

ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ ФІНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ:  
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

На сьогоднішній день в Україні не сформовано достатньо науково обґрунтованої податкової системи і не створено ефективного податкового механізму. Необхідність розробки фундаментальних основ формування податкового механізму в Україні обумовлюється особливостями перехідної економіки, розвитком ринкових відносин у країні, та важливої ланки економіки — фінансів підприємств.

Зазначимо, що даній проблематиці присвячена значна кількість публікацій в яких автори досліджують вплив податкового механізму на формування фінансів підприємств. Особливу увагу привертають роботи зарубіжних науковців Т.Юткіної [3], М.Заяц [5], а також вітчизняних авторів П.Мельника [1], Кузьміна О.Є., Князь С.В. [13] та інших.

В результаті вивчення та аналізу за цією проблемою друкованих праць було з'ясовано, що недостатньо висвітлені теоретичні аспекти поняття податкового механізму фінансового оздоровлення підприємств. Що призводить до неоднозначного його теоретичного розуміння та, відповідно, проблем практичної реалізації бюджетно-податкової політики держави щодо кризових підприємств.

Основною ціллю даної статті – є теоретичне уточнення поняття податкового механізму та його ролі у забезпеченні ефективного функціонування фінансів підприємств, що дозволить його ефективно використовувати для досягнення як короткострокових так і стратегічних цілей держави. Розробка оптимального податкового механізму також дасть можливість запобігати виникненню та сприяти виходу підприємств з кризового стану, забезпечити першочергове завдання – зміцнення фінансів суб'єктів господарювання, основи фінансової системи держави [2, с. 49-50].

Податковий механізм – є одним з важливих важелів державного регулювання і визначення напрямків фінансового оздоровлення підприємств. Але перед тим як перейти до аналізу впливу податкового механізму на цей процес, необхідно з'ясувати, яким змістом повинно наповнюватися це поняття.

Склалася ситуація, коли в теорії і практиці оподаткування існує велика кількість підходів до теоретичного визначення поняття податкового механізму, які не однозначно його трактують.

Необхідно сказати, що Т.Юткіна доводить двоїстий характер податкового механізму. В своїх дослідженнях вона дає наступні йому визначення:

- це категоріальне утворення, в певній мірі узагальнене, яке дає уявлення про цілі і задачі податкових дій з орієнтацією на принципи наперед продуктивного функціонування;
- збірка загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, які регламентують процес оподаткування конкретної держави в певний період.

Але основним, концептуальним трактуванням поняття “податковий механізм” є на її думку наступним: “налоговий механізм задається как процесс реализации продуктивного потенциала системы налогообложения через ее функции” [3, с. 75].

М. Кучерявенко в своїх працях, на відміну від Т. Юткіної, наголошує на більшій значимості елементів податкового механізму і ототожнює його з поняттям системи оподаткування. На його думку податковий механізм складається з визначеної кількості елементів [4, с. 90-91]. Елементи він поділяє на дві групи. До першої групи відносяться так звані основні елементи – суттєві характеристики податку, без яких не можливо уявити відповідний податковий механізм: платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку.

Наступна група елементів (додаткові) представляє необхідні характеристики податку, які розкривають специфіку конкретного податкового механізму і його використання: пільги з оподаткування, особливості обчислення об'єкта, бюджет або фонд куди надходять податкові платежі, терміни і періодичність перерахування податків, тощо.

Наступний підхід до визначення поняття податкового механізму запропоновано М. Заяц: “...налоговий механізм представляет собой совокупность организационно-правовых норм, методов и форм государственного управления налогообложением через систему различных надстроечных инструментов (налоговых ставок, налоговых льгот, способов налогообложения и др.)” [5, с. 80].

Ще більш загальне поняття податкового механізму дає Т. Ташмурадов: “Налоговый механизм – государственная сила, определяющая экономические и правовые методы регулирования роста экономики стран, позволяющая населению творчески работать в бизнесе и предпринимательстве, предупреждающая нарушения в процессе перераспределения национального дохода, устанавливающая принципы справедливости и гуманизма на государственном и социальном уровнях” [6].

Проаналізувавши наведені вище визначення, пропонуємо більш узагальнене і повне поняття податкового механізму. Отже, податковий механізм – це об'єктивно необхідний перелік взаємопов'язаних елементів в процесі управління відносинами перерозподілу, які виникають внаслідок усупільнення і перерозподілу частини створеного в процесі виробництва національного доходу. Також можна додати, що податковий механізм через свої елементи (встановлений перелік податків, ставки оподаткування, податкові пільги, тощо) дає можливість досягати рівноваги між фінансовими та соціально-економічними інтересами держави в межах його основних функцій (податкове планування, податкове регулювання, та податковий контроль).

Нині в Україні спостерігається стійка тенденція до збільшення кількості фінансово неспроможних підприємств. Так, в 1993 р. збитковим було кожне дванадцятье підприємство, в 1994 р. – кожне дев'яте, в 1995 р. – кожне п'яте, 1996 р. – кожне третє, а в 1997 – 2003 рр. – кожен другий суб'єкт підприємницької діяльності працював збитково [7]. Також на початку 2000 р. кредиторська заборгованість майже у два рази перевищувала обсяги ВВП країни; дебіторська заборгованість підприємств перевищила обсяг ВВП у півтора рази, близько 55% дебіторської та близько 60% кредиторської заборгованості виявилися простроченими. На сьогоднішній день дана тенденція особливо не змінилася і це є наслідком неплатоспроможності більшості суб'єктів господарювання.

Податковий механізм в управленні фінансовим оздоровленням повинен орієнтуватися на досягнення стратегічних цілей та конкретних завдань їх реалізації, встановлення ієрархії цілей за строками досягнення і ефективності рішення проблем фінансового оздоровлення; вибір оптимального варіанта податкового регулювання діяльності кризових підприємств; поетапне досягнення цілей.

Тому, стає незаперечним твердження, що розробка оптимального податкового механізму є важливим засобом запобігання виникненню та виходу підприємств з кризового стану, який дозволить їм успішно функціонувати. Отже, виходячи з запропонованого нами поняття податкового механізму, розглянемо можливості його впливу на процеси фінансового оздоровлення підприємств.

Відмітимо, що елементи податкового механізму є непрямою формою державної підтримки фінансового оздоровлення підприємства. Податковий механізм фінансового оздоровлення передбачає надання фінансової підтримки як на поворотній (податкові канікули, реструктуризація податкового боргу, тощо) так і на безповоротній (списання податкового боргу, надання пільг, тощо) основах.

Значимо, що під фінансовим оздоровленням підприємств необхідно розуміти систему заходів як на державному рівні так і рівні суб'єктів господарювання, спрямованих на покращення їх фінансового стану, відновлення ліквідності, платоспроможності, прибутковості, втрачених активів або доходів, виконання обов'язкових економічних нормативів, тощо.

Відмітимо, що керуючі органи з питань банкрутства, а також податкові органи при формуванні переліку підприємств-податкових боржників, які підлягають фінансовому оздоровленню за рахунок коштів бюджетів, проводять їх відбір використовувати ряд критеріїв. Головним з них є віднесення підприємства-боржника до статусу підприємств, які мають соціально-економічну значимість для певного регіону або країни в цілому.

Пропонуємо наступний перелік базових критеріїв відбору підприємств для надання їм державної підтримки податкового характеру [8, с. 42–44]:

- підприємство відноситься до пріоритетної галузі держави (регіону);
- потенційна прибутковість підприємства;
- високий рівень менеджменту;
- спрямованість на використання нових, ефективних енергозберігаючих (ресурсозберігаючих) та екологічно безпечних технологій;
- можливість експорту (приросту експорту) конкурентоспроможної продукції;
- збереження та нарощення науково-технічного потенціалу (досліджень і розробок, що мають пріоритетне значення для країни);
- наявність реальних внутрішніх та зовнішніх ринків збуту продукції;
- дотримання встановленого порядку використання коштів наданих державою за цільовим призначенням.

Найвідповідальнішим моментом при створенні податкового механізму, який би забезпечив економічне зростання, максимізацію податкових доходів бюджету є встановлення податкових ставок. З часом, в результаті еволюції виявлялося, що важливим у цьому плані є диференціація ставок податків. Вони можуть встановлюватись, беручи за основу розмір одержаного прибутку, або на основі галузі здійснення підприємницької діяльності чи її здійснення на певній території. Так у США, Нідерландах, Люксембурзі та деяких інших країнах використовується градація ставок податків залежно від розміру одержаного компанією прибутку.

Що стосується податкових пільг, то вони пов'язані із створення умов для ефективнішого виробництва. Саме тому вони являються основним елементом податкового механізму фінансового оздоровлення підприємств.

Відмітимо, що в Законі України "Про систему оподаткування" від 01.08.97 № 1251-ХІІ відсутня стаття яка б стосувалася податкових пільг [9]. Але прийнято розуміти, що податкова пільга – це часткове або повне звільнення фізичних чи юридичних осіб від сплати податків, тобто, це надання права окремим платникам податків не сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі або сплачувати їх у розмірі, меншому за розмір, сплачуваній іншими платниками податків. Їх застосування обумовлене не лише економічним, але і соціальним значенням.

Згідно з діючим податковим законодавством України передбачені наступні форми надання податкових пільг [1, с. 237]:

- встановлення мінімуму, який не оподатковується;
- вилучення з оподаткування певних елементів об'єкта оподаткування;
- звільнення від оподаткування окремих осіб або категорій платників податків;
- зменшення податкових ставок;
- застосування цільових податкових пільг, у т. ч. податкових кредитів.

Крім вищезазначених класифікацій податкових пільг, існує підхід, що базується на віднесення їх на прибуток або витрати платника, тобто впливу на елементи податкового механізму. Відповідно до цього пільги поділяються на три основні види: вилучення, податковий кредит і знижка [10, с. 45-48].

Вилучення (відрахування) – вид податкової пільги, при якій відбувається вилучення окремих складових частин із загальної бази оподаткування з метою її зменшення [1, с. 237]. Механізм надання такого виду пільг безпосередньо проектується на об'єкт оподаткування, який зменшується.

Податковий кредит – вид пільг, при якому звільнення стосується загальної суми податкового платежу, нарахованого для сплати. В Україні податковий кредит застосовувався у вигляді термінової відстрочки податку, який належить до сплати підприємством у бюджет в календарному році [11], але з втратою чинності регламентуючого законодавчого акту, це поняття в чистому вигляді не регламентовано. Але в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 № 334/94-ВР є поняття "інвестиційний податковий кредит".

Інвестиційний податковий кредит – це відстрочка сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, що буде отримано внаслідок реалізації інноваційних програм [12].

Знижка — це вид податкової пільги, яка зменшує податкову базу або суму податку на визначені розміри. Величина цієї знижки визначається сумою витрат платника, які законодавчо виводяться з-під оподаткування шляхом зменшення на еквівалентну величину податкової бази. Шляхом надання такого виду пільг держава стимулює розвиток пріоритетних для суспільства напрямів діяльності господарюючих суб'єктів.

Дослідження показали, що уряди багатьох країн реалізують це завдання шляхом створення додаткових стимулів для інвесторів, санаторів, шляхом запровадження цього елемента податкового механізму. Аналіз підходів до надання податкових знижок урядом США та урядами європейських держав дозволяє стверджувати, що податкові знижки на результати діяльності не застосовуються. Але їх надають за обсяги ресурсів, які залучаються у певну галузь, підприємство, за створення робочих місць, за реінвестування отриманого прибутку тощо [13, с. 68]. Тобто податкові знижки розглядаються як авансовані витрати уряду на збільшення активів, які без додатково створених державою стимулів зростають недостатніми темпами відповідно, авансовані витрати – це сьогоднішня відмова від споживання доходу задля його приросту у майбутньому.

На даному етапі розвитку економіки України доцільно використовувати податкові знижки саме для стимулювання позитивних зрушень в процесах оздоровлення фінансів підприємств.

Стосовно податків та способів оподаткування, можна сказати, що підприємствам, в тому числі, які потребують фінансового оздоровлення в межах чинного законодавства пропонується зміна системи оподаткування (зміна податків, вибір ставок, тобто способу оподаткування). Прикладом в Україні може бути надання можливості переходу підприємств на спрощену систему оподаткування (єдиний податок).

Розв'язання питання погашення податкового боргу та мобілізації податків до бюджету може відбуватися наступним чином:

- самостійне погашення податкового боргу платником;

- за відсутності реальних джерел погашення недоїмки боржником можливе погашення її через процедуру банкрутства за рахунок ліквідаційної маси;
- фінансове оздоровлення підприємства через ряд санаційних процедур та відповідно збереження платника податків.

Особливі надії урядом було покладено на реструктуризацію боргів неплатоспроможних підприємств. Необхідно сказати, що реструктуризація податкового боргу – це відстрочення або розстрочення сплати податкового боргу, накопиченого платником податків, а також його часткове списання [14]. Логічним є твердження, що кінцевою метою реструктуризації є збереження податкової бази.

До процедур фінансового оздоровлення спрямованих на реструктуризацію податкової заборгованості можна віднести:

- відстрочку і розстрочку платежів, тобто зміну строку сплати простроченої заборгованості на більш пізній період або роздроблення платежу на декілька, які можна внести протягом певного періоду;
- взаємозалік вимог;
- переоформлення заборгованості в кредит;
- переведення короткострокових зобов'язань на довгострокові;
- погашення заборгованості майном або майновими правами;
- продаж боргових зобов'язань третім особам;
- списання заборгованості;
- погашення заборгованості за рахунок відчуження майна боржника.

Роль і вплив держави на фінансове оздоровлення, в тому числі за допомогою елементів податкового механізму обмежується при судовому провадженні санації підприємства. Саме тому державні органи повинні приймати активну участь у фінансовому оздоровленні платника до звернення платника або його кредиторів до господарського суду про порушення справи банкрутства, визнання його не платоспроможним.

Отже, ефективність використання податкового механізму залежить від того, наскільки держава враховує внутрішню сутність податків та їх суперечливість. Змінюючи податкову політику, маніпулюючи податковим механізмом, держава одержує можливість стимулювати економічний розвиток або стримувати його.

Тому підтримка з боку держави через елементи податкового механізму процесів фінансового оздоровлення повинна орієнтується передусім на підприємства, які здатні її використати з максимальною віддачею та забезпечити свій фінансово-економічний розвиток, що в перспективі позитивно впливатиме на формування доходної частини бюджету та загального розвитку держави.

#### Література:

1. П.В. Мельник. Розвиток податкової системи в перехідній економіці- Ірпінськ: Видавничий центр Академії ДПС України, 2001.- 355 с.
2. Кучма Л.Д. Європейський вибір Послання Президента України до Верховної Ради України - К.: Преса України, 2002. - 96 с.
3. Юпкина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 2-е изд., перероб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 576 с.
4. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1998. – 448 с.
5. Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебник.– Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
6. Ташмурадов Т.Т. Международный опыт налогообложения// <http://tozabek.narod.ru/nalogi-mej-opit-nalog.html>.
7. За даними Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції. – <http://www.me.gov.ua>
8. Талем Г. К., Юн Г. Б. Антикризисное управление предприятиями и банками. – М.: Дело, 2001. – 840 с.
9. Про систему оподаткування: Закон України від 01.08.97 № 1251–XII// Голос України. – 08, 09.08.91. – № 153.
10. Пепеляев С. Г. Подходный налог – принципы и структура. – М., 1993.
11. Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету міністрів України від 26.12.1992 №12-92// Відомості Верховної Ради України. – 1993.- № 10. – С. 76.
12. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР// Урядовий кур'єр. – 06.- 12.06.97. – № 105-106.
13. Кузьмін О. Є, Князь С. В. Податкові знижки в системі економічного зростання// Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Податкова та фінансово-кредитна політики держави і механізми її реалізації в регіонах України. (Щорічник наукових праць) Випуск XXIV/ НАН України. Інститут регіональних досліджень: Львів, 2001.– 600 с.
14. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 20.12.2000 № 2181-111 // Відомості Верховної Ради України.– № 10. – 2001. – С. 44.