надходжень. Як свідчить практика, вдосконалення потребує не тільки інформаційно-аналітична база, а й самі методи розрахунку планових показників та аналізу їх виконання.

2. Робота над проектуванням доходів бюджету не повинна ґрунтуватися тільки

на макроекономічних показниках і потребі збалансування бюджету. Не обхідно враховувати реальний стан сплати податків, можливість негрошових надходжень, вплив законодавчих рішень з питань оподаткування, особливо у територіальному розрізі.

3. Нереалістичність бюджетних параметрів поряд з широкою практикою внесення упродовж бюджетного року змін до системи оподаткування значною мірою формують підґрунтя подальшого виникнення неплатежів до бюджету. Доходи бюджету на кожен наступний рік затверджуються у більшому розмірі, ніж їх фактичне виконання у попередньому році. Фактичні макроекономічні показники (інфляція, ВВП, обсяги виробництва) на момент затвердження бюджету суттєво відрізняються від прогнозованих макроекономічних показників, взятих за основу при плануванні. Фактичний рівень доходів

також свідчить про занадто нереальні цифри закладених до бюджету обсягів надходжень. Практика свідчить про методологічну слабкість процесу підготовки проекту державного бюджету України, наявність надто оптимістичних підходів до визначення показників дохідної частини бюджету, широке застосування хибного планування “від досягнутого”, неврахування суттєвих економічних чинників.

Перераховані вище недоліки безпосередньо впливають на виконання плану податкових надходжень, а відповідно і дохідної частини бюджетів, що, в свою чергу, спричиняє напруженість у суспільстві.

Питанням податкового прогнозування і планування багато уваги приділяли такі вітчизняні вчені як Вишневецький В. П., Липницький Д. В., Каламбет С. В., Крисоватий А. І., ОгоньЦ. Г., Тарангул Л. Л. Проте вважаємо, що проблеми податкового прогнозування і планування досліджені ще недостатньо, тому що цей процес є динамічним у своєму розвитку і фактори впливу на нього постійно змінюються.

Вважаємо за доцільне у даній публікації розглянути суб'єктивні та об'єктивні фактори, що впливають на стан виконання податкових надходжень. До них можна віднести:

1. Часта зміна окремих податкових законів, а також велика кількість поточних змін до законів з питань оподаткування. Особливо це стосується Закону України “Про податок на додану вартість” та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Станом на 01.01.2005 року статус діючих мають 1925 нормативно-правових актів, що стосуються питань оподаткування. Серед них: 587 – наказів та інших нормативно-правових актів міністерств і відомств; 542 – постанов Кабінету Міністрів України; 536 – Законів України; 93 – Указів Президента; 47 – конвенцій; 54 – розпоряджень Кабміну; 29 – постанов Верховної Ради; 27 – угод; 10 – Декретів Кабміну. Більше

ніж 363 нормативно-правових актів стосуються ПДВ, 278 – податку на прибуток, 260 – акцизного збору [4, 192].

2. Спрощені технології оподаткування застосовуються для оподаткування окремих видів підприємницької діяльності, або окремих підприємницьких структур і ніколи не поширюються на всіх платників податків. В Україні спрощені технології використовуються для оподаткування малих форм підприємництва. Однозначного тлумачення впливу спрощених форм оподаткування на стан податкових надходжень у державі немає. Але податкова служба вважає, що вони призводять до зменшення податкових надходжень як за рахунок зменшення кількості податків, які сплачують спрощенці, так і за рахунок того, що багато з них працюють у тіні.

3. Податкові канікули – це звільнення від сплати окремих податків, зборів і обов'язкових платежів суб'єктів підприємницької діяльності на певний термін з метою залучення інвестицій (в т. ч. й іноземних) у розвиток пріоритетних галузей економіки, зменшення податкового навантаження і т. д. Зрозуміло, що у короткостроковій перспективі такі дії призведуть до зменшення рівня податкових надходжень, але у довгостроковій перспективі може відбутись зворотній процес, наприклад за рахунок розширення бази оподаткування.

4. Легалізацію неоподаткованих доходів пропонується здійснити у вигляді податкової амністії шляхом легалізації тіншового капіталу, що повинно бути підкріплене подальшим контролем за великими витратами з боку відповідних державних органів. Економічну ефективність від проведення податкових амністій можна показати на прикладі наступних країн: у Ірландії у 1988 році було залучено додатково в економіку 1,5 млрд. дол. США, в Індії – 2,5 млрд. дол. США, у Казахстані – 500 млн. дол., у США (по окремих штатах) – у межах 2 млрд. дол. США. Що стосується

успіху проведення податкових амністій, то у цьому зв'язку доцільно навести висновки Об'єднаного комітету Конгресу США з оподаткування (1997 р.), де зокрема вказується, що у довгостроковій перспективі амністія зменшує добросовісність податкоплатників і внаслідок цього, зменшується рівень податкових надходжень. Був наведений розрахунок економічної ефективності загальнодержавної податкової амністії, якби Конгрес прийняв рішення про її проведення у 1977 р. За оцінками спеціалістів, у перший рік амністії було б зібрано додатково близько 4,2 млрд. доларів США. Але у наступні роки податкові надходження значно б зменшились і за період у 9 років бюджет недоотримав би у загальному 8 млрд. доларів. Таким чином, у довгостроковій перспективі податкова амністія економічно недоцільна і носить характер короткострокової вигоди [5, 33].

5. Податкове навантаження. Більшість економістів вважає, що в Україні, в останні роки, рівень податкового навантаження коливається у межах 35–40% ВВП. Цей показник відповідає як середньоєвропейським міркам, так і показникам країн з перехідною економікою. Більше того, ті з них, котрі стягують відносно високі податки (Чехія, Хорватія, Угорщина, Словаччина, Польща), мають можливості краще фінансувати розвиток людського капіталу і НТП, демонструють сталі темпи економічного зростання. І навпаки, країни, що не можуть фінансувати суспільні потреби у достатніх (за сучасними підходами) масштабах, належать до найбільш бідніших і слаборозвинутих. В Україні "корінь зла" не стільки у високих податкових ставках, скільки у нерівномірності оподаткування, яка породжена надмірними податковими пільгами, у звільненні від оподаткування окремих галузей, регіонів та підприємств; у появі СЕЗ і ТГР. Якщо не враховувати у ВВП натуральну складову (продукцію, вироблену у домашніх госпо-

дарствах для внутрішнього споживання), то рівень податків разом з нарахуваннями на оплату праці складе більш, ніж 50%. А якщо не враховувати всіх податкових пільговиків, то рівень оподаткування доходів добросовісних платників складе 70% [4, 67]. Є дані щодо податкового навантаження, які свідчать про наступне: середні сукупні податкові вимоги до підприємств України складають у 2005 році 48–49% створюваної у країні доданої вартості; в середньому до 62% індивідуальних доходів працюючих громадян сплачується ними через податкову систему до бюджету і пенсійного фонду; для пенсіонерів та інших соціально незахищених прошарків населення податкове навантаження сягає 47,5% їх індивідуальних доходів. Загальне податкове навантаження на економіку (і на суб'єктів господарювання, і на сім'ї) у формі сукупних вимог до платників податків складає станом на 2005 р. біля 83,5% від обсягу ВВП України [4, 67]. За даними Всесвітнього банку, у країнах з аналогічним Україні рівнем ВВП на душу населення податковий тиск у два рази нижчий, і, навпаки, аналогічний рівень податків спостерігається у високо розвинутих країнах, де рівень ВВП і доходи населення в десятки разів вищі, ніж в Україні. Така податково-бюджетна політика одночасно з низькою ефективністю використання бюджетних ресурсів є однією з причин тіньової економіки.

З одного боку, різке зниження податкового тиску сприятиме збільшенню вільних коштів у підприємств, проте з іншого – у короткостроковій перспективі, скоротить доходи бюджету, а відтак та можливість впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства в цілому. На думку експертів, часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становить від 0,5 до 2 років. А зміни в темпах економічного

зростання проявляються ще пізніше. Розрахунки, проведені по країнах Європи за 35 річний період, показали, що скорочення податкового тиску на 10 процентних пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5–1 процентний пункт на рік [3, 94]. Наведені дані свідчать, що саме по собі зниження рівня податкових ставок не вестиме до збільшення бази оподаткування, достатньо значного, щоб компенсувати це зниження для бюджету. Сподівання на те, що зниження ставок оподаткування негайно суттєво зменшить обсяг тіньової економіки, можуть й не виправдатись, і база оподаткування в такому разі автоматично не зростає. Структури, що звикли працювати в “тіні” і налагодили відповідні схеми розрахунків та збуту, навряд чи добровільно почнуть свою легалізацію навіть за умов пом'якшення податкового тиску.

Крім того, податкове навантаження в Україні характеризується надзвичайною нерівномірністю і несправедливістю розподілу на різних платників податків. Для суб'єктів господарювання така нерівномірність сформувалась внаслідок:

- запровадження спеціальних систем оподаткування для сільського господарства, суб'єктів малого бізнесу, а також підприємств, що діють на території спеціальних економічних зон, технопарків та зон пріоритетного розвитку;
- законодавчого встановлення звільнення від сплати або знижок ставок податків в окремих секторах економіки;
- додаткових надвисоких податкових зобов'язань для таких державних монополістів, як газо- й нафто-транспортні підприємства. В цих умовах платники податків використовують всі можливості уникнення своїх зобов'язань;
- неофіційних домовленостей між платниками податків і органами

справляння податкових платежів про зменшення сум платежів за допомогою заниження обсягів доходів та інших предметів оподаткування. Особливо широко використовується механізм домовленостей з найбільшими платниками податків, торговельно – посередницькими, фінансовими, крупними корпоративними та багатогалузевими структурами. Очевидно, що саме тут бюджет втрачає найбільшу суму надходжень;

- свідомого ухилення підприємств від своїх зобов'язань шляхом фальсифікації звітності про свою діяльність, майно та рівень доходності. Несплата законно встановлених податків за допомогою неофіційних (корупційних) змов між податківцями і платниками податків разом з самочинним ухилянням підприємств від оподаткування вартує, як мінімум, 34,0% ВВП;
- на відміну від тих, хто отримує помірковану зарплату і сплачує усі зобов'язання з податку на індивідуальні доходи, високооплачувані працівники, крупні підприємці, власники великих майнових активів через високе оподаткування фондів зарплати (пенсійного і державних соціальних) приховують дійсні суми своїх доходів, повністю або частково ухиляються від зобов'язань. Масштаби таких ухилень можна оцінити у 20–30% від сплачених сум податку на доходи фізичних осіб – тобто усуму 3,0–5,0% млрд. грн. або 0,8 –1,0% ВВП України у 2005 р. [6, 8].

6. Оптимізація податкових ставок. Теоретичний зміст даного процесу полягає в досягненні відносної рівності між податковими функціями: фіскальною і регулюючою. На практиці їх паритет є дуже важливим.

Побудова раціональної податкової системи залежить від економічно обумов-

леної її внутрішньої структури і, перш за все, від розміру податкових ставок. Градація податкових ставок представляє собою важливу частину податкового регулювання. Розрахунок оптимального рівня податкових ставок – процес надзвичайно складний і трудомісткий. Тут, насамперед, необхідним є економічне обґрунтування з метою оптимізації державних 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 приводить до штучного зростання показників валового внутрішнього продукту і зтягує в обіг номінально існуючу грошову масу.

Крім того, недостатнім є знаходження лише оптимальної ставки того чи іншого виду податку, при цьому необхідно побудувати взаємопов'язану систему податкових ставок.

Знаходження оптимального розміру податкових ставок є процесом складним і суперечливим, але життєво необхідним для обґрунтування бюджетно-податкової політики держави.

Що стосується підвищення податкових ставок, то згідно теорії американського економіста Артура Лаффера, в міру зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає еластичнішою, що якраз і зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази і ухилення від сплати податків.

Американський економіст Артур Лаффер теоретично обґрунтував та графічно дослідив залежність між нормою оподаткування в державі та доходами бюджету (оптимальна норма оподаткування, за А. Лаффером, становить 30–35%). Проте останнім часом все частіше лунають спростування основних посту-

латів теорії А. Лаффера як в теоретичному, так і практичному сенсі. Скажімо, у ряді скандинавських країн, де тривалий час зберігається один з найвищих рівнів оподаткування у світі – понад 40% ВВП, але слабо розвинута корупція і підтримується явно виражена залежність між сплаченими податками й зворотним потоком суспільних послуг, розміри тіньової економіки оцінюються як найнижчі в Європі (наприклад, у Норвегії вони менші за 10% ВВП).

Але, одночасно з цим, дослідження перехідних економік у багатьох країнах не підтверджують чітко окресленої негативної залежності між зміною ВВП та рівнем податків. Економіку держав, які справляють вищі податки, характеризують значні і 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, які можуть прямо чи опосередковано (через зростання платоспроможного попиту) сприяти розвитку виробництва, а отже, ізбільшенню у подальшому доходів бюджету. Але динаміку виробництва та надходжень до бюджету визначають значно більше факторів. Світовий досвід переконує, що без паралельного вирішення ряду 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 необхідним є комплексний підхід, що враховує відносні переваги чи недоліки зміни як обсягів податкових надходжень, так і державних витрат, фінансованих за рахунок останніх.

Концепція Лаффера як, на перший погляд, простий і ефективний шлях розв'язання економічних проблем, знайш-

ла практичне застосування у заходах податкової політики адміністрації Р. Рейгана (США), яка суттєво скоротила податки нації, в надії, що надходження в кінцевому рахунку збільшаться. Розрахована на 8 років програма передбачала масштабні запозичення коштів, щоб за рецептом А. Лаффера компенсувати зниження податків за схемою: на той час, доки податків надходить менше, позичати, щоб потім, за рахунок зумовленої скороченням податків розширеної економічної бази оподаткування нарощувати бюджетні доходи й розпочати погашення боргів. За цим сценарієм адміністрація Рейгана побудувала гігантську боргову піраміду – біля 3 трильйонів доларів [4, 73]. Наслідками проведеної реформи було: федеральний бюджет змінився з майже збалансованого у 1979 році до дефіциту в 200 млрд. дол. США після 1983 р. Тільки через роки була створена можливість демонтажу боргової піраміди за рахунок бюджетних лишків [3, 94].

Те, що в принципі ймовірна ситуація, коли зниження ставок надмірних податків призводить до збільшення податкових надходжень, не викликає особливих заперечень. Сумніви виникають в іншому плані, а саме: чи може зниження податків означати збільшення доходів бюджету в конкретних умовах даної країни, а якщо може, то який проміжок часу буде потрібен, аби неминуче первісне скорочення податкових надходжень було компенсоване. Американський економіст А. Мардсен проаналізував зв'язок економічного зростання та рівня податків у 70-х роках ХХ століття у двадцяти країнах світу. У десяти з них застосовувались високі податки, а в десяти – низькі. У країнах з низькими податками швидше зростали зайнятість, капіталовкладення, продуктивність праці та загалом був вищим рівень економічного зростання. Більше того, якщо у в країнах з низькими податками інвестиції зросли на 9%, то в країнах

з високими вони скоротилися в середньому на 1% [2, 27].

Зниження ставок оподаткування має відбуватися поступово та поетапно і обов'язково компенсуватися синхронним розширенням податкової бази. Надмірне зниження ставок може втягти українську економіку до спіралі зниження ефективності бюджетної політики. Класична ліберальна схема взаємозв'язку податків і економіки виглядає наступним чином: зниження податків – активізація виробництва – збільшення податкової бази – зростання податкових платежів. У цій схемі немає місця підвищенню податкового тиску. Зростання податкових платежів, яке можна спостерігати, відбувається не внаслідок комплексного зниження податків, а внаслідок пожевлення економіки, зростання обсягів виробництва. У ланцюжку податки – виробництво, сьогоднішнє зниження податків є залежним, не самостійним фактором, а відповідно не може бути стійким. Зростання виробництва не пов'язане із зниженням податків, їх паралельний рух є випадковим. Загальний курс на зниження податків є вірним у довгостроковій перспективі, але на сьогоднішній день, при існуванні в державі величезних потреб у податкових ресурсах на погашення зовнішнього боргу, утримання соціальної сфери, армії, він може бути і помилковим.

7. Непередбачуваність поведінки платників податків, які працюють в окремих галузях економіки: паливно-енергетичному, гірничо-металургійному комплексі, сільському господарстві, експортних напрямках, а часто і несприйняття запропонованих податкових рішень.

8. Залежність надходжень до бюджету від рівня податкової дисципліни і культури, а часто і від політичної ситуації. Про рівень податкової дисципліни свідчать дані про структуру погашення податкового боргу у 2004 році: всього було мобілізовано в

рахунок погашення податкового боргу – 6967,1 млн. грн., у тому числі за рахунок: добровільного погашення податкоплатниками – 4592,9; реалізації майна – 735,3; за рахунок сплати податкового боргу підприємствами, до яких були розпочаті процедури банкрутства – 1200,0; шляхом вилучення готівки – 164,6; шляхом застосування адмінарештів – 146,5; за рахунок реалізації майна в судовому порядку і продажу майна банкрутів – 127,8 [4, 75].

9. Практично ворожий характер відносин між платниками податків і податківцями. Такий характер відносин склався через цілу низку причин, серед яких: взаємна недовіра між двома сторонами, викривлення, необґрунтовані ускладнення і довільні тлумачення податковою службою податкового законодавства; фактична відсутність презумпції невинності щодо бізнесменів; наявність феномену їх загальної провини; необґрунтоване самоочинне завищення податківцями своїх адміністративних та службових повноважень; бюрократичне свавілля і безкарність за корупцію. В атмосфері беззаконня й ворожнечі крупні господарюючі суб'єкти вдаються до встановлення відносин з податківцями, які базуються на лобіюванні інтересів та двосторонніх домовленостях. У підсумку, це зменшує фактичні податкові зобов'язання суб'єктів господарювання і надходження до бюджету.

10. Необхідно враховувати ряд важливих економічних чинників, які відчутно знижують податковий потенціал держави. Це, насамперед, збитковість підприємств. Загальна сума збитків склала у 2004 році 17,7 млрд. гривень, при загальній сумі прибутку у 60,6 млрд. гривень. Відсоток збиткових підприємств склав – 33,7, а у такій галузі як транспорт і зв'язок – 43,2, у промисловості – 39,3 відсотки [4, 76]. Суперечливим є і питання про ефективність рішень щодо списання та реструктуризації податкової заборгованості. З однієї сторони, завдяки можливості

отримувати відстрочку чи розстрочку сплати податкової заборгованості, а також задекларованих платежів до бюджетів до настання строків їх сплати, платники можуть вільно користуватися власними коштами, уникнути реалізації майна, що перебуває у податковій заставі. Суб'єкти господарювання отримують можливість використовувати обігові кошти для розвитку і нормального функціонування виробництва.

До недоліків такого явища необхідно віднести наступне. Фактично сплачується тільки частка реструктуризованої суми і щорічно залишається непогашеною 25–30 відсотків суми реструктуризованої заборгованості, що збільшує недоїмку. Тобто, до поточних податкових зобов'язань додаються реструктуризовані і заборгованість накопичується вже за цими загальними сумами.

Ці всі фактори призводять не лише до незадовільного наповнення бюджету, але і завдають суттєвої шкоди основоположним принципам, які становлять запоруку дієвості оподаткування. Порушуються принципи рівномірності, оскільки у кінцевому підсумку у програші залишаються законослухняні платники податків. Питання покращення фінансового стану платників податків при цьому залишаються невирішеними. Крім того, такі рішення ставлять податкоплатників у нерівні умови та провокують тенденції очікування реструктуризації та списання замість прагнення своєчасно виконати зобов'язання перед бюджетом.

#### 11. Податкові пільги.

Податкові пільги – це форма практичної реалізації регулюючої функції податків. Податкове пільгування є одним з основних інструментів проведення податкової політики і методів державного податкового регулювання.

Податкові пільги згідно основ податкового права – це надання переваги, часткове або повне звільнення від вико-

нання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання.

В економічній літературі зустрічається визначення, згідно якого податкові пільги – це право суб'єкта господарювання (юридичної або фізичної особи), передбачене чинним законодавством, на повне або часткове звільнення від оподаткування.

Пільги відображають соціальну суть податків, спрямованість податкової політики держави.

Податкові пільги є одним з елементів податкової політики та переслідують як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. В умовах ринкових відносин податкові пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Системний облік пільг в оподаткуванні був запроваджений ДПА України, починаючи з 1997 року (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).

Несплата податків та інших обов'язкових платежів внаслідок як законодавчих пільг, так і тінізації бізнесу у 2005 р. буде дорівнювати 43,5% ВВП України або біля 187 млрд. грн. Вагомість офіційних податкових знижок, пільг та звільнень від оподаткування можна оцінити у 9,5% від ВВП [6, 2].

Державна податкова адміністрація не уповноважена встановлювати пільги в оподаткуванні, вони встановлюються Верховною Радою України. Завданням державної податкової служби є контроль за дотриманням платниками податкового законодавства, обґрунтованістю користування пільгами.

Зростання обсягів пільг різко обмежує базу оподаткування, але дозволяє послабити податковий тиск на платника.

Найвагомішими у сумі залишаються пільги платникам за податком на додану вартість – 83,1% у структурі пільг [7, 131]. Тенденція до розширення системи пільг з ПДВ обумовлена двома групами чинників. До першої групи слід віднести чинники, пов'язані з особливостями цього податку взагалі і його справляння в Україні зокрема, які полягають у тому, що ПДВ як універсальний акциз справляється з усіх видів товарів, робіт, послуг. Між тим, серед них є такі, що задовольняють життєво необхідні потреби громадян і мають обкладатися внаслідок цього на пільгових засадах. Оскільки ПДВ в Україні справляється за двома ставками, можливості вибору видів пільг є обмеженими. Тоді як в більшості розвинутих і постсоціалістичних країн, окрім стандартної та нульової, застосовуються й інші пільгові ставки податку, використання яких дозволяє проводити регулюючу податкову політику і в той же час зменшувати втрати бюджету, на відміну від ситуації, коли товар звільняється від ПДВ чи оподатковується 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 чинники суто суб'єктивного характеру, пов'язані з лобюванням в 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 або стимулювання яких дозволяє розв'язати 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, що



завдяки цим пільгам зміцнюють свої позиції у конкурентній боротьбі.

В Україні частка пільг за податком на прибуток складає у загальному обсязі пільг 9,5% [7, 134].

У практиці господарювання розрізняють стимулюючі і протекціоністські податкові пільги. Якщо перші надаються тільки за умов здійснення підприємством тих видів діяльності, які є важливими з позицій суспільного розвитку чи цільового використання прибутку, то надання других є, як правило, наслідком лобіювання інтересів певних кіл підприємців. Воно призводить лише до підсилення нерівномірності розподілу податкового тягаря, зменшення надходжень до бюджету, не позначаючись на інвестиційному процесі, результатах розвитку виробництва.

Протягом останніх років в Україні зростає сума пільг по акцизному збору – у загальній сумі пільг вона складає 5,2% [7, 138]. При сплаті акцизного збору (порівняно з іншими податками) надається менше пільг, адже і обкладаються цим податком лише окремі товарні групи. Однак перелік пільг постійно переглядається і доповнюється. У процесі еволюції акцизного збору в Україні прослідковується така тенденція, як використання за умов розширення кола підакцизних товарів податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування оборотів з реалізації окремих видів продукції, а за умов обмеження кола підакцизних товарів – податкових пільг у вигляді зменшення величини податкових ставок. З цією тенденцією безпосередньо пов'язана й інша – використання пільг з акцизного збору для захисту вітчизняного товаровиробника.

Аналіз пільг за галузями народного господарства України свідчить, що найбільша сума пільг надана підприємствам промисловості (38,7%); торгівлі і громадського харчування (20,2%); фінансово-кредитної сфери, страхування і пенсійного забезпечення (14,6%); транспорту і зв'язку (8,3%); сільського госпо-

дарства (2,9%); будівництва (1,4%); житлово-комунального господарства (0,7%); соціального забезпечення (1,1%); інших сфер матеріального виробництва (9,9%); науки і наукового обслуговування (2,2%) [7, 139].

В Україні в режимі пільгового оподаткування працюють, насамперед, металургійна, автомобілебудівна, суднобудівна, літакобудівна, аерокосмічна галузі, сільське господарство. Доцільність подібної державної підтримки є неоднозначною. У короткостроковій перспективі субсидування може сприяти вирішенню перманентних проблем окремої галузі, забезпечити цінову конкурентоспроможність на міжнародних ринках.

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

1. Розмаїття шляхів запровадження нових пільг.

2. Формування сильного 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 досить високі податкові ставки, здобуття пільг є єдиним легальним способом уникнення надмірного оподаткування.

4. Відсутність виваженої державної політики щодо звільнення від оподаткування. Надання пільг в Україні, по суті, не супроводжується ретельним макроекономічним аналізом відношення витрат і прибутку. В результаті приймається велика кількість необґрунтованих податкових пільг, що веде до марнування податкових витрат. Крім того, механізм надання окремих податкових пільг є вкрай непрозорим, що також створює умови для можливих зловживань, а отже, штучного розширення кількості користувачів податковими пільгами.

Система податкових пільг в Україні послаблює фіскальну функцію податкової

системи, проте практично не посилює регуляторну.

Звичайно, розглядати загальний обсяг наданих пільг (авін становить близько чверті ВВП) як потенційний ресурс бюджету, було б не зовсім коректно. По-перше, найбільші за обсягами податкові витрати не є пільгами у власному розумінні цього слова, оскільки є традиційними для податкових систем більшості країн світу. По-друге, відмовитись від застосування окремих пільг на сучасному етапі не видається можливим, оскільки це може призвести як до соціальних потрясінь, так і до втрат у пріоритетах розвитку.

*Виходячи з вищевикладеного аналізу факторів впливу на стан податкових надходжень у державі можна окреслити основні напрямки вдосконалення податкового прогнозування та планування:*

1. Досягнення довготривалої стабільності норм, складу, ставок і предмету оподаткування. Розуміння такої стабільності як наперед визначеної, публічно оголошеної й фактично запровадженої динаміки норм оподаткування. Встановлення оптимуму – найкращих ставок окремих видів загальнодержавних податків, а також встановлення індивідуальної швидкості зниження цих ставок.

2. Поступове зниження вагомості і трансформація структури податкового навантаження. Оптимальним треба вважати таке значення податкового навантаження, за яким би максимізувалися фіскальні результати при умові мінімізації (найкращої сприйнятності платниками) податкових вимог.

3. Становлення рівноправних відносин між податківцями і платниками, усунення дискримінації платників за ознаками форми власності, правового статусу, рівня прибутковості, країни походження капіталу підприємства.

4. Активні урядові дії щодо послідовної оптимізації положень актів відповідного законодавства.

5. Подолання довготривалого конфлікту між владою і бізнесом, покращення

етики і культури відносин між ними, значне розширення свободи та зацікавленості господарювання.

6. Загальне прискорення динаміки реального ВВП.

7. Підвищення рівня сплачуваності податків.

8. Чітке регламентування умов й періоду застосування податкових пільг з метою стимулювання інвестицій і створення нових робочих місць в окремих депресивних місцевостях.

9. Законодавчі зміни до спеціальних режимів оподаткування господарських суб'єктів на територіях спеціальних економічних зон, пріоритетного розвитку та технопарків.

10. Вдосконалення діяльності Державної податкової служби.

#### Література

1. Андрущенко В. Л. *Фінансова думка Заходу в XX столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів)*. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.

2. Базилінська О. *Деякі аспекти бюджетно-податкової політики в сучасних умовах* // *Економіка України*. – 2004. – № 12. – С. 26–30.

3. Вишневецький В., Липницький Д. *Оцінка можливостей зниження податкового тягаря* // *Фінанси України*. – 2000. – № 1. – С. 93–105.

4. Кізима А. Я. *Планування та прогнозування податкових надходжень: Навчальний посібник*. – Тернопіль: Воля, 2005. – 248 с.

5. Коляда Т., Прозоров Ю. *Налоговая амнистия – украинские перспективы* // *Фінансовий директор*. – 2003. – № 3. – С. 29–34.

6. *Концепція реформування податкової податкової системи України* // <http://www.taxes.kiev.ua>

7. Крисоватий А. І., Кізима А. Я. *Податковий менеджмент: Навчальний посібник*. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.