


**Творчі дискусії
з проблем суспільного
розвитку**



Геєць В.М., акад. НАН України

**ФОРМУВАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ БЮДЖЕТУ:
ПІДСУМКИ, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**

Розглянуто ключові проблеми формування дохідної частини бюджету України в перехідний період; суперечності бюджетного процесу; роль податкової системи в наповненні доходів бюджету. Значну увагу приділено ефективності застосування податкових пільг окремим галузям економіки, їх впливу на стабілізацію бюджетних надходжень, підвищенню інноваційного розвитку економіки в цілому. Економічно обґрунтовано розширення бази оподаткування ПДВ відповідно до зростання попиту на нерухомість. Розглянуто основні вимоги доцільності застосування податкових преференцій, а також проблеми та шляхи вдосконалення амортизаційної та рентної політики в Україні.

Бюджет як фінансовий план грошових коштів держави формується під впливом бюджетної і податкової політики. В Україні за роки трансформаційних змін остання формувалася в умовах надзвичайно жорсткої економічної кризи, що не могло не позначитися на їх характері, оскільки, з одного боку, постійною залишалася проблема мобілізації коштів до бюджету для виконання державою своїх функцій і зобов'язань, а з іншого – об'єктивним був безперервний процес втрати одних джерел фінансових надходжень до бюджету і пошуку у відповідності з цим інших, які б відповідали новій системі господарювання. Це постійно загострювало проблему дефіциту бюджету та способів його покриття. Крім того, серед принципово нових умов, що впливали в той час на характер і зміст бюджетної та податкової політики, додатково з'явилися такі, що пов'язані з низькою фінансовою та управлінською дисципліною, масовою тінізацією економіки, неефективністю витрат, марнотратством, прямим розкраданням державних коштів в особливо великих розмірах.

За таких умов однією із ключових проблем, які підлягали вирішенню в ході здійснюваної економічної реформи, стало вдосконалення бюджетних відносин, що вимагало комплексної перебудови всієї системи фінансового планування, встановлення жорсткої залежності державних витрат від наявних доходів, створення сприятливих умов для розвитку економіки, оскільки, власне, бюджетна і податкова системи серед сукупності фінансових методів та інструментів макроекономічного регулювання, за допомогою яких необхідно розв'язувати завдання створення сприятливого середовища для розвит-



ку ринкових відносин, є одними із найголовніших. В умовах як ринкової економіки, так і тієї, що здійснює перехід до ринку, провідна роль бюджету в перерозподілі фінансових ресурсів є об'єктивною реальністю. У цьому перерозподілі значне місце відводиться податкам, оскільки податкова система в першу чергу забезпечує відповідний перерозподіл ВВП для виконання державою закріплених за нею функцій щодо соціальних заходів, управління економікою, забезпечення виконання інших загальнодержавних функцій.

Економічна криза і суперечності у бюджетному процесі на початковій стадії трансформаційних змін змусили пережити в Україні проблеми поповнення бюджету грошовими коштами, надходження до бюджету у вигляді взаємозаліків, недовиконання більшості бюджетних планів, реструктуризації боргів як засобу боротьби з недоїмками, порівняно невисокий рівень податкових надходжень. З часом завдяки трансформації бюджетної і податкової систем деякі з них відійшли в минуле, а деякі змінили свій характер або ступінь впливу, хоча ще залишаються нерозв'язаними повною мірою. Крім того, такі проблеми, як значне ухилення від податків, втрати бюджету від пільг, високе податкове навантаження, порівняно високий для України рівень зовнішньої заборгованості залишаються актуальними і мають негативний вплив на стан справ у бюджетному процесі.

Незважаючи на значні суперечності трансформаційних змін, у тому числі і в бюджетній та податковій системах, сьогодні за формою і в деякій частині вже за змістом податкова система відповідає тим вимогам, які склалися у світовій практиці. Проте, слід зауважити, що як податкова, так і бюджетна системи завжди піддавалися і піддаватимуться критиці, оскільки в їх основі мають бути закладені механізми подолання значної маси суспільних і особистих суперечностей, досягти оптимальності у розв'язанні яких практично неможливо, особливо з огляду на те, що економіка в кожний даний період знаходиться в різних стадіях розвитку (підйом, пік, спад, криза), залежно від яких зміст і податкової, і бюджетної політик відрізняється, загострюючи тим самим згадані суперечності і збільшуючи суспільну напруженість щодо оцінки як справедливості, так і ефективності системи (перш за все в частині оподаткування – між державою, з одного боку, та господарюючими суб'єктами і населенням, як платниками податків – з іншого). Фактично такий стан справ призводить часто до порушення окремих, навіть загально визнаних принципів фіскальної політики – таких, як, наприклад, справедливість, ефективність, стабільність. Останнього можна і слід дотримуватися тільки певний період часу і відповідно до умов, що склалися в економіці, а вони, як відомо, можуть суттєво змінюватися. Для прикладу можна навести сучасну позицію міністра фінансів Німеччини Х.Ейхеля, який проголосив, що "...стабільність не є пріоритетом, нам потрібне зростання" (у даному разі йшлося саме про фіскальну стабільність).



В остаточному підсумку нині можна стверджувати, що головні проблеми етапу становлення бюджетної і податкової систем в Україні і вирішення нею задач фінансової стабілізації як стадії, що забезпечувала можливість реалізації з боку державних фінансів необхідних умов виходу економіки з кризи в частині, яка мала фінансову і монетарну природу, були певною мірою розв'язані, оскільки інфляція як основний показник фінансової нестабільності увійшла сьогодні в межі передбачуваності та контрольованості.

Сьогоднішній і перспективний періоди розвитку економіки України відзначаються і мають відзначатися надалі активізацією економічної діяльності і динамічним економічним зростанням. У зв'язку з цим важливо оцінити – наскільки зміни, що відбулися, відбуваються і відбуватимуться в бюджетній і податковій системах, відповідають саме вказаним, по суті постулатним вимогам забезпечення стабільного росту в довгостроковій перспективі.

Перш за все, важливою оцінкою в забезпеченні згаданих вимог є оцінка співвідношень між податковими і неподатковими надходженнями до бюджету й те, наскільки відбувається одночасна концентрація доходів бюджету за рахунок головних бюджетоутворюючих податків: ПДВ, податку на прибуток, податку на доходи різних осіб, акцизного збору. У цій частині має місце ряд суперечливих тенденцій. Так, у кінцевому результаті мала місце довгострокова тенденція зростання неподаткових надходжень. Якщо у 1998 р. неподаткові надходження бюджету склали 2,5% до ВВП, то у 2001 р. вони досягли 8,0%, хоча починаючи з 2002 р. ця тенденція деякою мірою була подолана (6,8% у 2003 р., за оперативними даними), але неподаткові надходження у відношенні до ВВП, за підсумками 2003 р. (за тими ж оперативними даними), залишалися у 2,7 раза вищими, ніж у 1998 р. – році, коли мала місце досить жорстка фінансова криза.

При формуванні дохідної і видаткової частин бюджету державні органи влади виходять не тільки із реальних розрахунків. Недосконалість і нестабільність податкового законодавства сприяють розширенню впливу на цей процес політичних, корпоративних та інших факторів. Крім того, при формуванні видаткової частини бюджету (особливо за умови частих змін Уряду) нерідко приймаються популістські рішення, які вимагають відповідних джерел фінансування. Виникає додатковий тиск на дохідну частину бюджету, внаслідок чого Уряд часто змушений вести пошуки нових, у тому числі неподаткових джерел, залучати внутрішні та зовнішні позики для фінансування бюджетного дефіциту. Серед таких джерел використовуються надходження від приватизації державного майна, що в кінцевому підсумку призводить до скорочення обсягів фінансування розширеного відтворення, оновлення основних фондів і негативно впливає на темпи розвитку економіки.

У цих суперечностях криються витоки таких явищ, як можливість неузгодженості податкової і бюджетної політики; завищення планових показ-



ників доходів бюджету парламентськими комітетами і їх заниження Урядом; перевищення державними зобов'язаннями, що витікають із чинного законодавства, реальних фінансових можливостей держави; ухвалення рішень щодо зниження податкових ставок і гальмування ухвалення рішень щодо розширення податкової бази, необхідного для збереження бюджетних надходжень на незмінному рівні; ланцюжкова реакція боротьби за податкові пільги і преференції і, як наслідок, – загострення проблеми корупції; вибір податкових пільг, що підлягатимуть першочерговому скасуванню в процесі перегляду системи пільг залежно не від їх соціально-економічної значущості, а від міцності позицій тієї групи депутатів, що лобіюють інтереси певної категорії платників податків у парламенті.

За підсумком 1997–2003 рр. (табл. 1) бачимо, що, передусім, знижується питома вага суми усіх податкових надходжень до бюджету та соціальних платежів – як у відсотках до ВВП – з 38,3 % у 1997 р. до 30,2 % у 2002 р.; при цьому знижується також і питома вага податкових надходжень до Зведеного бюджету з 26,5 % до 20,6 % ВВП за 1997–2003 роки. Тобто має місце зниження податкового навантаження; при цьому ті податки, що є основними у формуванні бюджету (табл. 2), відіграють дедалі важливішу роль. Це створює умови для підвищення еластичності їх впливу як на бюджет, так і на процес формування та розподілу ВВП, що надзвичайно важливо з точки зору забезпечення умов для стабільного економічного зростання, оскільки, на нашу думку, система оподаткування в частині розв'язання проблем бюджету зблизилася з результатами діяльності суб'єктів, що визначають економічну активність. Тобто певною мірою відбувався процес створення умов для більш тісної взаємоув'язки податкової і бюджетної політики з політикою економічного зростання, яка превалює за змістом на даному етапі розвитку. А тому можна сподіватися, що відповідні зміни в системі оподаткування на 2004 р. спричинять очікуваний позитивний ефект.

Таблиця 1

Податкове навантаження в Україні в 1997–2003 рр.*

Показник	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
1. Питома вага податкових надходжень до Зведеного бюджету у ВВП, %	26,5	25,6	22,3	21,4	18,5	20,5	20,6**
2. Питома вага суми усіх податкових надходжень до бюджету та соціальних платежів, % до ВВП	38,3	36,4	32,8	30,8	30,5	30,2	...

* Розраховано на базі даних Статистичного щорічника "Україна в цифрах у 2000 році". – К.: Консультант, 2003. – С. 25, Статистичного щорічника "Україна у 2001 році". – К.: Техніка, 2002. – С. 30, 61 та статистичного збірника ДПА "Діяльність податкової служби України за 2002 рік". – К., 2003. – С. 10; Статистичний щорічник України за 2002 рік. – К.: Консультант, 2003. – С. 38, 57, 65.

** Попередні дані.



Таблиця 2

Частка окремих груп та видів податків у ВВП у 1997–2003 рр., %

Види податків та платежів	1997	2001	2002	2003*
1. Прямі податки	11,0	9,2	10,3	11,1
у тому числі:				
- податок на прибуток (дохід)	6,2	3,9	4,3	5,0
- прибутковий податок з громадян	3,5	4,2	4,9	5,1
- податок на промисел	0,0	0,0	0,0	0,0
- плата за землю	1,1	0,8	0,8	0,8
- податок з власників транспортних засобів	0,2	0,3	0,3	0,2
2. Непрямі податки	10,9	7,1	9,1	7,7
у тому числі:				
- ПДВ	8,8	5,0	6,1	5,3
- податок з обороту	-	-	-	-
- акцизний збір	1,3	1,3	1,9	2,0
- мито	0,8	0,8	1,1	1,1
3. Обов'язкові платежі до державних соціальних фондів	12,2	9,0	14,0	-
у тому числі:				
- збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	1,8	0,0	-	-
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	9,0	7,6	-	-
- збір на обов'язкове соціальне страхування	1,2	0,8	-	-
- збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	0,2	0,6	-	-
4. Обов'язкові платежі до інших державних цільових фондів, передбачені Законом "Про систему оподаткування"	0,3	0,2	-	-
у тому числі:				
- збір до Державного інноваційного фонду	0,3	0,1	-	-
- збір за забруднення навколишнього середовища до Фонду охорони навколишнього природного середовища	0,0	0,1	0,1	0,1
5. Платежі за державні послуги, компенсаційні доходи	1,2	0,5	0,5	0,4
у тому числі:				
- державне мито	0,3	0,1	0,1	0,1
- плата за видачу патентів, ліцензій, сертифікатів, державну реєстрацію	-	0,3	0,4	0,3
- відрахування на утримання автомобільних доріг	0,9	0,1	-	-
6. Платежі за ресурси	1,6	0,3	0,2	-
7. Місцеві податки і збори	0,4	0,2	0,3	0,2
8. ВВП	100,0	100,0	100,0	100,0

* Попередні дані.

Стосовно розв'язання проблем забезпечення економічного зростання за рахунок змін у податковій політиці, важливо оцінювати також співвідношення між прямими і непрямими податками, оскільки зосередження уваги



любого уряду на зменшенні ролі непрямих податків у забезпеченні доходів бюджету є, по суті, політикою стимулювання економічного зростання. З табл. 2 видно, що саме ця тенденція в Україні мала місце, особливо в останні 5 років. Якщо прямі податки у відношенні до ВВП, за підсумком 2003 р., залишилися на рівні 1997 р., то непрямі – знизилися у 2003 р. на 7,7% проти 10,9 % у 1997 році. Така реструктуризація податкової системи у бік зменшення ролі непрямих податків стимулювала економічне зростання в частині позитивного впливу на платоспроможний попит населення. Проте, цей ресурс стимулювання за характером дії не є довготривалим, бо він не впливає на процес економічного зростання, оскільки безпосередньо не пов'язаний з інтенсифікацією процесу капіталовкладень. Можна засвідчити, що в частині валових обсягів ПДВ українська економіка напевно вже вичерпала ресурси для стимулювання економічного зростання, а проблеми, що склалися з його відшкодуванням, навіть є його гальмом. Тому в даний час у податкову реформу важливо було закласти стимулюючі фактори через ті податки, які безпосередньо впливають на економічне зростання (тобто прямі податки), що й було закладено в проект бюджету на 2004 рік.

У цій частині важливою, як відомо, має бути зміна в оподаткуванні прибутку в напрямку доведення до нульової ставки оподаткування тієї його частини, яка інвестується і підвищення тих податків, якими обкладаються доходи і капітал, який вивозиться за межі підприємства і т. ін. По суті тут важливо ліквідувати податкові перешкоди, які стоять на шляху зростання інвестицій в економіку, особливо в тих секторах, які є найбільш перспективними для забезпечення економічного зростання.

Покращання інвестиційного клімату за рахунок реформування податкової системи – це один бік справи в частині забезпечення податкового впливу на економічне зростання; а інший має бути пов'язаний з оцінкою максимально можливого надходження коштів до бюджету при зниженні податкового тиску і залучення та використання додаткових фінансових ресурсів для компенсації не тільки втрат бюджету, а й і виконання бюджетом, поряд із соціальними та загальнодержавними зобов'язаннями, ще й функції інвестування.

В частині зниження податкового навантаження в Україні, поряд з раніше відміченими змінами в податковій системі, за останні роки відбулися й інші. Зокрема, були скасовані відрахування до деяких цільових державних фондів, питома вага яких у дохідній частині Зведеного бюджету складала 15,2% у 1998 році. Так, за рахунок відміни відрахувань у Фонд заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення з 1999 р. питома вага цільових державних фондів знизилася до 11,9%, а відміна відрахувань в Фонд ремонту та будівництва автодоріг у 2000 р. та Інноваційний фонд у 2001 р. звела нанівець ці джерела дохідної частини бюджету. З урахуванням умов 2002 р. підприємства реального сектора додатково отримали до 10 млрд. грн. вільних від оподаткування оборотних коштів.



Разом з тим, практично завжди мали і матимуть місце суперечності між дохідною і видатковою частинами бюджету. В умовах представницької демократії це є досить розповсюдженим явищем. Достатньо звернутися до сучасного досвіду Німеччини та Франції, які заявили про недоцільність дотримання ліміту дефіциту бюджету на рівні 3% ВВП, який встановлено відповідним пактом для країн ЄС, оскільки їх економічні умови сьогодні вимагають перевищення встановленого ліміту. Водночас, якщо збільшення доходів бюджету планується за рахунок підвищення оподаткування, то зростає протидія платників податково-бюджетній експансії держави. В наших умовах це проявляється першочергово у формах уникнення податків та ухилення від їх сплати. Така протидія платників ставить об'єктивні межі підвищенню податкового тягара і зростанню державних видатків.

Внаслідок зазначеного бюджетний процес в умовах представницької демократії завжди є процесом пошуку шляхів розв'язання низки суперечностей:

- між інтересами громадян як платників податків, зацікавлених у їх зниженні, й інтересами громадян як споживачів суспільних благ, що фінансуються за рахунок тих самих податків, зацікавлених у збільшенні обсягів та підвищенні якості цих благ, отже, у наявності достатніх джерел для їх фінансування;

- між інтересами різних груп платників, кожна з яких, керуючись ідеологією "безквиткового пасажира", не проти долучитися повною мірою до споживання суспільних благ, переклавши тягар їх фінансування на інших платників;

- між виконавчою і законодавчою гілками влади, оскільки народні обранці, що репрезентують в парламенті об'єктивно суперечливі інтереси виборців (які одночасно є платниками податків), відстоюють позиції зростання державних видатків й одночасно – зниження податкового навантаження на всіх платників, або, принаймні, на тих, чиї інтереси вони лобіюють, тоді як уряд об'єктивно більш зацікавлений у збалансуванні державних доходів і державних видатків, а щоб унеможливити себе від несподіванок, він, швидше, прагнути до перевищення фактичного обсягу державних доходів над видатками шляхом свідомого заниження прогнозованого обсягу державних доходів;

- між інтересами платників й інтересами державного апарату (державної бюрократії), зацікавленого у розширенні контрольованого ним обсягу фінансових ресурсів держави і, відповідно, підвищенні податкового навантаження на платників.

Правові держави в процесі тривалої еволюції винайшли шляхи розв'язання більшості з цих суперечностей, узгодження протилежностей, забезпечення консенсусу інтересів. Серед цих шляхів – створення системи громадського контролю за пільговим та ефективним витрачанням бюджетних коштів, системи правових обмежень дискреційних фіскальних дій уряду та парламенту, у тому числі шляхом застосування ефективних правил і процедур прийняття бюджетних рішень.



Разом з тим, аналіз економічної ситуації в Україні свідчить, що без завершення податкової реформи і, відповідно, без вжиття радикальних заходів щодо прискорення розвитку вітчизняного виробництва, упорядкування державних видатків змінити ситуацію на краще практично неможливо. Існуюча податкова система в цілому поки що виявилася не зовсім адекватною умовам забезпечення стабільного зростання в економіці. Має місце невиправдане вилучення оборотних коштів підприємств, а також виникнення додаткової потреби в кредитних ресурсах. Значні деформації та нестабільність мають місце у ставках оподаткування, у визначенні бази і періодів оподаткування. Надмірна кількість податкових пільг створила неоднакові економічні умови для господарювання. Все це призвело до наявності значного тіньового сектора економіки, ухилень від оподаткування, затримки надходжень до бюджету.

Реформування податкової системи має базуватися на принципі фіскальної достатності, тобто формування дохідної частини бюджету на рівні, достатньому для здійснення державних функцій, а також на засадах забезпечення обов'язковості і рівнонапруженості у сплаті податків усіма юридичними і фізичними особами, недопущення будь-яких проявів дискримінації щодо окремих платників або категорій платників податків, а також стосовно оподаткування товарів вітчизняного чи іноземного походження. Однією з найважливіших функцій податкової системи має бути стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, не допускаючи масового надання пільг в оподаткуванні окремим суб'єктам підприємницької діяльності. Останнє в Україні особливо впливає на обсяги бюджетних доходів, оскільки практика вирішення багатьох проблем соціального і економічного розвитку довгий час йшла шляхом надання різного роду податкових пільг та преференцій, і, по суті, на сьогодні значною мірою "зайшла у глухий кут". Останнє означає, що без розв'язання проблеми пільг значного просування вперед у податковій реформі не буде.

Найбільш інтенсивно вони зростали протягом 1997–2000 рр. – у 2,4 раза, тоді як обсяги доходів Зведеного бюджету за цей час збільшилися в 1,7 раза. У 1998 р. з'являється тенденція до перевищення обсягом наданих пільг сумарних надходжень до Зведеного бюджету на 35,1%; у 2000 р. – на 47,5%. В останні роки частка пільг у доходах Зведеного бюджету та у ВВП дещо зменшується. За 9 місяців 2002 р. податкові пільги досягли майже 90% загальної суми доходів Зведеного бюджету, або 25% від ВВП, за 9 місяців 2003 р. – відповідно 88,9 та 27,1%.

До основних причин інтенсивного зростання податкових пільг можна віднести: розкручування "пільгової спіралі" – ланцюжкової реакції боротьби за пільги; значну корумпованість (корупція заохочує рентний тип поведінки); намагання розв'язати суперечність між фіскальною та регулюючою функція-



ми податкової системи (з метою стимулювання певних видів діяльності, розвитку перспективних галузей держава надає їм податкові пільги).

Остання причина вимагає більш детального розгляду, оскільки обумовлює появу галузевих пільг, які є об'єктом найгострішої критики. Проблема полягає в тому, що, з одного боку, галузеві пільги є одним із основних інструментів державного регулювання економіки і, передусім, реалізації державної структурної політики. З іншого боку, вони є найменш ефективними, оскільки їх результативність залежить перш за все від правильного та прозорого для аналізу визначення пріоритетних галузей, що потребують державної підтримки. Для реалізації цього необхідна детальна інформація про технологічні особливості виробництва, структуру ринків, у тому числі світових, якою державні органи, як правило, достатньою мірою не володіють. Тому деякими вченими заперечується можливість урядів правильно вибирати пріоритети, що підтвердила практика надання галузевих податкових пільг в Україні.

Найбільші пільги надаються таким галузям як вугільна промисловість, гірничо-металургійний комплекс, сільське господарство, які з точки зору орієнтації на інноваційну модель розвитку навряд чи можна віднести до числа пріоритетних. Надання таких пільг здійснюється з соціально-політичних міркувань. Зокрема, метою проведення економічного експерименту в гірничо-металургійному комплексі визнано створення умов для подолання кризового стану в цьому комплексі. Аналогічні цілі – забезпечення економічного зростання в агропромисловому комплексі та підтримки сільськогосподарського товаровиробника – переслідуються і в процесі надання різного роду податкових пільг даній групі товаровиробників.

Характеризуючи ці пільги, слід зазначити, що самі по собі вони не здатні розв'язати поставлених завдань. Так, незважаючи на надані протягом 1999–2001 рр. податкові пільги сільському господарству на суму близько 2,6 млрд. грн., внаслідок чого ця галузь, виробляючи 17% ВВП країни, формує лише 3% доходів бюджету, зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції супроводжувалося падінням прибутковості виробництва. Якщо за підсумками 2000 р. чистий прибуток від усіх видів діяльності сільськогосподарських підприємств становив 1,4 млрд. грн., то за підсумками 2001 р. при зростанні виробництва сільськогосподарської продукції на 10,2% фінансовий результат скоротився до 834,1 млн. грн. У 2002 р. сільськогосподарські виробники зазнали збитків в обсязі 295 млн. грн.

Це свідчить про те, що причини негараздів у стагнуючих галузях є комплексними і глибокими, вони накопичувалися протягом декількох років. Так, однією з основних причин збитковості сільськогосподарських підприємств вважається високий рівень монополізації ринків матеріально-технічних ресурсів АПК та ринків заготівельників сільськогосподарської продукції, наслідком чого стало завищення цін на ресурси та заниження цін на продукцію сільського господарства (ефект "цінових ножиць"). Замість проведення за-



ходів, спрямованих на монополізацію ринків та регулювання монопольних цін, держава сприяла консервації негативних явищ на цих ринках, оскільки як покупець сільськогосподарської продукції до своїх резервів була безпосередньо зацікавлена в низьких цінах на неї. Отже, неправомірне втручання у розвиток сільського господарства та зволікання з ринковими реформами держава намагається компенсувати податковими пільгами. Між тим без створення умов для розв'язання основних проблем стагнуючих галузей надання їм численних пільг (крім податкових пільг – це регулярне списання боргів перед державою, яке лише за 2000–2002 рр. сягнуло 6,2 млрд. грн., прямі дотації, бюджетні кредити, субсидовані кредити комерційних банків тощо) може розглядатися як неефективне використання державних коштів, їх розпошення, що лише консервує неконкурентоспроможність аграрного бізнесу, у той час як навіть перші кроки на шляху розв'язання глибинних проблем можуть дати позитивні результати. Так, вирішальною умовою зростання рентабельності зернового виробництва у 2000 р. до 64,8% порівняно з 12,0% у 1999 р. були не податкові пільги, а підвищення ціни на зерно у 2,2 раза.

Податкові пільги, що надаються всім підприємствам галузі, нерідко є менш ефективним інструментом державного регулювання порівняно з цільовими субсидіями. Зокрема, досвід розвинутих країн свідчить, що поширеними формами підтримки підприємств вугільної галузі є субсидії перспективним вугледобувним підприємствам, а також субсидії для поступового припинення вугледобування на неперспективних шахтах.

Таким чином, надання податкових пільг стагнуючим галузям передбачає попереднє визначення глибинних "провалів" ринку (тобто його неспроможності забезпечити ефективний розподіл ресурсів) і адекватних інструментів їх коригування, а також визнання того факту, що пільги не можуть замінити ринкові реформи. Якщо в кінцевому підсумку вибір здійснюється на користь податкових пільг, то важливо враховувати такий принцип їх надання, як необхідність застосування протягом обмеженого терміну.

Окремо слід зупинитися на доцільності запровадження пільгового режиму оподаткування в гірничо-металургійному комплексі. Оцінити цей крок неможливо без урахування стану розвитку комплексу та його місця в системі національного виробництва напередодні проведення економічного експерименту. Зростання його частки в структурі промислового виробництва за роки незалежності (питома вага продукції чорної металургії з 1990 р. до 1999 р. збільшилася з 11,0 до 23,8%) є проявом негативних тенденцій, що свідчать про погіршення структури національної економіки та нагальність її структурної перебудови. Це зростання відбувалося на той час на фоні падіння випуску основних видів продукції чорної металургії та зменшення попиту на неї на внутрішньому ринку. Останнє, разом з тим, здійснювалося вищими темпами, ніж падіння обсягів виробництва в інших галузях. Крім того, мало місце підвищення орієнтації на зовнішні ринки, внаслідок чого зростала



частка експорту чорних металів у загальній структурі експорту, сягнувши у 1999 р. 33,65%. Експортна орієнтація гірничо-металургійного комплексу обумовила посилення залежності відтворювальних процесів у ньому від зовнішньої кон'юнктури, а отже – посилення їх нестабільності. Незважаючи на валютні надходження від експорту, фінансове становище галузі залишалося досить складним, кошти, що вкладалися в її технічне переозброєння, – недостатніми (у 1999 р. інвестиції в основний капітал галузі зменшилися у 2,5 рази порівняно з 1990 р. і становили 674 млн. грн., або 14,7% загальної суми інвестицій у промисловість). Внаслідок техніко-технологічної відсталості та спрацьованості обладнання, а також недосконалої галузевої структури виробництва продукція галузі характеризувалася високим ступенем енергоємності, через що її розвиток став одним із факторів посилення енергетичної залежності України, яка, у свою чергу, є загрозою її економічній безпеці. Посилена ще одна негативна тенденція в розвитку галузі – підвищення ступеня її монополізації, яка може спричинити консервацію негативних процесів і тенденцій, стати стримуючим чинником структурної перебудови металургійного виробництва та підвищення його технологічного рівня.

Іншим аргументом проти доцільності державної фінансової підтримки гірничо-металургійного комплексу шляхом запровадження пільгового режиму оподаткування є те, що у валовому внутрішньому продукті чорної металургії частка податків, за даними міжгалузевого балансу України, у 1998 р. (тобто напередодні ухвалення Закону "Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України" від 14.07.1999 р.) становила 24,0% порівняно з 42,1% у легкій промисловості, 58,0% – у харчовій промисловості, 33,2% – у валовому внутрішньому продукті промисловості в цілому. Отже, чорна металургія не належала до галузей, що найбільше потерпали від податкового тягаря, і тому потребували першочергової державної підтримки. Остання лише загострила проблему нерівномірного розподілу податкового навантаження між підприємствами різних галузей економіки.

Крім того, надаючи фінансову підтримку підприємствам гірничо-металургійного комплексу, держава фактично компенсувала (частково чи повністю) збитки, яких вони зазнавали від реалізації своєї продукції на зовнішніх ринках за демпінговими цінами. Це, з одного боку, створило додаткові прецеденти та підстави для антидемпінгових розслідувань, а з іншого – сприяло консервації відсталої структури національного виробництва та експорту. Зокрема, проведення експерименту в гірничо-металургійному комплексі сприяло зростанню у 2000 р. обсягів виробництва на 20%, а експорту чорних металів – на 70%. Разом з тим, слід відмітити, що часто антидемпінгові розслідування виникають стосовно України у зв'язку з відсутністю статусу країни з ринковою економікою. Хоча заради справедливості слід відмітити, що відсутність такого статусу в Україні є результатом і політичних процесів, що



в умовах нової системи господарювання є невиправданим для політики з боку країн, що надають такий статус. Це, як відомо, перш за все – США та ЄС.

Результати експерименту в гірничо-металургійному комплексі свідчать про те, що він сприяв розв'язанню деяких поточних проблем та позитивним змінам у роботі підприємств – збільшенню обігових коштів, зростанню рівня рентабельності, обсягів виробництва, а також надходжень до бюджету держави. Однак, по-перше, ці зміни відбулися не лише під впливом експерименту, а й інших чинників, передусім – сприятливої кон'юнктури зовнішніх ринків та збалансованої курсової політики Національного банку; по-друге, вони навряд чи перетворяться в сталі тенденції. Про це свідчить як зниження темпів зростання виробництва металургії та оброблення металу (у 2000 р. порівняно з 1999 р. – 121,3 %, в 2001 р. – 104,9 %, в 2002 р. – 103,9 %), так і падіння рівня рентабельності в галузі (з 9,8 % у 2000 р. до 4,6 % у 2002 р.).

Короткочасний ефект від зниження рівня оподаткування в гірничо-металургійному комплексі пов'язаний з тим, що проблеми в його розвитку в принципі не можуть бути розв'язані за допомогою експерименту. Вивільнені в процесі його проведення кошти достатні лише для "латання дірок", а не для подолання глибокого технологічного відставання підприємств комплексу не тільки від розвинутих країн, а й від Росії. Вирішення цієї проблеми потребує значних інвестицій, як іноземних, так і внутрішніх, передачі об'єктів, що привласнюються, в руки ефективних власників, орієнтації інвесторів не на отримання миттєвих прибутків, а на досягнення стратегічних цілей.

Таким чином, головний підсумок полягає в тому, що надані підприємствам комплексу пільги не стали і не могли стати запорукою якісних структурних змін у металургійній галузі, а тому надання їх суперечить вимогам до політики державного регулювання в умовах жорстких обмежень державних фінансових ресурсів. Ефективною могла б бути, на нашу думку, селективна податкова політика, спрямована на підтримку лише прогресивних, потенційно конкурентоспроможних підгалузей і видів виробництва, його техніко-технологічного оновлення. Крім того, ця політика має проводитися в комплексі з іншими заходами державного регулювання розвитку гірничо-металургійного комплексу – антимонопольними, посиленням контролю за своєчасним поверненням валютної виручки, проведенням ефективної приватизаційної політики, розробкою правового механізму забезпечення виконання власниками своїх інвестиційних зобов'язань тощо.

Більш обґрунтованим є надання податкових пільг молодим галузям, які мають реальні можливості стати конкурентоспроможними, але на початковому етапі потребують державної підтримки і захисту від конкуренції з боку розвинутих країн. В Україні значні пільги надаються підприємствам автомобілебудування. Вони передбачені Законом України "Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні" від 19.09.1997 р. та "Порядком звільнення від обкладання акцизним збором оборотів з реалізації легкових, ван-



тажно-пасажирських автомобілів, мотоциклів і шин пневматичних гумових для легкових автомобілів, що виробляються українськими підприємствами усіх форм власності", затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.1998 р. № 155. Зазначеними нормативно-правовими актами запроваджено пільги щодо всіх основних податків – податку на прибуток підприємств, плати за землю, ПДВ, мита, акцизного збору, а також щодо збору до Державного інноваційного фонду України.

Ці пільги, на наш погляд, є прикладом недостатньої виваженості при визначенні національних пріоритетів і, відповідно, об'єктів державної підтримки. Державна фінансова підтримка галузі, продукція якої має обмежений ринок збуту, а тому сумнівні перспективи, не відповідає критерію економічної ефективності та доцільності. Поки що відсутні серйозні підстави сподіватися на конкурентоспроможність українських автомобілів на зовнішніх ринках. Внутрішній ринок через низький платоспроможний попит населення та порівняно високі ціни на автомобілі стримує зростання обсягів виробництва галузі. У 1998 р. на ньому було реалізовано лише 44% вироблених автомобілів. Їх виробництво залишалося нерентабельним, хоча й характеризується тенденцією до її зменшення від -20,8% у 1996 р. до -0,1% у 1999 році. У 2000 р. залишки готової продукції склали 29% від загальної кількості легкових автомобілів, вироблених за рік. Як наслідок, за січень–квітень 2001 р. порівняно з відповідним періодом минулого року їх виробництво зменшилося на 35,2%. У цілому за рік мало місце зростання виробництва легкових автомобілів, але нижчими темпами, ніж це відбувалося у 2000 р. порівняно з 1999 роком.

Потужна державна підтримка галузі не відповідає вимогам СОТ, зокрема Угоді про субсидії і компенсації. Це означає, що зі вступом до цієї організації Україна змушена буде переглянути пільговий режим оподаткування автомобілебудування. Наслідком цього, на думку експертів, стане зростання вартості вітчизняних автомобілів у 1,5–2 рази, що погіршить їх конкурентні позиції на внутрішньому ринку.

Надання податкових пільг автомобілебудуванню обумовлює обмеження можливостей державної фінансової підтримки дійсно пріоритетних видів виробництв. Між тим за складних фінансово-економічних умов прийнятною може бути політика не розгалуженої, а точкової підтримки обмеженої кількості пріоритетних галузей.

Свого часу для здешевлення житлового будівництва було застосовано звільнення від оподаткування податком на додану вартість новозбудованого житла. Це сприяло нарощуванню темпів будівництва житла за рахунок коштів громадян. Проте досвід минулих двох-трьох років (особливо у зв'язку із різким зростанням цін на нерухомість) засвідчив, що в цій сфері, зокрема у Києві, спостерігається значне нарощування вартості новозбудованого житла



безвідносно до рівня інфляції в цілому по економіці, рівня курсу гривні до долара США та режиму оподаткування.

Платоспроможний попит на дороге житло створює переважно значний прошарок населення, який має доходи, значно вищі за середні доходи більшої частки населення. Пропозиція житла у великих містах не встигає за платоспроможним попитом на нього, що об'єктивно викликає тенденцію зростання ціни 1 кв. м житла. Це чітко простежується з динаміки цін на житло в м. Києві за останні роки (рисунок). Якщо в січні 2002 р. середня вартість 1 кв. м у Києві становила 430 дол. США, то у грудні 2003 р. вона вже зросла майже до 800 дол. США за 1 кв. м, тобто майже у два рази. У цілому по Україні вартість 1 кв. м житла на кінець 2003 р. становила 1587 грн., або в 2,7 рази менше ніж у м. Києві.

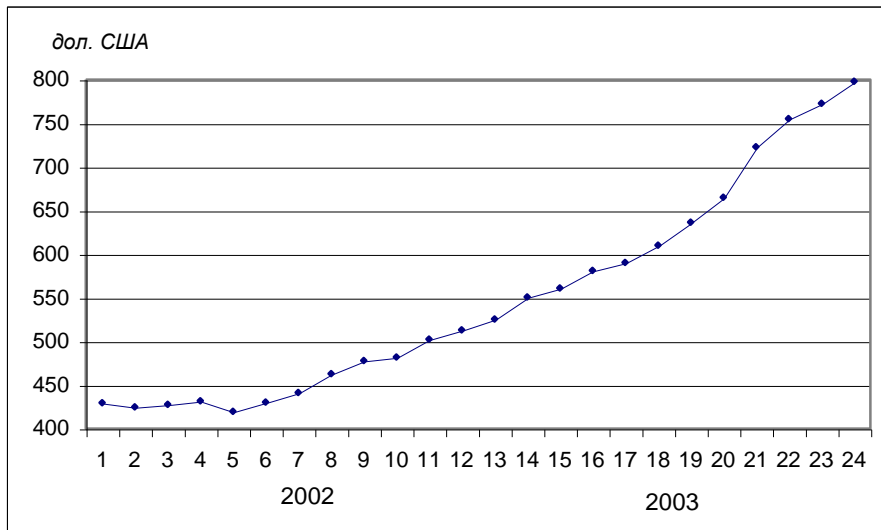


Рисунок. Динаміка середньої вартості 1 кв. м житла в м. Києві

На сьогодні в м. Києві склався рівень цін на житло, який свідчить про те, що ціна новозбудованого житла (особливо в престижних районах) не є фактором стримування попиту на цей соціально важливий продукт праці. Варто сказати, що, якщо на вулиці Верховинній у Святошинському районі міста Києва квартира загальною площею 114 кв. м коштує 386 тис. грн., або 3,4 тис. грн./кв.м, то квартира на вулиці Староноводницькій (Печерський район) загальною площею 335 кв. м – 2,4 млн. грн., або 7,2 тис. грн./кв. м, а на бульварі Л.Українки квартира загальною площею 288 кв. м коштує 2,13 млн. грн. (7,4 тис. грн./кв. м).

Зрозуміло, що введення ПДВ на новозбудоване житло такого типу не призведе до скорочення попиту на нього. Проте, очевидно, слід передбачити пільги для недорогого житла, особливо для молодих сімей, які будують його за рахунок державної кредитної підтримки, в межах виконання соціальної програми забезпечення молодих сімей житлом.



Деяка диференціація застосування ПДВ в житловому будівництві залежно від якості житла і від його розташування сприятиме збільшенню доходів бюджету країни і відповідатиме задачам по установленню соціальної справедливості в суспільстві.

У цілому збільшення ціни новозбудованого житла в Україні за рахунок введення податку на додану вартість може скласти, за підрахунками, 5–7% залежно від місця його розташування.

Крім галузевих пільг, розповсюдженою в Україні є практика надання преференцій суб'єктам підприємницької діяльності, що функціонують на територіях спеціальних (вільних) економічних зон, а також територіях пріоритетного розвитку. Більшість із них створено протягом 1998–2000 років.

Недоліки, що виникають у процесі створення спеціальних (вільних) економічних зон, породжують сумніви в ефективності численних пільг, що їм надаються, та доцільності створення цих зон взагалі. *По-перше*, відсутня єдина, науково обгрунтована програма розвитку в Україні спеціальних (вільних) економічних зон, узгоджена із загальнонаціональною концепцією реформування економіки, внаслідок чого їх створення не розглядається з позицій поступального розвитку економіки в цілому, не працює на загальнонаціональний прогрес. *По-друге*, велика кількість проектів щодо створення спеціальних (вільних) економічних зон означає зростання числа фіскальних виключень для окремих економічних суб'єктів і посилює значення відповіді на питання щодо прийнятності ціни, яку платять юридичні і фізичні особи, позбавлені податкових преференцій, за покращання соціально-економічної ситуації на окремих, обмежених територіях. *По-третє*, відсутність системного підходу при створенні спеціальних (вільних) економічних зон призводить почасти до надання цього статусу територіям, які є недостатньо перспективними і привабливими для інвесторів. Отже, створення ряду економічних зон відповідає не критеріям народногосподарської доцільності, а розв'язанню локальних проблем і задоволенню групових інтересів.

За умов обмеженості фінансових ресурсів держави створення зон з пільговим податковим режимом є доцільним, на наш погляд, лише в тому випадку, якщо задовольняються такі вимоги: а) їх створення дозволяє розв'язати одну з важливих загальногосподарських, а не локальних проблем, або вирішує локальну проблему, яка стає відправною точкою чи важливою ланкою на шляху досягнення загальнонаціональних цілей; така вимога пояснюється тим, що преференції певній території надаються за рахунок державного, а не місцевих бюджетів, отже й ефект від цих преференцій має носити загальноекономічний характер; б) такий ефект має досягатися в порівняно короткий термін, що можливо за наявності на певній території внутрішніх резервів ефективного розвитку, які потрібно привести в дію, а також вибору в якості пріоритетних швидкоокупних проектів, що є ефективними відповідно до ринкових критеріїв. Кошти, отримані в результаті реалізації таких проек-



тів, можуть стати одним із джерел інвестицій у перспективні проекти, які забезпечують віддачу протягом тривалого терміну. Отже, одним із шляхів розв'язання проблеми нестачі інвестиційних ресурсів є їх концентрація на реалізації пріоритетних, ефективних проектів, що окупаються протягом короткого терміну і можуть стати джерелом подальших капіталовкладень.

Широкого застосування в Україні в останні роки набув такий вид податкових преференцій, як списання та реструктуризація податкової заборгованості суб'єктів господарювання перед бюджетом та державними позабюджетними фондами, а також заборгованості зі сплати фінансових санкцій, пені та штрафів, нарахованих за несвоєчасну сплату податків і зборів. Ці преференції надаються підприємствам окремих галузей економіки – АПК, постачальникам нафтопродуктів для сільськогосподарських виробників і переробних підприємств АПК, хімічної промисловості (виробникам мінеральних добрив), гірничо-металургійного та паливно-енергетичного комплексів, машинобудування (підприємствам тракторо-, комбайно- і суднобудування).

Аналіз оподаткування в історичній ретроспективі підтверджує таку закономірність: стягнення податків за досить високими ставками супроводжується наданням різноманітних пільг, тоді як зниження податкових ставок у процесі проведення податкових реформ – розширенням податкової бази за рахунок скасування низки пільг. За таким сценарієм розгортається і сучасний етап податкової реформи в Україні: зниження ставок по основних податках вимагає перегляду існуючої системи податкових пільг для адекватного розширення податкової бази, здатного запобігти суттєвому зменшенню пропозиції суспільних благ.

З цією метою проектом Закону "Про Державний бюджет України на 2004 рік" передбачалося скасування ряду податкових пільг. Оскільки внесення змін до законів України з питань оподаткування іншими законодавчими актами, у тому числі й законом про державний бюджет, суперечить вимогам статті 1 Закону України "Про систему оподаткування", було розроблено проект Закону 4000-1 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 рік". Проте цей законопроект і досі не ухвалено. Натомість, недовго дискутуючи, Верховна Рада ухвалила Закон "Про Державний бюджет України на 2004 рік", в якому залишилися норми, що зупиняють на 2004 рік дію окремих статей законів з питань оподаткування, у тому числі тих, що стосуються надання податкових пільг як галузевого, так і соціального характеру. Найбільший суспільний резонанс викликало призупинення ряду пільг по податку на додану вартість. При цьому, якщо надання галузевих пільг зупинено лише на 2004 рік, то соціальні пільги проектом Закону 4000-1 передбачається скасувати взагалі. Такий підхід не можна вважати справедливим як тому, що соціальні пільги є порівняно незначними,



так і через те, що не вони, а галузеві пільги породжують найбільше негативних соціально-економічних ефектів.

Не підтримуючи зазначений вище сценарій перегляду системи податкових пільг і оцінюючи його як такий, що відповідає інтересам промислово-фінансових груп, вважаємо за необхідне зауважити, що не завжди податкові пільги, які законодавець має намір надати громадянам як кінцевим споживачам, вони отримують. Ці наміри досягаються лише в тому разі, якщо ціни придбаних громадянами товарів та послуг зменшуються на величину ПДВ, від сплати якого операції з продажу цих товарів та послуг звільнюються. Якщо ж таке звільнення не позначається на цінах і останні змінюються незалежно від режиму оподаткування, пільга втрачає свій соціальний характер, оскільки її отримують продавці товарів та послуг, а не їх покупці.

Достовірно визначити, хто в тому чи іншому випадку насправді отримує податкову пільгу, дуже важко через відсутність достовірної публічної інформації щодо ступеня монополізації ринків конкретних товарів та послуг, дійсного, а не декларованого рівня рентабельності та заробітної плати підприємств, що продають такі товари та послуги.

Крім того, стягнення ПДВ з продажу більшості товарів першої необхідності породжує закономірне питання щодо того, наскільки обґрунтованим є звільнення від ПДВ продажу нового житла, якщо ні для кого не секрет, що в Україні зараз збудувати чи купити квартиру можуть лише досить заможні люди, тоді як хліб, молоко мають купувати всі. Чи не доцільніше було б застосувати однаковий підхід до обкладання всіх товарів та послуг першої необхідності (до яких належить і житло), використовуючи, однак, понижену ставку їх оподаткування, як це робиться у більшості західноєвропейських країн?

Стосовно звільнення від ПДВ продажу ліків та виробів медичного призначення, яке на 2004 р. зупинено щодо тих лікарських засобів, які не входять до затвердженого Кабінетом Міністрів переліку, можна зауважити наступне. Ліки оподатковуються в багатьох країнах, але за іншими ставками. Зокрема, у Франції ставка ПДВ становила 2,1%, в Бельгії – 6%, в Італії – 9%, в Росії – 10%. В Україні частина ліків і надалі не буде оподатковуватися. Однак для того, щоб ця пільга була соціально ефективною, а також для того, щоб запобігти значному підвищенню цін на лікарські засоби, що підлягатимуть оподаткуванню, необхідно забезпечити належний контроль за виконанням Постанови Кабінету Міністрів України від 16.11.2001 р. № 1499 "Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України". Цією Постановою встановлено граничний рівень торговельної надбавки при формуванні роздрібною ціною на лікарські засоби, що реалізуються через аптечну мережу населенню на рівні 35% оптової ціни виробника (митної вартості), а на ті, що придбаються державними та комунальними закладами охорони здоров'я за бюджетні кошти – на рівні, що не перевищує 10% оптової ціни виробника (митної вартості). Про те, як виконується ця Постанова, свідчить той факт,



що на сьогодні в аптечній мережі розмір торговельної надбавки коливається в межах від 35 до 200%, що відповідним чином впливає на рівень рентабельності цих закладів. За умови належного виконання зазначеної Постанови, оптова ціна на лікарські засоби вітчизняного виробництва, які не увійшли до визначеного Кабінетом Міністрів переліку, за підрахунками фахівців, не повинна зрости більше ніж на 3,5–4%.

Дещо під іншим кутом зору необхідно оцінювати призупинення дії підпункту 5.1.2 пункту 5.1 статті 5 Закону "Про податок на додану вартість", за винятком операцій з продажу учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва, а також Закону "Про державну підтримку книговидавничої справи в Україні". Державна підтримка книговидавництва та продажу (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації, що видаються українською мовою, є питанням державної ваги, безпосередньо пов'язаним із зміцненням позицій державної мови. Враховуючи те, що в Росії пільги з ПДВ розповсюджуються на весь комплекс робіт та послуг (редакційних, видавничих, поліграфічних) по виробництву та реалізації книжкової продукції та періодичних видань, відповідна українська продукція зможе витримати конкуренцію з російською лише за умови адекватної державної підтримки. Тому більш виваженим нам здається підхід, реалізований у проекті Закону 400-1, яким передбачається не лише зберегти пільгу, а й викладено її в більш конструктивній редакції, згідно з якою від сплати ПДВ звільняються операції "...з продажу (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації, виданих державною мовою; продажу книжок, виданих державною мовою; продажу учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва; доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації". Сподіваємося, що й зупинення дії Закону "Про державну підтримку книговидавничої справи в Україні" матиме тимчасовий характер і у 2005 р. його дію буде поновлено.

Поряд із розв'язанням проблеми пільг у податковій та бюджетній системах, яка є основною перешкодою для економічного зростання в Україні, не менш важливою в забезпеченні його інвестиційного характеру на сьогодні є амортизаційна політика, яка регламентує процес розподілу авансованих капітальних витрат, що зменшують оподатковану частину прибутку. Амортизаційні кошти стають не просто потужним джерелом фінансування капіталовкладень (іноді понад 70%), але й можуть стати чинником прискореного оновлення основних засобів.

Попереднього досвіду організації ефективної амортизаційної системи Україна не має. За радянських часів амортизація як елемент податкового стимулювання підприємств не існувала.

Відсутність дієвої амортизаційної моделі в попередні роки трансформаційних змін стала одним із потужних факторів поглиблення інвестиційної



кризи 90-х років, коли на тлі тривалого й масштабного падіння капіталовкладень спостерігалось критичне згорання відшкодувальних процесів і оновлення основного капіталу уповільнилося втричі. Сучасна економіка перевантажена застарілими засобами праці – 40% їх вартості припадає на об'єкти віком понад 23 роки. Частково це є спадком радянських часів, хоча вже після 1991 р. середній строк служби основних фондів збільшився на 4,5 року.

Ситуація вимагала сутнісних прогресивних змін у режимі відтворення основного капіталу, тим більше, що з середини 90-х років позитивна динаміка інвестицій почала відновлюватися. Порядок визначення та нарахування амортизації, введений у 1997 р. (Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" з наступними змінами і доповненнями, ст. 8. "Амортизація") докорінно змінив концептуальне підґрунтя амортизаційної системи, однак не зробив її достатньо ефективною.

Інвестиційна роль амортизації була значною мірою послаблена скасуванням окремого бухгалтерського рахунку для обліку нарахування і використання амортизаційних відрахувань (Наказ Міністра фінансів України від 30.11.1999 р. № 291), яким практично було припинено акумуляцію реноваційних коштів, і амортизаційні відрахування стали просто "розчинятися" серед інших витрат.

Негативна дія чинного законодавчого порядку пов'язана також із кардинальними розбіжностями бухгалтерського та податкового обліку амортизації (перший регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", затвердженим Наказом Міністра фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, другий – Законом України від 22.05.1997 р. № 283/ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" з наступними змінами і доповненнями).

Економічна амортизація, обчислена за податковою нормою і методом, не виконує й другої своєї природної функції – вимірника зносу основних фондів. Знос, обчислений на підставі занижених норм амортизації, штучно занижується, і реальний стан споживання основних фондів залишається невизначеним.

За рахунок амортизації суб'єкти господарювання мають можливість скорочувати сплачувані податки, особливо суттєво – у разі застосування прискореної амортизації, але ефекту від наданої у такий спосіб бюджетної пільги немає – оновлення основних фондів залишається вкрай уповільненим.

Програма активізації амортизаційних чинників оновлення основного капіталу передбачена "Концепцією амортизаційної політики", затвердженої Указом Президента України від 07.03.2001 року. Цей документ визначає напрямки створення інвестиційно орієнтованої амортизаційно-податкової системи на основі внесення певних змін у податкове законодавство та прийняття Закону України "Про амортизацію".

Відповідний законопроект розроблено Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції і за наукової підтримки Інституту економічного прогнозування НАН України. Згідно з його положеннями, збалансування підприємницьких та загальнодержавних інтересів в інвестиційній та бюджетній



сферах досягатиметься шляхом запровадження ефективного регламенту, що розмежовує практику нарахування економічної і податкової амортизації, раціоналізує співвідношення між ними і стимулює суб'єктів господарювання до інтенсивного оновлення основних засобів через податкову систему.

За дорученням Уряду у 2003 р. розроблено інформаційну базу, необхідну для визначення регламенту і конкретних параметрів амортизаційної системи. Державний Комітет статистики України провів вибіркове обстеження підприємств з питань нарахування та використання амортизаційних відрахувань у 2001–2002 роках. Одержано змістовний масив статистичної інформації, яка характеризує наявність, рух різних видів основних фондів та нарахування амортизації підприємствами України, розподіленими за формами власності, регіонами і видами економічної діяльності. Моніторинг за 2003 р. проводиться на базі нової статистичної звітності за формою №1-амортизація "Звіт про основні засоби, нарахування податкової та економічної амортизації і використання амортизаційних відрахувань", затвердженою Наказом Держкомстату України від 15.12.2003 р. № 444. Після одержання звітної інформації підготовку аналітичної бази законопроекту "Про амортизацію" можна буде вважати в цілому завершеною.

Певні позитивні зрушення у напрямку просування амортизаційної реформи відбулися й у напрямі удосконалення бухгалтерського обліку фінансової звітності. Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2003 р. № 671 у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України за номером 09 відновлено рахунок "Амортизаційні відрахування", на якому ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Акумуляція амортизаційних відрахувань на окремому рахунку значно посилює вірогідність інвестиційного спрямування цих коштів.

Планується також внесення змін у податкове законодавство. Проект Податкового кодексу вмістить положення щодо посилення впливу амортизаційної політики на стимулювання оновлення основних фондів (Доручення Прем'єр-міністра України від 30.06.2003 р. № 37838 до доручення Президента України від 25.06.2003 р. № 1–1/771); передбачена підготовка узгоджених рішень щодо внесення змін з означеного питання до відповідних розділів Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (Доручення Кабінету Міністрів України від 24.10.2003 р. № 48266).

Запровадження ефективної амортизаційної політики та відповідного режиму форсованого оновлення основних засобів має на сьогодні неперевершене значення, і підготовка амортизаційної реформи набула високого ступеня значимості. Є всі об'єктивні засади для підготовки у I півріччі поточного року повного пакету супроводжуючих документів і внесення проекту Закону України "Про амортизацію" на розгляд.



У формуванні дохідної частини бюджету неабияке значення має і рента, оскільки держава, якій передані в довірче управління земля, її надра, повітряний простір, ресурси континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, встановлює платежі за використання даних факторів виробництва.

Законодавче регулювання рентних відносин в Україні має складну історію. Указом Президента від 21 грудня 1994 р. № 78594 прийнято рішення про встановлення рентної плати за нафту і природний газ, що видобуваються в Україні. Нормативи рентних платежів були визначені Кодексом України про надра у 1994 р. та їх подальшою редакцією від 20 грудня 2001 р., а також численними постановами Кабінету Міністрів України, зокрема постановою № 42 від 19 січня 1998 р., де плата за одиницю видобутих корисних копалин (тонну, тис. куб. метрів) становила: за нафту – 1,64 грн., газ природний – 0,67 грн.

Питома вага надходжень за користування землею у ВВП становила у 2003 р. 0,78%, за користування надрами – 1,06%, що не відповідає світовим стандартам, при цьому у своєму відношенні до загальної суми податкових надходжень за 1999–2003 рр. вони мали тенденцію до зменшення (табл. 3).

Таблиця 3

Питома вага надходжень за користування надрами і землею в загальній сумі податкових надходжень в Україні у 1999–2003 рр., %

Показник	1999	2001	2002	2003*	2003/1999
Питома вага надходжень за користування:					
надрами	5,86	9,13	5,40	5,12	87,4
землею	4,40	4,41	3,98	3,74	85

* Попередні дані.

В Україні, як, між іншим, і в Росії, відсутнє прогресивне оподаткування. Внаслідок цього частка рентних доходів у структурі податкових надходжень скорочується, в той час як рента природних ресурсів оцінюється надзвичайно значними сумами, при цьому значна частина є прибутком приватних компаній, а не держави, яка має виключні права на отримання відповідних доходів.

За розрахунками, проведеними в Інституті економічного прогнозування НАН України, розрахункова оцінка ренти в Україні становила, за підсумками 2001 р., близько 17 млрд. грн., з яких лише 29% були привласнені державою.

За масштабами потенціал "втрат" бюджету від неконтрольованості у привласненні ренти становить більше 12,1 млрд. грн., або більше 22% всіх доходів Зведеного бюджету України в 2001 р., або близько 32% його податкових надходжень, що в 1,45 раза перевищує обсяг податків на прибуток підприємств.

У цілому можна сказати, що рентні платежі в Україні далеко не повністю відповідають соціально-економічним умовам земле- та природокористування, що вимагає вдосконалення рентних відносин.

У розвинутих країнах та державах ОПЕК вилучення рентних доходів здійснюється переважно шляхом оподаткування надприбутків рентоутворюю-



ючих продуктів. Наприклад, у США частка держави в доходах від видобутку нафти становить понад 50%, Об'єднаних арабських еміратах – до 90%, Китаї – понад 60%. У Великобританії для родовищ потужністю до 1 млн. т на рік – 33%, в інших випадках спеціальний податок на нафтові доходи береться з чистого доходу за ставкою 75% після компенсації капітальних витрат.

У Норвегії податки по нафті та газу регулюються 5 законами і 30 указами короля та постановами Уряду. Мінімальний розмір спеціального нафтового податку, згідно з даними російських фахівців, встановлено на основі подвійної ставки податку на дохід ($28\% \times 2 = 56\%$)¹. При перевищенні доходів стягується додатковий податок. В цілому частка держави становить 80 і більше відсотків доходів рентоутворюючих продуктів.

Для визначення нормативного доходу в Україні необхідно провести статистичні та інші економічні дослідження витрат та доходів по основному виду діяльності в підприємствах та організаціях, що дасть можливість встановити реальні величини рентного доходу, одержуваного галузями природокористування та сільського господарства, мисливства і лісового господарства і вилучати в бюджет рентні доходи, створені у рентоутворюючих галузях, але реалізовані у сфері обігу, шляхом оподаткування надвисоких доходів та введення обґрунтованого експортного мита.

Суттєвого значення набуває регулювання земельної і гірничої ренти. Необхідно якомога скоріше відновити державне замовлення на дослідження проблем оцінки ренти і регулювання рентних відносин у цілому, а також економічної оцінки землі сільськогосподарського призначення, міських та інших територій, об'єктивних механізмів утворення, розподілу та привласнення диференціальної ренти *I* та *II*, гірничої ренти, монопольної ренти, оподаткування надприбутків товарів, що містять ренту, на внутрішньому ринку та у сфері зовнішньоекономічних зв'язків, і на цій основі вже найближчим часом ліквідувати базу незаконного привласнення ренти суб'єктами господарювання та споживачами. При цьому слід обов'язково враховувати й те, що в окремих випадках ренту не слід вилучати у суб'єктів господарювання, які здійснюють значні витрати на підвищення родючості або на нові геологорозвідувальні роботи і т. ін. Саме тому без глибокого і ґрунтового наукового пошуку шляхів розв'язання даної проблеми неможливо знайти однозначне рішення, особливо враховуючи ті значні зміни, які відбулися в економічній системі. Проте – й відкладати неможливо, оскільки це може призвести до ще більших диспропорцій у структурі економіки і послабленні впливу бюджету в частині сприяння її подальшому розвитку.

¹ Див.: *Кименман С., Андрюшин С.* Горная рента и факторы ее формирования // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 36.