

ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ ДОХОДНО-МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Досліджено вплив податків доходно-майнової групи на розвиток підприємництва. Систематизовано основні вади доходного оподаткування в Україні. Запропоновано напрями реформування податків доходно-майнової групи у контексті стимулювання підприємницької діяльності.

Ключові слова: пряме оподаткування, доходно-майнові податки, система пільг, податковий облік, бухгалтерський облік, податок на майно.

Вступ. Історично первинною формою оподаткування порівняно з опосередкованою стали прямі за способом сплати податки доходно-майнової групи, джерелом сплати яких є отримані доходи, сформоване майно чи капітал. Податки на доходи (прибуток) виступають на ринку як макроекономічні стабілізатори та мікроекономічні регулятори.

У країнах із соціально-орієнтованою ринковою економікою податки на доходи (прибутки) мають істотні політичні переваги. Ці податки – продукт цілої епохи економічного і політичного розвитку суспільства, фіскальний інститут, властивий високій культурі державності з витонченим механізмом функціонування, що потребує від платників і збирачів свідомого ставлення до своїх обов'язків. Усвідомлення, що нагромадження й збереження приватної власності можливі тільки в громадянському суспільстві, робить економічно й морально виправданою передачу частини нагромаджень назад суспільству, якому платник зобов'язаний усім, чим володіє [6, с. 118].

Постановка проблеми. У процесі справляння податків доходно-майнової групи виникають внутрішні суперечності. Останні мають як макроекономічний (зумовлений суперечливістю та неузгодженістю бухгалтерського і податкового законодавства), так і мікроекономічний (ґрунтується на специфіці формування валових витрат, нарахування амортизації, визначення валового доходу і його коригування в цілях оподаткування, зменшення податкового зобов'язання в різних галузях економіки й сферах підприємництва) підтексти. Вивчення та дослідження окреслених проблем є актуальним із огляду на істотний регулюючий потенціал податку на прибуток.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З перших років свого існування прибуткові податки набули великої популярності, що зумовлено прозорістю, простотою обчислення, пропорційністю оподаткування рівновеликих доходів. Це певною мірою породжувало ефект справедливості.

Позитивні аспекти прямого оподаткування відзначали представники класичної політичної економії – А. Сміт, Д. Рікардо, кейнсіанці та інші. Дж. Кейнс відзначав їхню високу ефективність як "вбудованих механізмів гнучкості". Водночас існувала протилежна суспільна думка, згідно з якою прибуткові та доходно-майнові податки є свавільством з боку держави. Розглядаючи зазначену проблематику, Дж. С. Мілль назвав прогресивний податок з

¹ Наук. керівник: проф. Г.І. Башнянин, д-р екон. наук – Львівська КА

доходів громадян "послідовним грабунком". Лише згодом, пройшовши крайнощі суспільних суперечностей і оман, прибутковий податок отримав виважену реалістичну оцінку.

Сьогодні доходно-майнові податки досліджують такі вітчизняні науковці: В.Л. Андрущенко, Ю.Б. Іванов, Я.В. Коваль, А.І. Крисоватий, О.А. Кучер, І.О. Лютий, В.С. Міщенко, Опарін В.М., П'ятаченко Г.О, М.В. Романюк, С.В. Слухай, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, М.А. Хвесик та багато інших. Ці дослідження зосереджені переважно на окремих платежах доходно-майнової групи, або ж на дослідженні впливу цих податків на окремі галузі чи форми господарювання. Проте комплексного дослідження впливу доходно-майнових податків на розвиток підприємництва в Україні на сьогодні немає.

Метою дослідження є пошук напрямів реформування доходно-майнового оподаткування в Україні з метою стимулювання підприємницької діяльності.

Результати дослідження. У суспільній структурі "держава – економіка" податки доходно-прибуткової групи є ваговими в усі моменти, за всіх обставин соціально-економічного життя. Вони охоплюють широкомасштабний простір фінансових інтересів. На наш погляд, якщо в конструкції одного податку закладений потенціал досягти кількох цілей одночасно, це наближає його до фіскального ідеалу.

Серед переваг прямого оподаткування доходів (прибутків) можна виділити його гласність, прозорість для контролю, поєднання громадянських та етичних рис із фіскальними.

В Україні до складу прямих податків, які істотно впливають на розвиток підприємницького сектора, потрібно віднести податок на прибуток підприємств, податки на власність – плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, ресурсні платежі. Їхні склад і структуру в доходах зведеного бюджету, податкових надходженнях та ВВП наведено в табл.

Як свідчать дані таблиці, за період 2003-2009 рр. намітилася стійка тенденція до поступового незначного зростання прямих податків, питома вага яких змінюється в межах 18-22 % у доходах зведеного бюджету, 25-32 % у податкових надходженнях, 5,0-6,5 % у ВВП. Провідне місце в структурі прямих податків посідає податок на прибуток підприємств, частка якого протягом 2003-2005 рр. зросла з 15,2 % до 17,8 % у доходах зведеного бюджету; з 20,7 % до 25,6 % у податкових надходженнях; з 4,2 % до 5,3 % у вартісній структурі ВВП. Реформування корпоративного прибуткового оподаткування привело до незначного зниження його фіскальної віддачі у наступні роки, яка станом на 01.01.2009 р. становила 16,1 % у доходах бюджету, 21,1 % у податкових надходженнях та майже не змінилася у структурі ВВП – 5,0 %.

В Україні система прямого оподаткування юридичних осіб характеризується частою зміною об'єкта оподаткування. На наш погляд, головна суперечність прибуткового оподаткування – неоднозначне трактування об'єкта податку з позицій форм власності.

Табл. Динаміка сум та частки прямих податків у доходах зведеного бюджету, податкових надходжень і ВВП у 2003-2009 рр. (млн грн)

Показники	Роки (станом на 01.01)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1. Доходи зведеного бюджету – всього		61954,3	75285,8	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0
із них податкові надходження		45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8
2. ВВП		225810,0	267344,0	345113,0	441452,0	544153,0	720731,0	949864,0
3. Прямі податки – всього		12435,4	16617,7	20204,3	28278,4	32003,6	41710,0	58707,2
зокрема:								
3.1. податок на прибуток підприємств		9398,3	13237,2	16161,7	23464,0	26172,1	34407,2	47856,8
3.2. податки на власність		587,3	600,2	658,7	833,4	1084,8	1354,6	1558,4
3.3. ресурсні платежі		2449,8	2780,3	3383,9	3981,0	4746,7	5948,2	9292,0
4. Частка прямих податків, %								
4.1. у доходах зведеного бюджету		20,1	22,1	22,3	21,1	18,6	19,0	19,7
зокрема:								
4.1.1. податку на прибуток підприємств		15,2	17,6	17,8	17,5	15,2	15,6	16,1
4.1.2. податків на власність		0,9	0,8	0,7	0,6	0,6	0,6	0,5
4.1.3. ресурсних платежів		4,0	3,7	3,7	3,0	2,8	2,7	3,1
4.2. у податкових надходженнях		27,4	30,6	32,0	28,8	25,5	25,9	25,8
зокрема:								
4.2.1. податку на прибуток підприємств		20,7	24,3	25,6	23,9	20,8	21,3	21,1
4.2.2. податків на власність		1,3	1,1	1,0	0,8	0,9	0,8	0,7
4.2.3. ресурсних платежів		5,4	5,1	5,4	4,1	3,8	3,7	4,1
4.3. у ВВП		5,6	6,2	5,9	6,4	6,0	5,8	6,2
зокрема:								
4.3.1. податку на прибуток підприємств		4,2	5,0	4,7	5,3	4,9	4,8	5,0
4.3.2. податків на власність		0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
4.3.3. ресурсних платежів		1,1	1,0	1,0	0,9	0,9	0,8	1,0

Джерело: Дані держкомстату України, власні розрахунки

Існування двох показників доходу – валового та чистого – породжує проблему визначення об'єкта оподаткування. З позиції прав власності, всіх платників умовно можна поділити на дві групи. До першої доцільно віднести платників, що є одночасно і суб'єктами власності, і суб'єктами господарської діяльності. Наприклад, колективні підприємства, господарські товариства.

Особливості їхньої діяльності полягають у тому, що отриманий валовий дохід можна поділити на заробітну плату та прибуток. У цьому випадку об'єктом оподаткування доцільно встановити власне валовий дохід.

До другої групи можна віднести платників, у яких є чіткий розподіл валового доходу на заробітну плату й прибуток. Реальність такого розподілу пов'язана з тим, що суб'єкти власності та суб'єкти господарювання не збігаються. Такими є державні й приватні підприємства. В окресленій ситуації об'єктами оподаткування мають бути окремо заробітна плата й прибуток.

Розглянуті підходи покладено в основу побудови податкових систем багатьох високорозвинених країн. Однак, як слушно зауважує професор Федосов В.М., такий механізм поки що є неприйнятним для вітчизняної фіскальної практики, оскільки "... відносини власності ще не набули такого рівня розвитку, щоб можна було чітко визначити об'єкт оподаткування" [3, с. 262]. Проаналізуємо детальніше найважливіші, на наш погляд, проблемні аспекти обчислення та сплати податку на прибуток підприємств на сучасному етапі.

Основним моментом у механізмі оподаткування прибутку, що однаково цікавить як державу, так і платника, є величина податку, що підлягає сплаті до бюджету. Вона, водночас, визначається такими чинниками: величиною прибутку, розрахованим з метою оподаткування; ставкою податку; обсягом і характером наданих пільг. Разом з тим кількісні параметри оподатковуваного прибутку ґрунтуються на методиці його обчислення. У практичній діяльності це створює низку проблем, оскільки доводиться визначати фінансовий результат за діючою системою обліку і звітності (як різниця між виручкою від реалізації, зменшеною на суму непрямих податків і собівартістю реалізованої продукції) та вести окремий розрахунок прибутку з метою оподаткування (як різниця між сумою скоригованого валового доходу та сумою валових витрат і амортизації). Методика визначення валових витрат на основі податкового законодавства принципово відрізняється від порядку обчислення собівартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Якщо остання включає лише ті витрати, які понесені в процесі виробництва (обігу) та реалізації товарів, то перші мають значно ширший діапазон дії. До них належать усі витрати платника у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, які пов'язані з придбанням і виготовленням товарів для забезпечення власної господарської діяльності, незалежно від періоду їхнього використання. Можна погодитися з намірами законодавців попередити імобілізацію обігового капіталу (у разі врахування товарних залишків) та спробами запровадити безготівкові методи обліку витрат (у разі перенесення витрат на наступні періоди). Однак, з іншого боку, подібні фіскальні дії в умовах нестабільності економіки, відсутності налагоджених господарських зв'язків, несформованої належним чином ринкової інфраструктури не мають бажаної віддачі.

Природно, що в багатьох випадках величина прибутку не збігається, оскільки різняться вихідні дані для його підрахунку. Можливий вихід із цієї ситуації – перегляд різних методик обліку і зведення їх до єдиної уніфікованої системи.

Ситуація ускладнюється економічно необґрунтованим трактуванням періоду збільшення валових витрат – датою списання коштів з банківського рахунку платника на оплату матеріальних цінностей чи послуг або датою їхнього оприбуткування. Перерахування грошей з поточного чи іншого рахунку підприємства не може бути підставою для проведення витрат, оскільки це є використання обігового капіталу, яке не завжди пов'язане з виробничим процесом.

Те ж саме стосується визначення моменту збільшення валового доходу. Поза сумнівом, неоднозначний підхід як до визначення періоду збільшення податкових зобов'язань, так і до періоду їх зменшення істотно ускладнюють процедуру фінансового обліку об'єктів оподаткування. Підприємства та фірми, які мають розгалужену систему господарських зв'язків застосовують, зазвичай, і передоплату, і відвантаження продукції з відстрочкою платежу, взагалі позбавлені можливості визначити реальний фінансовий результат.

На наш погляд, найбільш прийнятне вирішення зазначених вище проблем – перехід на міжнародні норми визначення дати реалізації, згідно з якими моментом отримання доходу вважають дату передачі права власності на товари, а не їх оплату. Найбільш дискусійним питанням є ставки податку на прибуток, оскільки від них значною мірою залежить обсяг бюджетних надходжень, а також підприємницька активність суб'єктів господарювання.

Досвід розвинених зарубіжних країн свідчить про різні підходи та оцінки цієї проблеми. Ставки податків у цих державах змінювалися доволі часто залежно від загального економічного стану, фінансової політики, потреб розвитку суспільного виробництва та низки інших чинників. Особливо бурхливо відбувався цей процес у 80-ті роки, коли в багатьох країнах здійснювалися податкові реформи. Головний напрям таких реформ – зменшення прямого втручання в економічну діяльність підприємств, що проявлялося у зменшенні ставок податку за одночасного скорочення кількості пільг і знижок.

На сьогодні в Україні загальну ставку податку на прибуток встановлено в розмірі 25 %. На наш погляд, пропорційне оподаткування прибутку в умовах перехідної економіки є найбільш оптимальним і не чинить деструктивної дії на процес нагромадження капіталу.

Невід'ємним елементом системи податків є пільги, за допомогою яких можна регулювати важливі економічні пропорції. Фіскальний досвід зарубіжних країн показує, що ефективність податкових пільг і податкових кредитів значною мірою залежить від правового й економічного механізму їхнього застосування. Аналіз різних поглядів щодо цього питання дає підстави зробити такі висновки: по-перше; склад і величина наданих пільг підлягають обов'язковому законодавчому оформленню; по-друге, єдиною умовою їхнього впровадження має бути фактичне виконання робіт відповідно до поставлених вимог.

На сьогодні в Україні діє широка система пільг щодо оподаткування прибутку юридичних осіб, які можна згрупувати за такими критеріями:

- пільги, що діють з боку суб'єкта податку (підприємства громадських організацій інвалідів; підприємства, що реалізують товари дитячого харчування);
- вилучення з валового доходу певних сум (непрямі податки; отримані доходи від корпоративних прав; інвестиції в статутний капітал платника тощо);
- врахування в складі валових витрат певних показників (витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури; податки, які відносять на собівартість; перерахування на благодійні цілі в межах 2-5 % від прибутку до оподаткування попереднього року);
- зменшення об'єкта оподаткування (проіндексовані збитки минулих років);
- зменшення величини нарахованого податку (плата за торгові патенти).

На нашу думку, широкий спектр податкових пільг необхідно оптимізувати, виклавши їх у Законі в двох статтях: "Пільги, що діють зі сторони об'єкта оподаткування" та "Пільги, що діють зі сторони суб'єкта податку". Доцільніше також більш широко використовувати прискорене списання витрат не обігових активів.

На сьогодні методика перенесення вартості основних фондів і нематеріальних активів на готовий продукт, впроваджена Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 року (стаття 8), є економічно невиправданою. По-перше, норму амортизації потрібно визначати, виходячи з терміну служби основних засобів. За чинним порядком нормативний термін служби не відповідає фактичному, оскільки залишкова вартість постійно зменшується, а отже, і сума амортизації також зменшується. Як наслідок, фактичний термін служби не обігових активів буде тривалішим від нормативного. По-друге, за досягнення кінцевої вартості списання в розмірі ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян основні фонди групи 1 стають, по суті, безкоштовними. По-третє, зазначені нововведення докорінно змінили існуючу методологію ведення бухгалтерського обліку основних засобів. Тому, найбільш прийнятний вихід із цієї ситуації – перехід до лінійного методу нарахування амортизації.

Підсумовуючи аналіз системи пільг, що діють в нарахуванні податку на прибуток підприємств, необхідно наголосити, що сама їх кількість не має вирішального значення. Важливішими є принципи, покладені в основу функціонування пільгового механізму. Вони впливають із фіскальної та регулюючої функцій податків. Суть першого полягає в тому, що держава звільняє від оподаткування підприємства за умови, що останні своєю діяльністю сприяють зменшенню бюджетних витрат, фінансуючи соціальні заходи, які в іншому випадку довелося б забезпечувати асигнуваннями з бюджету. Другий передбачає використання широкого кола пільг, що дають можливість регулювати державі процес розширеного відтворення, координувати дії підприємств і фірм у бажаному для суспільства напрямі.

Значний інтерес зумовлюють проблеми перерахування податку на прибуток до бюджету. На наш погляд, сплата податку може здійснюватися за однією із трьох форм.

Перша форма. Умови сплати податку встановлює відповідний податковий орган самостійно на основі чинного податкового законодавства. За

незгоди платник може поставити питання перед податковою інспекцією про перегляд порядку сплати. Ця форма є найбільш прийнятною для масово-однорідних підприємств з відносно нескладним виробничим циклом, стабільними доходами, які легко обчислюються.

Друга форма. Суб'єкт підприємництва подає в податковий орган податкову декларацію. Встановлення податку таким чином має поєднуватися із подальшим контролем податкового апарату. Вказана форма має застосовуватися щодо основної маси комерційних структур. Такий порядок сплати податку забезпечує контроль за правильністю, повнотою, своєчасністю перерахування коштів до бюджету стосовно до можливостей податкової служби.

Третя форма. Декларацію подає платник, а внесення податку здійснює третя особа – його дебітор. Широке застосування механізму сплати податку через третю особу може знайти в розрахунках з цільових податків. Використання такої методики прискорює надходження коштів до бюджету, обмежує фінансові зловживання. Сплата податку дебітором є перспективною, її розвиток має здійснюватися в міру вдосконалення фінансового обліку та звітності, розрахунків і поліпшення на цій основі інформованості державних фінансових служб щодо доходів суб'єктів підприємництва.

Невід'ємним складником податкових систем у розвинених країнах є майнові податки. Введення податку на майно сприяє вирішенню двох важливих проблем. По-перше, спонукає платників до більш раціонального та ефективного використання рухомого й нерухомого майна. По-друге, зміцнює фінансову базу держави на фоні відносного скорочення надходжень від податку на прибуток.

Об'єктом оподаткування доцільно встановити майно (рухоме і нерухоме) у його вартісному вираженні, що перебуває на балансі платника. Нарахування податку необхідно виконувати, виходячи з фактичної вартості об'єкта оподаткування за звітний квартал, встановивши як податковий період квартал. Це обґрунтовується тим, що момент визначення податку та джерела його сплати – прибутку співпадатимуть у часі.

Висновки дослідження і перспективи подальшого розвитку. Таким чином, система прямого оподаткування юридичних осіб потребує подальшого вдосконалення в напрямі її переорієнтації на розвиток ринкових відносин. Основні зміни в податковому законодавстві мають бути спрямовані на зниження рівня фіскального навантаження, оптимізацію системи пільг, розширення бази оподаткування. Це, водночас, певним чином обмежить пряме державне втручання в економічні процеси, прискорить економічний розвиток, підвищить зацікавленість підприємницьких структур у вирішенні виробничих завдань на вищому технологічному рівні.

Такі реалії вимагають подальші дослідження зосередити на оцінюванні фіскального навантаження на розвиток підприємництва.

Література

1. Лютий І.О. Проблеми та перспективи спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / І.О. Лютий, М.В. Романюк // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 31-39.

2. Міщенко В.С. Природно-ресурсні платежі в доходах бюджету. Шляхи вдосконалення / В.С. Міщенко, Я.В. Коваль, М.А. Хвесик, О.А. Кучер // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 27-38.

3. Податкова система України : підручник / Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. та ін. – К. : Вид-во "Либідь", 1994. – 464 с.

4. Слухай С.В. Спрощене оподаткування в Україні в контексті теорії фіскальної конкуренції / С.В. Слухай // Фінанси України. – 2008. – № 10. – С. 72-79.

5. Соколовська А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і сподівання / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65-77.

6. Суторміна В.М. Держава – подати – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) : монографія / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К. : Вид-во "Либідь", 1992. – 328 с.

***Сабадош Л.Ю.* Перспективы реформирования доходно имущественного налогообложения в контексте стимулирования развития предпринимательства в Украине**

Исследовано влияние налогов доходно-имущественной группы на развитие предпринимательства. Систематизированы основные недостатки доходного налогообложения в Украине. Предложены направления реформирования налогов доходно-имущественного группы в контексте стимулирования предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: прямое налогообложение, доходно-имущественные налоги, система льгот, налоговый учет, бухгалтерский учет, налог на имущество.

***Sabadosh L. Yu.* The perspectives for revenues-property taxation reformation in the context of business growth stimulation in Ukraine**

The impact of revenue and property taxation on development of business is explored. The main disadvantages of profitable taxation in Ukraine are systematized. The directions of revenue and property taxation reforming in the context of stimulating business activity are suggested.

Keywords: the direct taxation, the revenue and property taxes, the system of benefits, tax accounting, accounting, tax on property.

УДК 341.25

*Доц. О.О. Солтисік, канд. екон. наук – Дрогобицький ДПУ
ім. Івана Франка*

МОДЕЛЬ СТРУКТУРИ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОЇ СИСТЕМИ

Запропоновано модель структури регіональної соціально-економічної системи, що базується на основі трьох взаємозалежних блоків – природи, економіки і суспільства.

Постановка проблеми. Соціально-економічна система (СЕС) характеризується визначеною цілеспрямованістю свого функціонування. Тому, кажучи про прогнозування розвитку економіки на будь-якому його рівні (регіональному, національному чи планетарному) і про завдання такого розвитку, необхідно насамперед установити його цілі. З появою класичної економіки однією з основних цілей розвитку цивілізації вважають задоволення потреб людини.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні у вітчизняній та світовій науці розробки в сфері економіко-математичного моделювання розвитку соціо-економічних систем здійснюють роботи О. Адаменко, І. Благун, М. Долішній, В. Забродського, В. Трегобчук.