

ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

А. С К Р И П Н И К,
професор, доктор економічних наук,
Д. С Е Р Е Б Р Я Н С Ь К И Й

В умовах формування ринкових механізмів модернізації економіки основними у державному регулюванні таких процесів виступають не адміністративні, а економічні методи, які базуються переважно на податковій системі в цілому і оподаткуванні прибутку зокрема. При цьому роль податкових пільг зростає, вони є одним з основних інструментів проведення податкової політики. Як у вітчизняній, так і в російській фінансовій школі, сутність податкової пільги розкривається в самому механізмі її надання і зводиться до одного – повного або часткового звільнення від сплати податку¹.

Досить слушну думку щодо трактування податкової пільги висловила А. Соколовська. Вона пропонує взяти до уваги визначення, поширене у фінансових школах розвинутих країн, за яким податкова пільга кваліфікується, не як будь-яке звільнення від сплати податку, а лише як таке, що не є необхідним з точки зору дотримання нормативних вимог оподаткування².

Податкове законодавство України, зокрема базовий Закон “Про систему оподаткування”, не передбачає і не обґрунтовує нормативного визначення “податкова пільга”. У проекті Податкового кодексу України, який було прийнято Верховною Радою в другому читанні, також не передбачено цього важливого елемента податкового регулювання. У ньому подано лише перелік видів пільг³ (ст. 1007).

У фінансовій теорії та практиці не існує єдиної позиції щодо визначення ефективності запровадження податкових пільг. Аргументи “за” і “проти” податкових пільг наводяться однаково переконливо. Так, досить чітко свою позицію щодо пільг демонструють В. Вишневський та А. Веткін, які стверджують, що “...немає жодних суворо доведених підтверджень того, що пільги приводять хоч до будь-яких позитивних економічних результатів”, тому вони пропонують “скасувати всі часткові податкові пільги з податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизного збору, податку на землю не залежно від того, вважаються вони такими, що мають соціальний характер, чи ні”⁴. Практично такої самої думки дотримуються не тільки науковці, але й практики. Заступник директора Департаменту економічного аналізу та планування податкових надходжень ДПА України Г. Гендлер передбачає, що скасування подат-

¹ Див.: Алексеев М. Ю., Балакина А. П., Воронков В. А., Дадашев А. З., Демьяшов О. П. *Налоги. Словарь-справочник*. М., “ИНФРА”, 2000, 110 с.; Буряковский В. В. та ін. *Податки. Учебный посібник*. Дніпропетровськ, “Пороги”, 1998, 642 с.; Гега П. Т., Доля Л. М. *Основи податкового права. Навчальний посібник*. К., Т-во “Знання”, 2003, с. 29–30; *Финансово-кредитный энциклопедический словарь*. М., “Финансы и статистика”, 2002, 1165 с.; Кучерявенко Н. П. *Налоговые льготы. Основы налогового права*. Х., “Легас”, 2003, 127 с.

² Див.: Соколовська А. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність. “Вісник НБУ” № 9, 2005, с. 7–12.

³ Зменшення бази або об’єкта оподаткування; запровадження знижених податкових ставок; зменшення нарахованих сум податків; звільнення від сплати податків окремих категорій платників; надання відстрочення (розстрочення) у сплаті податків.

⁴ Див.: Вишневський В. П., Веткін А. С. *Уход от уплаты налогов: теория и практика*. Донецк. ИЭП НАН Украины, 2003, с. 83.

кових пільг (особливо у ВЕЗ та ТПП) “...однозначно матиме позитивний ефект для економіки України”⁵.

Існує також інша точка зору. Наприклад, А. Крисоватий зазначає: “Формуючи свою податкову політику, держава шляхом ... зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню необхідної кон’юнктури на ринку, формуванню збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції як в економічній структурі виробництва та обігу, так і у розвитку продуктивних сил”⁶. Аналогічної точки зору дотримуються М. Кужелев і Т. Приходько⁷. А на думку А. Соколовської, застосування податкових пільг є найбільш прийнятним у сфері активізації інвестиційно-інноваційної діяльності (такої самої позиції дотримується і Є. Литвиненко⁸), і найменш прийнятними “індивідуальні пільги що надаються окремим галузям, територіям та певним підприємницьким структурам”⁹.

Для детальнішого розуміння економічної сутності податкової пільги розглянемо її не тільки в теоретичному, а й у кількісному вимірі. Для цього наведемо умовну формалізацію податкової пільги. Припустимо, що T_1 – фактично сплачений податок (реальний податок) за пільговою ставкою τ_1 , яка менша за τ_0 – стандартну (базову) ставку. Тоді податкова база, або прибуток до оподаткування, дорівнює $B_1 = \frac{T_1}{\tau_1}$. Виходячи з цього, потенціальна сплата податку на прибуток (номінальний податок) становитиме $T_0 = B_1 \times \tau_0$. Різниця між номінальним та реальним податком дорівнюватиме сумі отриманих пільг:

$$T_0 - T_1 = \frac{T_1}{\tau_1} \times \tau_0 - T_1 = \frac{T_1 (\tau_0 - \tau_1)}{\tau_1} = \Delta T. \quad (1)$$

Виходячи з формули 1, розмір податкової пільги (втрати бюджету) визначається як:

$$\Delta T = \frac{T_1 (\tau_0 - \tau_1)}{\tau_1} = B_1 (\tau_0 - \tau_1). \quad (2)$$

Дане визначення виконується за умови, що база оподаткування залишається сталою.

Наведена формалізація сутності податкових пільг використовуватиметься нами в подальшому проведенні емпіричного аналізу.

Основна *мета нашого дослідження* – здійснення аналізу впливу пільгового оподаткування прибутку підприємств на фіскальну ефективність у регіональному розрізі. Виходячи з мети дослідження, нами поставлено такі *цілі*:

– провести ранжування областей за рівнем надання пільг щодо податку на прибуток підприємств, темпами зростання надходжень даного податку та за іншими аналізованими характеристиками;

⁵ Див.: Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій. “Вісник державної податкової служби” № 27, 2005. <http://www.visnuk.com.ua/?./journal/2705/274105.html>.

⁶ Крисоватий А. І. Державна податкова політика і система податків. “Фінанси України” № 1, 1998, с. 64–68.

⁷ Див.: Кужелев М. А., Приходько Т. И. Налоговые льготы как инструмент налоговой политики государства. “Финансы, учет, банки” Вып. 8, ч. 1. Донецк, ДонНУ, 2002, с. 45–50.

⁸ Див.: Литвиненко Є. О. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності промислових підприємств. “Фінанси України” № 11, 2004, с. 33–39.

⁹ Див.: Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. К., “Знання-Прес”, 2004, 454 с.

– простежити взаємозв'язок між рівнем надання податкових пільг та темпами зростання надходжень податку на прибуток з урахуванням часового лага між даними характеристиками та темпів інфляції;

– на основі виконаного аналізу внести пропозиції щодо змін у порядку та механізмі надання податкових пільг.

Проведемо детальний аналіз результатів застосування пільг в оподаткуванні прибутку підприємств, оскільки саме цей податок є головним об'єктом регулювання та стимулювання економічної діяльності¹⁰ і другим за значенням пільговим податком в Україні, питома вага якого в загальному обсягу податкових пільг коливається в межах 5–10 % з тенденцією до зниження його частки в загальній структурі пільг (див. рис. 1).



Рис 1. Структура пільг, отриманих платниками податків

Слід зазначити, що ДПА України веде статистику отриманих пільг не в класичному розумінні цього терміна, а як потенціальних втрат бюджету (див. формули 1, 2) внаслідок застосування іншого режиму оподаткування, що відрізняється від стандартного¹¹. Надзвичайно велика питома вага пільг щодо ПДВ у загальній їх структурі, як показано на рисунку 1, є величиною недостовірною, оскільки такий результат отримано на основі віднесення до пільгового оподаткування нульової ставки на експорт, а останнє у свою чергу “...відповідає сучасним принципам оподаткування міжнародної торгівлі”¹². Відокремивши від податкових пільг звільнення від сплати податку, що не є пільгою¹³, можна оцінити систему пільг в Україні у контексті європейського досвіду застосування податкових привілеїв¹⁴. У нашому дослідженні ми не будемо відокремлювати дані категорії, оскільки це не підкріплено законодавчо-нормативними документами і є суто суб'єктивним фактором, що в результаті може призвести до неправильної оцінки аналізованих показників.

¹⁰ Див.: С е р е б р я н с ь к и й Д. М. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств. Збірник наукових праць ТАНГ. Серія економічних наук, № 3. Тернопіль, 2004, с. 51–58.

¹¹ Див.: С о к о л о в с ь к а А. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність.

¹² Див.: т а м ж е.

¹³ Звільнення від оподаткування передбачені міжнародними договорами; вирахування від'ємного значення об'єкта оподаткування, експортне відшкодування ПДВ, яке займає лівову частку в структурі пільг щодо даного податку; звільнення від ПДВ фінансових послуг та ін.

¹⁴ Див.: С о к о л о в с ь к а А. Податкові пільги в Україні: міфи та реальність.

Слід зазначити, що структура не тільки податкової системи, а й податкових пільг в Україні є недосконалою¹⁵. Відповідно до результатів дослідження спеціалістів Світового банку, структура податкової системи України зовсім не стимулює ведення бізнесу. У загальному рейтингу 155 країн Україна перебуває на 124-му місці¹⁶. Серед інших негативних факторів такий рейтинг забезпечено як структурою, так і складністю податкової системи. Так, платникам податків необхідно за рік “виділити” 2185 год. (приблизно 91 добу, або 25% усього річного часу) на взаємовідносини з податковими органами (облік, сплату податків тощо). Для порівняння: більше часу платники податків виділяють тільки в Бразилії – 2600 год. У Беларусі на такі процедури витрачають 1188 год., В ОАЕ – 12, Сінгапурі – 30, Іраку – 48, Намібії – 50 год.¹⁷ Загальна структура податкової системи України також “тягне” її до країн з низькою привабливістю ведення бізнесу. За даними Світового банку, в Україні налічується 84 податків, зборів та інших платежів до бюджету. Більше їх тільки в Узбекистані – 118, Беларусі – 113, Конго – 94, Домініканській Республіці – 85¹⁸. Недосконалість та складність в адмініструванні податків, широкий набір платежів призводять до недосконалості та неефективності пільг в оподаткуванні.

Якщо цільовою функцією для нашої країни вважати, насамперед, рівень економічного розвитку¹⁹, то, звичайно, рівень пільгування податку на прибуток підприємств має найбільший вплив на даний показник. Далі ми проаналізуємо та доведемо (або спростуємо) дану гіпотезу.

Проаналізуємо тенденції сфери пільг щодо податку на прибуток у регіональному аспекті²⁰, оскільки, по-перше, пільги в Україні надаються, в основному, за регіональним “лобізмом”; по-друге, регіональна пільгова статистика подана в офіційних довідкових виданнях досить широко. Тому така інформація може бути базою даних для дослідження і основою для констатації висновків щодо фінансової ефективності застосування такого регулятивно-стимулюючого інструмента, як пільги.

Для аналізу використаємо статистичні дані в розрізі регіонів України (за 2001–2004 рр.):

- 1) отримані пільги щодо податку на прибуток;
- 2) суми сплаченого податку на прибуток підприємств;
- 3) регіональний прибуток до оподаткування;
- 4) регіональний чистий прибуток (після оподаткування);
- 5) загальний регіональний збиток до оподаткування.

Усі аналізовані показники (на основі кореляційного аналізу) є взаємозалежними (див. табл. 1), і коефіцієнт кореляції наближається до одиниці (мінімальний – 0,82), що цілком зрозуміло, оскільки 1, 2 та 3-й масиви (див. зазначені вхідні дані) є пропорційними прибутку до оподаткування, якщо йдеться про пільгові ставки (дане припущення доведене формалізованим визначенням сутності податкової пільги (див. формулу 2)).

Зупинимося на аналізі сум надходження податку та сум отриманих пільг (див. табл. 2). Як бачимо, в останні роки спостерігається деякий спад (а в 2004 р. – досить суттєвий) обсягів отриманих пільг щодо податку на прибуток при пара-

¹⁵ Див.: Вітлінський В. В., Скрипник А. В. Аналіз діяльності податкової системи України. “Фінанси України” № 12, 2005, с. 19–32.

¹⁶ Див.: Doing business in 2006. The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. Washington, 2005, 188 p.

¹⁷ Див.: там же.

¹⁸ Див.: там же.

¹⁹ Див.: Вітлінський В. В., Скрипник А. В. Знач. праця.

²⁰ Оскільки в Україні надання галузевих пільг часто збігається з регіональним “лобізмом”, висновки, які будуть отримані за результатами дослідження, можна застосовувати як на регіональному, так і на галузевому рівнях.

Таблиця 1

Матриця кореляційного аналізу вхідних даних (за 2001–2004 рр.)

	Регіональний прибуток до оподат- кування	Регіональний збиток до оподат- кування	Регіональний чистий прибуток	Суми сплаченого податку	Отримані пільги
Регіональний прибуток до оподаткування.....	1	0,92	0,99	0,96	0,85
Регіональний збиток до оподаткування.....	0,92	1	0,9	0,93	0,88
Регіональний чистий прибуток.....	0,99	0,9	1	0,93	0,84
Суми сплаченого податку	0,96	0,93	0,93	1	0,82
Отримані пільги.....	0,85	0,88	0,84	0,82	1

лельному збільшенні сум його надходження. Протягом 1999–2004 рр. обсяги надходження податку на прибуток до зведеного бюджету зросли в 2,5 раза (з 6343,6 млн. грн. до 16161,7 млн. грн.), а обсяги пільг залишилися майже на одному рівні (з 3579,2 млн. грн. до 3699,9 млн. грн.). Слід зауважити, що протягом 1999–2002 рр. обсяги наданих пільг збільшилися в 1,5 раза, в 2003 р. тенденція зростання пільг призупинилася в основному за рахунок скорочення пільг соціального та галузевого характеру і зменшення кількості пільговиків (див. табл. 2).

Тенденція швидкого зростання обсягів наданих пільг мала місце протягом 1999–2002 рр. Після цього ситуація стабілізувалася і відбувалося навіть поступове зменшення обсягів наданих пільг при одночасному збільшенні надходження податку на прибуток. Якщо порівняти таку тенденцію з макроекономічною динамікою, то тут чітко простежується досить цікава ситуація: при істотних темпах економічного зростання зменшуються обсяги наданих пільг щодо податку на прибуток. З огляду на дане спостереження сформулюємо робоче припущення у дослідженні цього аспекту проблеми: *надання пільг в оподаткуванні прибутку приводить до зростання бази оподаткування в майбутньому з певним лагом*.

Для доведення цього припущення та виявлення регіональної специфіки надання пільг щодо податку на прибуток проведемо кластерний аналіз за методом *k*-середніх для ранжування регіонів, який дасть можливість виявити групи областей з найбільш схожою динамікою і структурою пільг щодо податку та його надходженням за період 1999–2004 рр.

В основу групування закладено чотири вхідних показники – 1, 2, 3, 5 (див. зазначені вхідні статистичні дані) за період 2001–2004 рр. Для проведення аналізу використаємо пакет програм STATISTIKA/W 5.0.

Здійснений аналіз дав змогу отримати чотири кластери (див. рис. 2). Достовірність саме такого ранжування областей підтверджується дослідженням Л. Тарангул щодо рейтингу регіонів України за показниками соціально-економічного розвитку та податкового потенціалу²¹. Відповідно до нього, згруповані нами три кластери (9 регіонів та Київ) лідирують за інтегральним індексом рівня соціально-економічного розвитку (вище одиниці) та індексом податкового потенціалу.

Динаміку середніх для кластерів регіонів показано на рисунку 3, який дає змогу простежити різке та нестабільне зростання прибутку до оподаткування (особливо для областей, які входять до другого кластера, протягом усіх аналізованих років). У 2004 р. надходження податку на прибуток зростають при змен-

²¹ Див.: Т а р а н г у л Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія та практика). Ірпінь. Академія ДПС України, 2003, 286 с.

Зведені дані про суми фактичних надходжень та отриманих пільг щодо податку на прибуток підприємств у розрізі областей

Таблиця 2

(млн. грн.)

(млн. грн.)

Регіон	Р о к и										Середній темп приросту надходження податку в 2004-1999 рр. (%)	Середній темп приросту отриманих пільг у 2004-1999 рр. (%)		
	1999		2000		2001		2002		2003				2004	
	надійшло податку	отримано пільг	надійшло податку	отримано пільг	надійшло податку	отримано пільг	надійшло податку	отримано пільг	надійшло податку	отримано пільг			надійшло податку	отримано пільг
АР Крим.....	166,6	87,1	251,9	82,7	215,2	127,1	206,1	127,2	278,9	117,3	273,2	143,1	12,6	
Вінницька.....	69,2	20,6	80,6	26,9	81,3	28,4	82,5	33,5	114,6	28,6	108,6	13,5	-2,7	
Волинська.....	34,9	13,8	43,4	29,1	42,0	34,5	55,1	44,2	71,3	24,3	87,3	15,8	15,5	
Дніпропетровська	271,7	637,7	571,4	1057,4	683,4	997,5	896,9	763,1	1581,2	497,1	1853,6	453,5	-1,4	
Донецька.....	624,7	606,9	1139,7	1233,4	897,6	801,7	1092,9	953,3	2257,9	668,5	3799,1	672,4	11,6	
Житомирська.....	94,2	35,9	116,0	22,2	113,8	38,0	109,0	53,8	114,0	29,5	125,0	31,6	7,3	
Закарпатська.....	83,1	16,3	76,8	23,5	54,3	40,0	52,8	43,8	66,9	60,8	83,3	55,9	30,9	
Запорізька.....	383,3	211,3	579,9	572,9	453,4	199,3	538,0	177,3	870,0	182,8	943,5	216,0	23,2	
Івано-Франківська	174,3	30,4	179,0	48,1	166,6	89,5	148,0	62,6	119,7	37,6	124,6	27,4	9,4	
Київська.....	202,6	53,7	176,9	114,0	211,4	124,1	224,7	165,7	298,9	163,5	336,5	95,1	22,3	
Кіровоградська.....	25,4	19,5	46,7	16,9	45,9	22,3	64,4	25,4	69,7	20,0	71,6	10,1	-7,6	
Луганська.....	231,8	169,7	223,5	249,7	274,2	217,1	319,9	233,4	358,9	194,9	435,7	115,4	-3,1	
Львівська.....	327,6	53,8	491,9	79,5	440,3	71,9	396,4	79,6	415,2	63,3	429,1	64,5	6,1	
Миколаївська.....	244,2	46,7	261,6	64,0	230,4	96,5	249,1	130,7	260,8	49,2	247,1	36,6	7,1	
Одеська.....	315,3	192,6	523,1	213,8	459,3	251,1	518,5	246,4	862,7	170,3	803,4	163,5	-1,7	
Полтавська.....	551,8	86,1	616,4	106,1	518,8	185,5	566,3	175,0	478,4	80,8	500,4	67,8	4,5	
Рівненська.....	289,3	150,7	125,1	166,6	99,3	135,0	172,8	42,1	154,4	39,5	157,2	17,8	-27,7	
Сумська.....	119,0	41,2	338,9	53,6	377,5	98,4	294,8	103,6	302,2	38,7	215,5	24,5	3,9	
Тернопільська.....	33,6	25,6	40,6	40,3	40,0	29,6	39,0	35,5	46,7	31,0	53,0	12,8	-4,1	
Харківська.....	562,7	172,2	575,8	206,8	528,5	253,9	570,7	287,5	666,8	274,1	681,0	235,0	7,4	
Херсонська.....	50,0	67,9	56,3	14,3	61,7	96,5	64,9	71,4	71,9	38,2	83,5	16,0	73,1	
Хмельницька.....	107,8	93,7	71,1	95,3	81,9	131,5	147,3	33,2	130,6	14,6	115,8	14,3	-18,6	
Черкаська.....	142,3	27,4	140,6	37,0	118,3	34,7	82,7	38,1	82,9	42,1	108,4	27,1	2,7	
Чернівецька.....	43,2	8,5	30,4	12,8	39,6	19,5	42,4	27,2	51,2	25,4	51,1	14,1	18,3	
Чернігівська.....	80,6	81,9	164,4	40,5	178,2	54,7	167,0	70,8	199,3	38,6	151,1	35,3	-8,0	
Київ.....	1091,5	620,2	1604,9	905,4	1822,4	1247,7	2243,1	1257,7	3202,8	1156,2	4241,8	1105,2	14,4	
Севастополь.....	23,0	7,7	42,5	9,0	43,1	31,1	52,9	44,4	69,3	38,6	81,3	15,5	46,5	
Всього.....	6343,6	3579,2	8569,4	5521,8	8278,4	5457,2	9398,3	5326,4	13197,3	4125,6	16161,7	3699,9	3,6	

Джерело: Розраховано авторами за даними ДПА України.

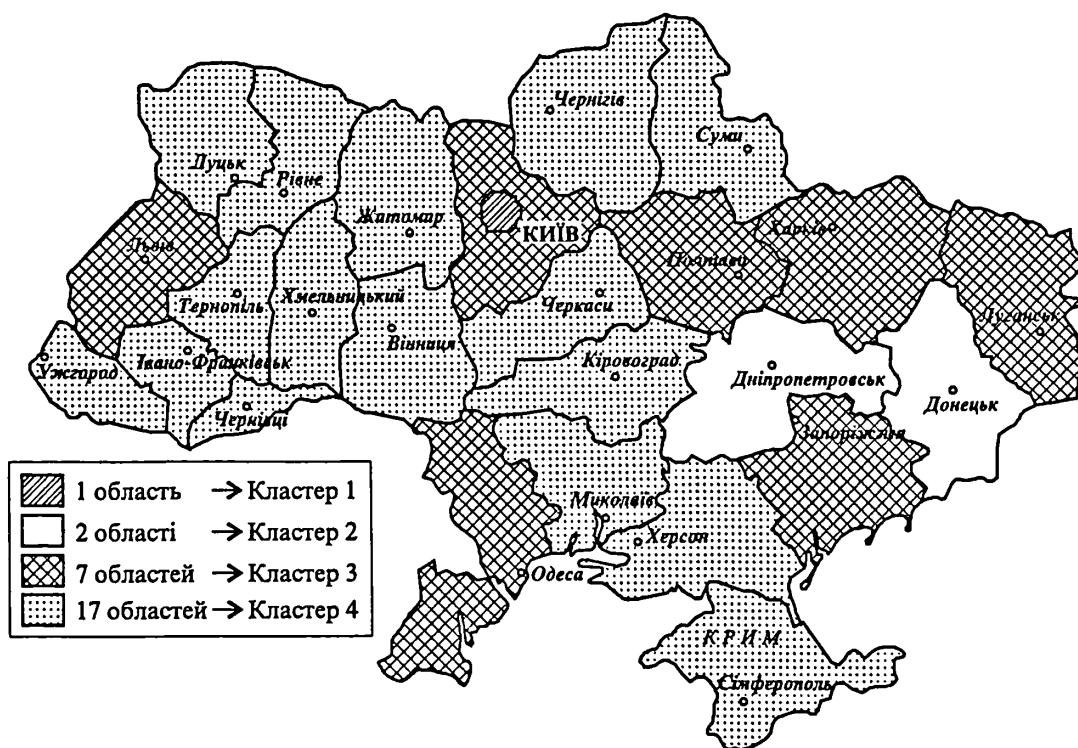


Рис. 2. Ранжування областей за методом кластерного аналізу

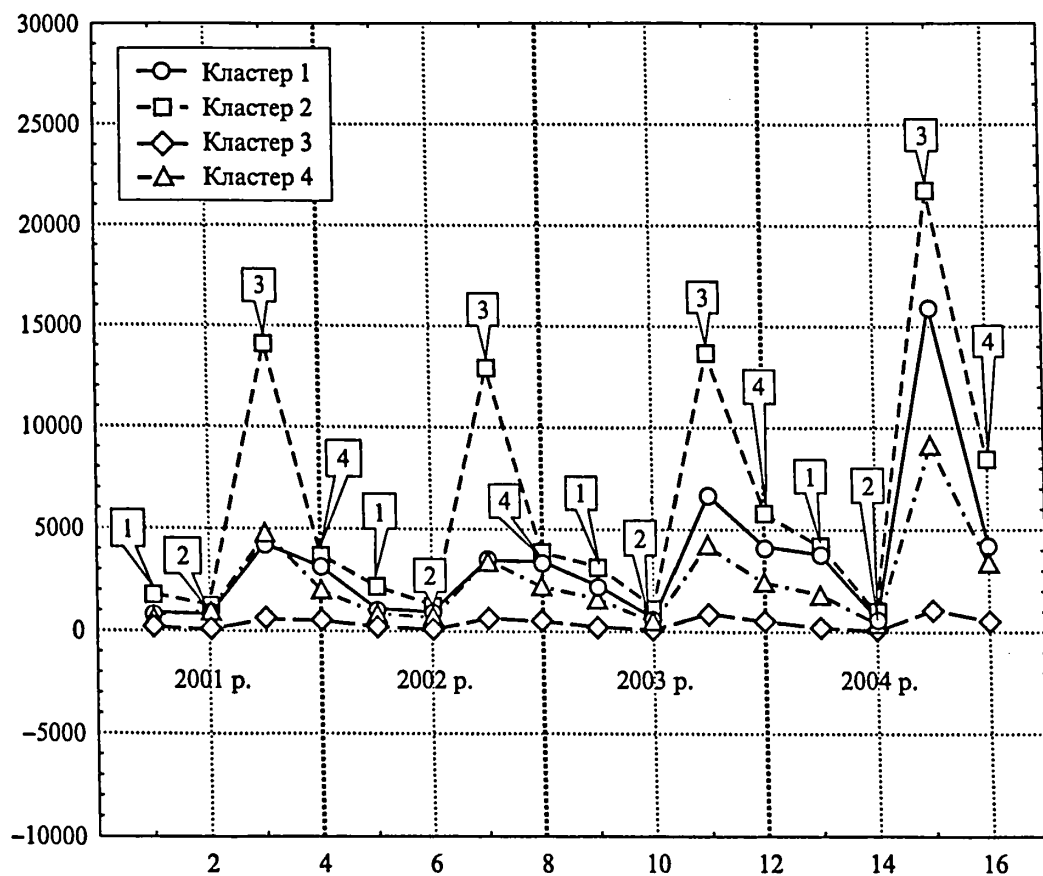


Рис. 3. Динаміка середніх для кластерів регіонів. Умовні позначення:
 1 – суми надходження податку на прибуток; 2 – суми отриманих пільг щодо податку на прибуток; 3 – отриманий прибуток до оподаткування; 4 – отримані збитки до оподаткування

шенні отриманих пільг та суттєвому збільшенні отриманого прибутку до оподаткування.

Як показано на рисунку 3, повний “нейтралітет” щодо змін демонструють області, ранжирувані в третій кластер. Тому з виділених кластерів візьмемо по одній області для проведення аналізу динаміки надходження податку та сум отриманих пільг. Акцент при виборі робиться на області з більш “пільговим” характером. З 1-го кластера візьмемо Київ, з 2-го – Донецьку, з 3-го – Запорізьку та з 4-го – Закарпатську області. Результати аналізу подано на рис. 4.

Наведені в таблиці 2 дані свідчать про велику варіативність даних по областях, хоча показники виробничого потенціалу регіонів не змінюються так швидко. Оскільки, на основі таких вхідних даних провести ґрунтовний аналіз нашого робочого припущення неможливо, ми використаємо згладжені характеристики цих показників – визначимо середній рівень початкової частки пільг у номінальному податку на прибуток за 1999–2000 рр. та середні темпи приросту всіх вхідних даних за 2001–2004 рр., які подано в таблиці 3, а також проведемо кореляційний аналіз цих показників (див. табл. 4).

Таблиця 3*

Згладжені характеристики вхідних даних

(%)

Регіон	Початковий рівень пільг у номінальному податку ** за 1999–2001 рр.	Середній темп приросту в 2001–2004 рр.			
		надходження податку	отриманих пільг щодо податку	прибутку до оподаткування	збитків до оподаткування
	1	2	3	4	5
АР Крим.....	29,5	9,7	4,8	11,8	5,2
Вінницька.....	24,0	11,7	–16,5	26,7	5,4
Волинська.....	34,3	27,7	–17,2	80,8	1,6
Дніпропетровська	67,5	41,6	–22,4	36,6	19,6
Донецька.....	50,6	65,5	–3,5	71,1	11,1
Житомирська.....	21,8	3,4	1,2	84,6	4,1
Закарпатська.....	19,9	16,2	13,4	25,4	–0,1
Запорізька.....	42,6	29,6	3,4	60,9	–25,8
Івано-Франківська	18,0	–8,7	–32,4	23,5	42,6
Київська.....	30,1	17,3	–3,2	37,4	34,8
Кіровоградська.....	35,0	17,1	–18,9	10,6	1,2
Луганська.....	47,5	16,8	–16,6	12,6	–5,0
Львівська.....	14,0	–0,6	–2,6	18,9	12,4
Миколаївська.....	17,9	2,5	–17,5	26,2	19,8
Одеська.....	33,5	24,1	–12,3	17,8	15,3
Полтавська.....	14,1	–0,6	–25,2	39,9	–6,0
Рівненська.....	45,7	21,7	–43,3	46,4	–0,4
Сумська.....	19,7	–16,0	–31,4	9,0	8,1
Тернопільська.....	46,5	10,2	–17,2	20,2	3,6
Харківська.....	24,9	9,0	–1,9	24,9	28,9
Херсонська.....	38,9	10,7	–43,5	12,2	7,0
Хмельницька.....	51,9	19,0	–44,2	24,3	–5,0
Черкаська.....	18,5	0,3	–5,1	36,4	3,4
Чернівецька.....	23,1	9,2	–4,0	11,1	8,8
Чернігівська.....	35,1	–3,7	–8,2	10,8	19,8
Київ.....	36,2	32,8	–3,9	18,7	33,5
Севастополь.....	21,2	23,7	–10,0	17,7	2,0
У середньому по Україні.....	37,6	25,5	–11,8	28,0	11,4

* Складено на основі показників таблиці 2 та даних Держкомстату.

** Під номінальним податком ми розуміємо податок, сплачений фактично в бюджет, плюс фактично нарахований, але не сплачений податок на прибуток у зв'язку з отриманням пільг.

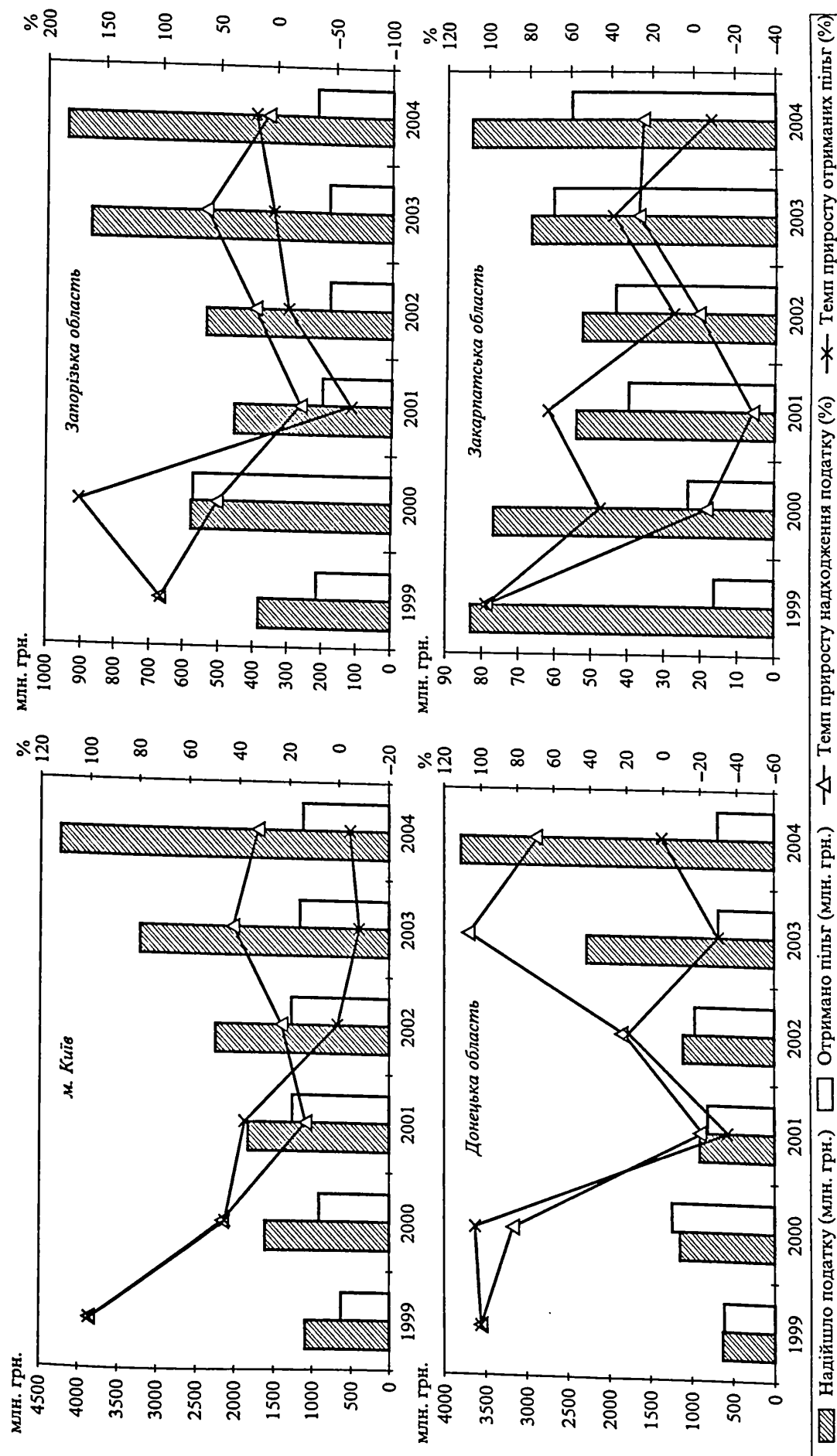


Рис. 4. Суми сплаченого податку на прибуток та суми отриманих пільг

Основною характеристикою, на нашу думку, є темпи приросту надходжень податку на прибуток. Виникає питання: які головні фактори впливають на цей показник? З теоретичної точки зору, основні традиційні для розвинутих економік інвестиційні джерела в Україні майже відсутні (див. табл. 4). Для неї є характерними дорогі кредити, відсутність відкритого доступу на міжнародні ринки капіталу, відсутність бюджетних субсидій, дефіцит вільних коштів на внутрішньому ринку (через нерозвинутість фінансового та фондового ринків)²². У такій ситуації пільги стають єдиним джерелом збільшення прибутку і фінансування на цій основі інвестицій.

Таблиця 4 *

Інвестиції в основний капітал за джерелами фінансування

	Р о к и						
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	У фактичних цінах (млн. грн.)						
Всього **.....	13958	17552	23629	32573	37178	51011	75714
у тому числі за рахунок:							
коштів державного бюджету	1029	1341	1210	1749	1863	3570	7945
коштів місцевих бюджетів.....	585	686	975	1332	1365	2095	3544
власних коштів підприємств та організацій.....	10081	12370	16198	21770	24470	31306	46685
коштів іноземних інвесторів	421	677	1400	1413	2068	2807	2695
коштів населення на індивідуальне житлове будівництво	1049	1113	1176	1415	1573	1822	2577
кредитів банків та інших позик ***.....	...	132	391	1400	1985	4196	5735
інших джерел фінансування...	793	1233	2279	3494	3854	5215	6533
	У % до загального обсягу						
Всього **.....	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
у тому числі за рахунок:							
коштів державного бюджету	7,3	7,6	5,1	5,4	5,0	7,0	10,5
коштів місцевих бюджетів.....	4,2	3,9	4,1	4,1	3,7	4,1	4,7
власних коштів підприємств та організацій.....	72,2	70,5	68,6	66,8	65,8	61,4	61,7
коштів іноземних інвесторів	3,0	3,9	5,9	4,3	5,6	5,5	3,6
коштів населення на індивідуальне житлове будівництво	7,5	6,3	5,0	4,4	4,2	3,6	3,4
кредитів банків та інших позик ***.....	...	0,8	1,7	4,3	5,3	8,2	7,6
інших джерел фінансування...	5,8	7,0	9,6	10,7	10,4	10,2	8,5

* Джерело: Інвестиції та будівельна діяльність в Україні у 1995–2004 рр. Статистичний збірник Держкомстату України. К., 2005.

** Розробка даних у наведеній структурі здійснюється з 1997 р.

*** Спостереження ведеться з 1999 р.

Кореляційна матриця (див. табл. 5) підтверджує наше теоретичне припущення – темпи приросту надходження податку залежать від початкового рівня пільг (0,68). Такий коефіцієнт кореляції значно перевищує критичний рівень для взаємно незалежних процесів (t -статистика дорівнює 4,63 при критичному значенні 2,83), тобто існує тісний взаємозв'язок між зазначеними показниками. Отже, наше робоче припущення доведено на реальних статистичних даних: надання пільг в оподаткуванні прибутку приводить до зростання рівня сплати податку на прибуток з певним лагом.

Для наочності побудуємо діаграму залежності надходження податку на прибуток від початкового рівня пільг щодо нього.

²² Див.: Данілов О. Д., Серебрянський Д. М. Самофінансування підприємств: податковий і амортизаційний аспекти. "Економіка Крима" № 10, 2003, с. 66–70.

Таблиця 5

Матриця кореляційного аналізу згладжених характеристик вхідних даних

	Колонка 1	Колонка 2	Колонка 3	Колонка 4	Колонка 5
1	1	0,68	-0,28	0,14	-0,16
2	0,68	1	0,15	0,41	-0,12
3	-0,28	0,15	1	0,16	0,02
4	0,14	0,41	0,16	1	-0,23
5	-0,16	-0,11	0,02	-0,23	1

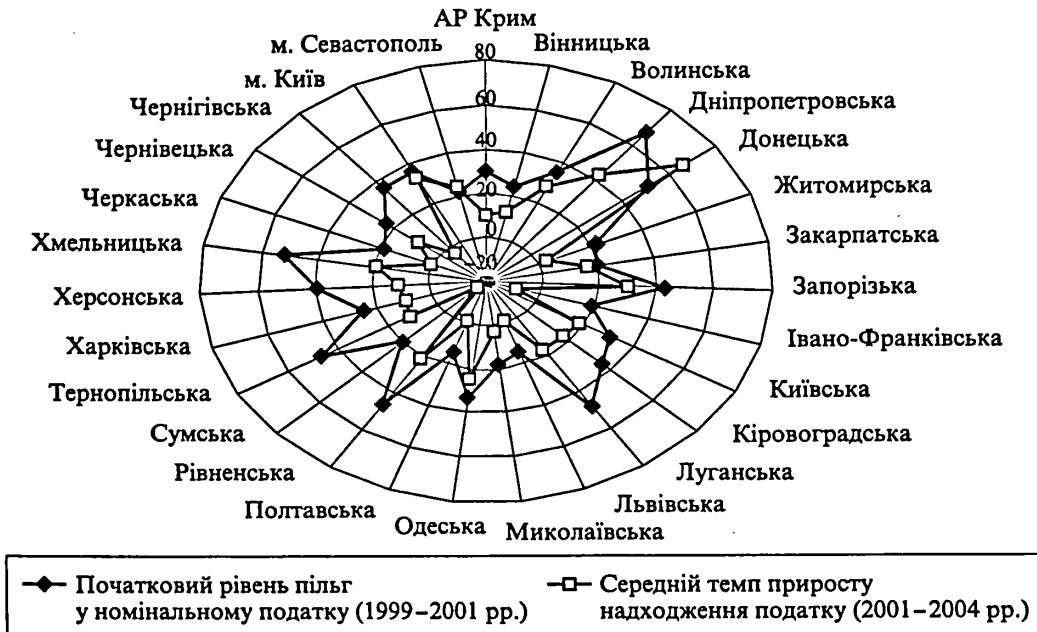


Рис. 5. Вплив початкового рівня пільг на середній темп приросту надходження податку на прибуток
(Складено на основі таблиці 3)

Рисунок 5 показує, що пільги через певний період забезпечують збільшення надходження податку на прибуток, але тут необхідно зазначити таке: дана ситуація є притаманною для індустріальних областей та регіонів з великою концентрацією грошових потоків (для Києва, Донецької, Дніпропетровської, Запорізької, Київської областей) і не характерна для аграрних областей (Хмельницької, Херсонської, Рівненської, Чернігівської, Сумської, Івано-Франківської (див. 3-й кластер на рис. 3)).

Отже, наша робоча гіпотеза підтверджується, але частково. Залишається визначити, з яким лагом впливають пільги на базу оподаткування²³. Слід зауважити, що функціональна залежність між двома характеристиками є лінійною до певного критичного значення, тому можна припустити, що необґрунтоване та необмежене зростання пільг викривляє економічну поведінку платників, податкова дисципліна яких знижується, хоча, можливо, що база оподаткування при цьому зростає.

²³ Необхідно зауважити, що дане питання було досліджене в дисертації А. Накая, який за результатами розрахунків, проведених у праці з метою з'ясування оптимального терміну дії податкової пільги, визначив у середньому 3–4 роки ефективності дії податкових пільг у цілому по податковій системі України (Накай А. І. Податкові важелі забезпечення сталого економічного розвитку в Україні. Автореферат дисертації канд. екон. наук. 08. 04. 01. Національна академія ДПС України. Ірпін, 2005, 18 с.). Ми будемо визначати такий термін тільки щодо податку на прибуток, оскільки вважаємо його головним регулюючим інструментом податкової системи, який прямо впливає на ділову активність економічних агентів.

Проведемо емпіричну перевірку повного доведення робочої гіпотези дослідження. Методика аналізу в даному випадку ґрунтуватиметься на побудові лінійної регресійної моделі, яка відбиває залежність темпів приросту надходження податку на прибуток від обсягів наданих пільг у регіональному розрізі (див. табл. 6). Визначення взаємозв'язку між двома факторами слугуватиме основою для розрахунку коефіцієнта еластичності приросту надходження податку від приросту обсягу наданих податкових пільг. Аналітичний критерій перевірки гіпотези такий: якщо коефіцієнт еластичності більший від 1, то гіпотеза валідна, якщо менший, то гіпотеза спростовується.

Статистичні характеристики отриманої економетричної моделі наведено в таблиці 7. Зазначимо, що нами за допомогою класичного методу найменших квадратів було побудовано багатфакторну модель, в якій залежна змінна Y –

Таблиця 6 *

Вхідні дані для визначення періоду фіскальної ефективності пільг
щодо податку на прибуток

(%)

Регіон	Темпи приросту надходження податку (2004 р. до 2003 р.)	Темпи приросту отриманих пільг				
		2000 р. до 1999 р.	2001 р. до 2000 р.	2002 р. до 2001 р.	2003 р. до 2002 р.	2004 р. до 2003 р.
АР Крим.....	-2,0	-5,1	53,8	0,1	-7,8	22,0
Вінницька.....	-5,3	30,8	5,4	18,1	-14,6	-53,0
Волинська.....	22,6	110,7	18,4	28,3	-45,0	-34,9
Дніпропетровська	17,2	65,8	-5,7	-23,5	-34,9	-8,8
Донецька.....	68,3	103,2	-35,0	18,9	-29,9	0,6
Житомирська.....	9,7	-38,1	71,0	41,6	-45,2	7,2
Закарпатська.....	24,4	44,5	70,3	9,5	38,8	-8,1
Запорізька.....	8,4	171,1	-65,2	-11,0	3,1	18,2
Івано-Франківська	4,1	58,3	86,1	-30,1	-39,9	-27,1
Київська.....	12,6	112,5	8,8	33,5	-1,3	-41,8
Кіровоградська.....	2,6	-12,9	31,5	14,0	-21,4	-49,3
Луганська.....	21,4	47,2	-13,1	7,6	-16,5	-40,8
Львівська.....	3,3	47,9	-9,5	10,7	-20,4	1,9
Миколаївська.....	-5,3	36,9	50,9	35,4	-62,3	-25,6
Одеська.....	-6,9	11,0	17,5	-1,9	-30,9	-4,0
Полтавська.....	4,6	23,1	74,8	-5,7	-53,8	-16,0
Рівненська.....	1,8	10,5	-19,0	-68,8	-6,2	-54,9
Сумська.....	-28,7	30,0	83,5	5,3	-62,6	-36,8
Тернопільська.....	13,5	57,5	-26,4	19,9	-12,8	-58,8
Харківська.....	2,1	20,1	22,8	13,2	-4,6	-14,3
Херсонська.....	16,1	-79,0	575,5	-26,0	-46,4	-58,1
Хмельницька.....	-11,3	1,6	38,1	-74,8	-56,0	-1,9
Черкаська.....	30,8	35,1	-6,3	9,9	10,5	-35,7
Чернівецька.....	-0,3	50,4	51,9	39,4	-6,8	-44,6
Чернігівська.....	-24,2	-50,6	35,2	29,3	-45,4	-8,5
Київ.....	32,4	46,0	37,8	0,8	-8,1	-4,4
Севастополь.....	17,4	17,5	245,4	42,7	-13,1	-59,7

* Складено на основі таблиці 2.

Таблиця 7

Статистичні характеристики економетричної моделі

(%)

	Регресійний коефіцієнт	Похибка	t-параметр	Рівень значущості
P*2000/1999	0,48	0,23	2,11	0,05
P2001/2000	0,36	0,23	1,52	0,14
P2002/2001	0,08	0,19	0,42	0,68
P2003/2002	0,30	0,19	1,56	0,13
P2004/2003	0,10	0,20	0,49	0,63

P* – приріст пільг щодо податку на прибуток.

темпи приросту надходження податку по регіонах України за 2003–2004 рр., а незалежна змінна X – річні темпи приросту пільг з податку на прибуток протягом 1999–2004 рр.

Проведені розрахунки дозволяють зробити висновок, що саме введення пільг у 2000 р. корелює із зростанням податкових надходжень у 2003–2004 рр. Розрахунок коефіцієнта еластичності надходжень від отриманих пільг з лагом у чотири роки становить 1,9. Таким чином, ми бачимо, що коефіцієнт еластичності значно більший від 1 і що 1% додаткових пільг щодо податку на прибуток приводить до збільшення надходження даного податку на 1,9%, тому гіпотезу можна вважати валідною. Головний висновок даного аналізу полягає в тому, що граничний термін фіскальної ефективності дії податкових пільг має становити не менш як 3, але й не більше 5 років. У випадку меншого або більшого терміну застосування пільги вона виявляється фіскально неефективною. При меншому терміні застосування пільги система стимулів, створювана пільгами, виявляється ще незадіяною повною мірою, а при більшому – виникають можливості для зловживань та корупції.

Враховуючи те, що рівень інфляції в Україні досить значний, виникає питання: чи економічно вигідно запроваджувати пільги при такому рівні інфляції? Тому нам необхідно продисконтувати отриману величину фіскальної ефективності наданих пільг (1,9) на рівень інфляції. Оскільки, часова ефективність реалізації податкової пільги становить чотири роки, а статистично значущим є приріст отриманих пільг протягом 1999–2000 рр., то ми для дисконтування візьмемо рівень інфляції з кінця 1999 р. до початку 2004 р.: 2000 р. – 125,8%, 2001 р. – 106,1, 2002 р. – 99,4, 2003 р. – 108,2%²⁴. Якщо продисконтована величина еластичності буде більшою від 1, то економічна доцільність запровадження пільг існує, в іншому випадку – ні. Зробимо відповідні розрахунки:

$$\frac{1,9}{(1+0,258)(1+0,061)(1-0,006)(1+0,082)} = 1,32.$$

Отже, сукупний індекс інфляції за 4 роки зменшив економічну ефективність податкових пільг з 1,9 до 1,32. Але навіть при такому високому рівні інфляції фіскальна ефективність пільг щодо податку на прибуток все одно залишається.

На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1. У практику українського податкового законодавства *слід ввести поняття “податкова пільга”, “критерій фіскальної ефективності пільги”*, оскільки, як показує наше дослідження, податкова пільга є основним, але не обов’язковим елементом податку. Пропонується в контексті оподаткування прибутку підприємств під податковою пільгою розуміти сукупність фіскальних дій держави, які не закладені в загальноприйнятих основах прибуткового оподаткування підприємств²⁵ і в кінцевому підсумку приводять до повного або часткового звільнення прибутку від оподаткування, з метою активізації державних, територіальних та галузевих пріоритетних напрямів фінансово-господарської діяльності, що реалізуються протягом визначеного законом терміну. Даний термін має бути економічно обґрунтованим і приводити до максимальної фіскальної ефективності податкових пільг.

Під критерієм фіскальної ефективності податкової пільги ми розуміємо співвідношення між поточними втратами доходів бюджету від надання податкових пільг і майбутніми доходами бюджету, отриманими від сплати податку

²⁴ Див.: Офіційне інтернет-представництво Національного банку України. www.bank.gov.ua.

²⁵ До загальноприйнятих основ прибуткового оподаткування підприємств ми відносимо ті норми, які забезпечують дотримання нормативних вимог оподаткування прибутку. Наприклад, віднесення отриманих збитків на майбутні податкові періоди; звільнення від оподаткування прибутку підприємств, передбачені міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування; нарахування економічної амортизації; звільнення від оподаткування неприбуткових установ.

внаслідок розширення бази оподаткування за рахунок надання таких пільг, дисконтованих на індекс інфляції.

2. В результаті здійсненого кластерного аналізу ми дійшли висновку, що ті регіони, в яких спостерігається найбільша концентрація пільгового оподаткування прибутку (Київ, Донецька, Дніпропетровська області (див. рис. 3, 4)), характеризуються і найбільшим зростанням прибутку та сум сплаченого податку на прибуток. А в тих областях, де промисловість розвинута (кластер 3), але обсяг надання податкових пільг не такий великий, як в областях, згрупованих у кластерах 1 та 2, відсутні таке зростання надходження податку на прибуток і збільшення прибутку до оподаткування.

3. З огляду на це нами пропонується поетапне запровадження податкових пільг не за територіальними, а за галузевими ознаками, відповідно до загальнонаціональних пріоритетів на чітко визначений період реалізації, з досконалою системою державного контролю за їх використанням. Як зазначав В. Геєць, податкові пільги повинні мати тимчасовий характер, тобто мають бути обмеженими у часі²⁶. Якщо протягом визначеного періоду пільга не спрацювала, її необхідно скасувати.

Ми пропонуємо надавати істотні інвестиційно-інноваційні пільги галузі протягом 3–4 років. Насамперед пільги в оподаткуванні прибутку мають надаватися тим з них, які забезпечують діяльність усіх інших галузей народного господарства²⁷. Це – машинобудування, яке є забезпечуючим у процесі модернізації економіки країни. Нелогічно надавати пільги, наприклад, АПК, не маючи можливості задовольнити даний комплекс усім необхідним якісним та недорогим технічним обладнанням. Підтвердженням нашого теоретичного припущення є результати проведеного рейтингового дослідження “ТОП-100” щодо визначення найдинамічніших компаній України на основі їх інвестиційної активності. Так, практики дійшли висновку, що інвестиційну діяльність компаній обмежує відсутність на ринку продукції вітчизняних машинобудівних підприємств²⁸.

3. Фіскальна ефективність пільг щодо податку на прибуток проявляється приблизно через чотири роки. Саме протягом такого періоду ефективно гармонізуються фіскальна, регулююча та стимулююча функції податку. Показано, що 1% додаткових пільг платникам приводить до зростання номінальних податкових надходжень через чотири роки на 1,9%.

4. Високі темпи інфляції знижують як економічну, так і фіскальну ефективність податкових пільг. Це показує, що фіскальна політика має здійснюватися в комплексі з монетарною політикою. У тому разі, коли вони проводяться різновекторно, надавати податкові пільги взагалі недоцільно. Це підтвердилося у період 1991–1995 рр., коли податкове законодавство було насичене пільгами інвестиційно-інноваційного характеру, а також пільгами, спрямованими на активізацію ділової активності платників податків. Проте запровадження їх було передчасним, оскільки на той час в Україні прогресувала гіперінфляція, яка звела нанівець як фіскальну, так і економічну ефективність від їх введення.

5. Враховуючи те, що пільгове оподаткування прибутку (практикувалося в основному в 1999–2001 рр.²⁹) привело в 2004 р. до суттєвого зростання прибутковості народного господарства і обсягу надходження до бюджету податку на прибуток, нами пропонується більш широке застосування пільгового інструментарію інвестиційно-інноваційного характеру.

²⁶ Див.: Геєць В. М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи. “Економіка і прогнозування” № 1, 2002, с. 9–30.

²⁷ В Україні першим напрямом пільгового забезпечення було обрано ГМК, що, на нашу думку, є дещо не обґрунтованим. У результаті цього рішення у вииграші залишилися тільки області з великою часткою гірничо-металургійної промисловості.

²⁸ Див.: Самые динамичные компании Украины. “Рейтинг ТОП-100. Лучшие компании Украины” № 3, 2005, с. 7.

²⁹ Слід зазначити, що в Україні у той період не існувало системи в наданні пільг та широкого пільгового інструментарію, особливо інвестиційно-інноваційного характеру.

Економіка України

ПОЛІТИКО-ЕКОНОМІЧНИЙ ЖУРНАЛ
МІНІСТЕРСТВА ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ,
МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ТА НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ НАУК УКРАЇНИ

7 (536)

ЛИПЕНЬ

2006

**Видається
з вересня
1958 р.**

Виходить щомісяця

З М І С Т

Стор.

ФІНАНСИ. ПОДАТКИ. КРЕДИТ

- СОКОЛОВСЬКА А. – Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки 4
- СКРИПНИК А., СЕРЕБРЯНСЬКИЙ Д. – Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств 13

УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

- ПУСТОВОЙТ О. – Модель ресурсокористування України: окремі підсумки та штрихи розвитку 27
- МУДРАК Р. – Державна регуляторна політика як складова економічного розвитку 34

ПИТАННЯ РОЗВИТКУ АПК

- ПАВЛОВ О. – Парадигма сільського розвитку 41

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

- СИНЯКЕВИЧ І. – Основні постулати екологічної економіки як теоретична основа екологічної політики 49

ДО 150-РІЧЧЯ ВІД ДНЯ НАРОДЖЕННЯ ВЕЛИКОГО КАМЕНЯРА

- ЗЛУПКО С. – Проблеми формування і розвитку національної економіки в науковій творчості Івана Франка 55

СВІТОГОСПОДАРСЬКІ ЗВ'ЯЗКИ: ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

- ПИРОЖКОВ С., ПРЕЙГЕР Д., МАЛЯРЧУК І., САМОЙЛОВ О. – Україна на дунайській водній артерії: погляд з минулого у майбутнє 63

ВИДАВНИЦТВО «ПРЕСА УКРАЇНИ»
КИЇВ

КОЗЮК В. – Інтеграційний вибір постсоціалістичних країн у сфері монетарної політики: теоретичні проблеми	73
ГАЙДУЦЬКИЙ А. – Інвестиційні аспекти вступу до СОТ для аграрних секторів країн Центральної і Східної Європи	83

ДО 75-РІЧЧЯ С. М. ЗЛУПКА

Видатний вчений-економіст	90
---------------------------------	----

КРИТИКА І БІБЛІОГРАФІЯ

СУХОРУКОВ А. – Інноваційна парадигма економічного розвитку України	92
--	----

Головний редактор С.І. ПИРОЖКОВ.

Редакційна колегія: АНДРЕЄВ П.П., БУДКІН В.С., ВІТРЕНКО Ю.М., ВУСИК І.П. (заступник головного редактора), ГНІБІДЕНКО І.Ф., ГОЛОВКО В.А., ГУБСЬКИЙ Б.В., ДАНИЛЕНКО А.І., ДАНИЛИШИН Б.М., ДОЛГОРУКОВ Ю.О., ДОЛІШНІЙ М.І., ЄРОХІН С.А., ЗИМОВЕЦЬ В.В., КОРНІЄНКО І.В. (відповідальний секретар), КРЕДИСОВ А.І., МУСІНА Л.О., НОВИЦЬКИЙ В.Є., ПАВЛЕНКО А.Ф., ПАНЧЕНКО Є.Г., ПАРНЮК В.О., РИБАК С.О., РОМАНЮК С.А., САБЛУК П.Т., ТРЕГОВЧУК В.М., ЧУГУНОВ І.Я., ЯКУБОВСЬКИЙ М.М.

Коректори Г.І. Пасєка, К.М. Головинська.

Технічний редактор О.М. Кабанець.

Підписано до друку 04.07.06. Формат 70х108¹/16. Папір друк. № 2. Офсетний друк. Ум. друк. арк. 8,4. Ум. фарб. відб. 8,8. Облік. вид. арк. 11. Загальний тираж 3106. Зам. 0134607.

Ціна договірна.

Адреса редакції: 01015, Київ-15, вул. Московська, 37/2.

Регістраційне свідоцтво КВ № 1027 від 26 жовтня 1994 р.

Телефони: заст. головного редактора 280-32-71, відповідального секретаря 280-52-75, завідуючого редакцією 280-31-10 (тел./факс),
e-mail: ecoua@pressa.kiev.ua

Віддруковано у Державному видавництві

«Преса України».

03047, Київ-47, пр. Перемоги, 50.

«ЭКОНОМИКА УКРАИНЫ», политико-экономический журнал
Министерства экономики Украины, Министерства финансов Украины
и Национальной академии наук Украины.

Издается с сентября 1958 года. Выходит ежемесячно.

Адрес редакции: 01015, Киев-15, ул. Московская, 37/2.

Журнал анотується також на Інтернет-сайті Мінекономіки України: www.me.gov.ua