

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**РЕГУЛЯТИВНИЙ ПОТЕНЦІАЛ
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ
УКРАЇНИ**

Монографія

Харків, Вид. ХНЕУ, 2009

УДК 336.22
ББК

Рецензенти: завідувач кафедри фінансів Національного університету "Львівська політехніка", докт. екон. наук, професор І. В. Алексєєв; заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", докт. екон. наук, доцент В. М. Мельник, завідувач кафедри фінансів, перший проректор Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. І. Туган-Барановського, докт. екон. наук, професор Л. О. Омелянович.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету

Протокол № 7 від 29.02.2008 р.

Авторський колектив: Іванов Ю. Б., докт. екон. наук, проф. – вступ, п. 1.1, п. 1.4, п. 3.1.1, п. 3.1.3, п. 3.1.4, п. 3.1.6, висновки; Тищенко О. М., докт. екон. наук, проф. – п. 1.2; Михасьова Н. В., викладач – п. 1.3; Карпов Л. Н., викладач – п.2.1; Дорожкіна Г. М., канд. екон. наук, доцент – п. 2.2, п. 4.2; Мерхо О., аспірант – п. 2.3.; Давискіба К. В., канд. екон. наук – п.3.1.2, п.3.1.5; Зима О.Г., канд. екон. наук, доцент – п. 3.2, п. 4.1; Грачов О. В., канд. екон. наук, доцент – п. 3.3, п. 4.4; Ревенко О. В., канд. екон. наук – п. 4.3. Найденко О. Є., канд. екон. наук, доцент – розділ 5; Петросянц К. В., канд. екон. наук – розділ 6; Віннікова О. С., аспірант – п. 3.1.3.

Іванов Ю. Б.

Регулятивний потенціал податкової системи України. Монографія / За заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2009. – 400 с. (Укр. мов.)

ISBN

Розглянуті теоретичні і методичні основи податкового регулювання як найважливішої складової державної економічної політики. Досліджені інструменти податкового регулювання соціально-економічного розвитку в контексті окремих податків і зборів податкової системи України.

Рекомендовано для наукових робітників, викладачів, аспірантів і студентів, а також для працівників державної податкової служби, фахівців фінансово-економічних відділів підприємств, аудиторів та податкових консультантів.

ISBN

© За загальною редакцією
Іванова Ю. Б.
© ХНЕУ
2009

Зміст

Вступ	5
1. Податкове регулювання та засоби його реалізації	8
1.1. Регулююча функція податків як основа податкового регулювання	8
1.2. Податкове регулювання в теорії оподаткування	15
1.2.1. Основні теорії податкового регулювання	15
1.2.2. Оптимальний податок і ефективність податкової системи	29
1.3. Бюджетна політика та податкове регулювання	41
1.4. Інструментарій податкового регулювання	45
2. Інструменти податкового регулювання в непрямому оподаткуванні	61
2.1. Податок на додану вартість	61
2.2. Акцизний збір	83
2.3. Мито	102
3. Регулятивний потенціал прямих податків	118
3.1. Податок на прибуток підприємств	118
3.1.1. Регуляторний ефект оподаткування прибутку	118
3.1.2. Ставки податку на прибуток та їх регулятивний потенціал	122
3.1.3. Стимулювання енергозбереження	130
3.1.4. Регулювання соціальних процесів	135
3.1.5. Інструменти податкового регулювання галузевої та секторальної спрямованості	154
3.1.6. Механізми запобігання штучному заниженню податкових зобов'язань	163
3.2. Податок з доходів фізичних осіб	176
3.3. Оподаткування доходів громадян-підприємців	195
3.3.1. Загальна система оподаткування	196
3.3.2. Сплата фіксованого податку	201
4. Регулятивні інструменти інших загальнодержавних податків і зборів	207
4.1. Державне мито	207
4.2. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	213
4.3. Збір за проведення гастрольних заходів	217
4.4. Фіксований сільськогосподарський податок	226
5. Місцеві податки і збори в податковому регулюванні	232
5.1. Загальна характеристика структури місцевого оподаткування	232
5.2. Регулятивні механізми місцевого оподаткування та основні проблеми податкового регулювання	237
5.2.1. Комунальний податок	239
5.2.2. Податок з реклами	241
5.2.3. Ринковий збір	244
5.2.4. Збір за припаркування автотранспорту	247
5.2.5. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	248
5.2.6. Курортний збір	249
5.2.7. Інші місцеві збори	251

5.3. Регулятивні механізми місцевого оподаткування в проекті Податкового кодексу	255
5.4. Аналіз іноземного досвіду податкового регулювання місцевого оподаткування	267
5.5. Рекомендації щодо підвищення ефективності податкового регулювання місцевого оподаткування	279
6. Спрощена система оподаткування як засіб податкового регулювання	283
6.1. Єдиний податок з юридичних осіб	283
6.2. Єдиний податок з фізичних осіб	304
Висновки	311
Використана література	314

Вступ

Загальновідомо, що функції податків не обмежуються виключно забезпеченням формування дохідної частини державного бюджету, що, власне, і є їх основним призначенням. Сьогодні податки виступають не тільки головним джерелом формування державного бюджету, але і важливим важелем радикальних змін, виконуючи роль фінансового регулятора виробництва, стають засобом забезпечення соціальної сфери.

Податкові відносини, їх природа і характер, механізм функціонування є предметом дослідження вчених всіх часів, оскільки саме в податкових відносинах закладені можливості державного регулювання будь-якої економіки. Проблема побудови раціональних податкових відносин незмінно залишається найактуальнішою в економічній теорії і практиці. Еволюційний розвиток оподаткування відбувався поетапно, відповідно до змін у соціально-економічному житті суспільства, які зумовили розширення функцій державної влади і оновлення системи оподаткування як механізму реалізації цих функцій.

Створення оптимальної системи оподаткування і є головним завданням держави. Податкова система повинна забезпечувати зростання виробництва і справедливий розподіл доходів – такі загальні основні принципи оподаткування для всіх розвинутих країн і тих, які розвиваються. Одним з головних цілей оптимізації податкової системи є зростання конкурентоспроможності економіки, підвищення оподаткованої бази.

Механізм впливу податків на соціально-економічний розвиток держави реалізується через економічні інтереси платників, оскільки податкові вилучення зменшують фінансовий результат їх господарської діяльності (або дохід – для фізичних осіб). Тому за допомогою спеціальних умов оподаткування (які створюються системою обраних елементів податку з їх специфічними особливостями та закріплюються податковим законодавством) держава має можливість впливати на господарську поведінку платників, вмотивовуючи їх до певних дій, що відповідають інтересам суспільства.

Слід відзначити, що в силу складності та системності економічної категорії "податок" ті ж самі цілі податкового регулювання можуть бути досягнуті за допомогою різних засобів податкової політики – інструментів податкового регулювання. Так, наприклад, інструменти податкового регулювання інноваційного розвитку, які притаманні всім країнам Євросоюзу, в кожній країні мають свою специфіку, пріоритети та умови використання. Тому забезпечення дієвості податкового регулювання потребує усвідомлення та врахування особливостей не тільки податкової системи, а й стану, тенденцій та пріоритетів розвитку національної економіки, специфіки менталітету населення, рівня податкової культури та інших факторів, що робить кожну національну систему податкового регулювання унікальною.

Опанування податковою теорією та практикою регулюючої функції оподаткування, свідоме та цілеспрямоване використання її в податковій політиці розвинених країн особливого розвитку набуло в ХХ сторіччі. Причому цей процес не тільки триває, але й суттєво посилюється у відповідь на виклики ХХІ сторіччя.

Особливої актуальності проблема вибору ефективних засобів податкової політики набуває сьогодні, оскільки від її вирішення суттєво залежить глибина та тривалість фінансово-економічної кризи, яка в Україні набуває системного характеру. Невипадково, що антикризові заходи урядів США, країн Євросоюзу та практично всіх пострадянських країн безпосередньо зв'язані з використанням саме податкових інструментів.

Тому на передній план виступає проблема теоретичного усвідомлення, глибокого аналізу регулятивного потенціалу національних податкових систем та обґрунтування, на цій основі, напрямків удосконалення методів, способів та інструментарію податкового регулювання.

Ця книга продовжує цикл монографій, присвячених проблематиці податкового регулювання¹ та є результатом виконаної протягом 2006 – 2008 років кафедрою оподаткування Харківського національного економічного університету держбюджетної науково-дослідної роботи за темою: "Теоретичні основи ефективного використання регулюючої функції податків" (номер державної реєстрації 0106U004294).

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка науково-методичних й практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності реалізації регулятивного потенціалу окремих податків та податкової системи України в цілому.

Об'єктом дослідження є податкове регулювання як процес цілеспрямованого впливу держави на соціально-економічний розвиток, а також сукупність інструментів його реалізації.

Предметом дослідження обраний регулятивний потенціал сучасної системи оподаткування та окремих податків, що справляються в Україні, а також специфіка застосування окремих інструментів податкового регулювання, вбудованих у конструкцію цих податків.

Система оподаткування будь-якої держави, в тому числі й України, включає в себе численні податки та збори, які суттєво різняться: за об'єктами оподаткування та широтою податкової бази; можливістю переукладення; механізмом справляння, розгалуженістю системи податкових пільг та іншими ознаками. Цілком очевидно, що специфіка кожного з податків обумовлює як сферу, так і дієвість можливого його використання в податковому регулюванні – тобто його регулятивний потенціал.

¹ Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.; Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів: Наукове видання / Під заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова: – Харків: ХНЕУ, 2006. – 240 с.; Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: Монографія / Ю. Б. Іванов, О. Л. Єськов, – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2007. – 328 с.; Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків: ВД "ІНЖЕК", 2007. – 448 с.

Виходячи з цього, в монографії окремо розглянуто інструменти податкового регулювання за такими групами податків, як: прямі (податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб) та непрямі (ПДВ, акцизний збір та мито); деякі інші загальнодержавні та місцеві податки і збори, а також спрощена система оподаткування – як особливий системний інструмент податкового регулювання функціонування та розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії та теорії оподаткування, дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених щодо побудови й розвитку податкових систем. Дослідження здійснювалося на основі системного підходу, відповідно до якого регулятивний потенціал податкової системи країни розглядався як динамічна система, що складається з підсистем, які відносяться до відповідних податків та характеризуються складними взаємозв'язками.

У процесі дослідження використовувалися спеціальна література, статистичні дані Держкомстату України та Державної податкової адміністрації України. Законодавчу базу роботи складають закони України, укази Президента України а також декрети та постанови Кабінету Міністрів України й відомчі нормативні акти з питань оподаткування станом на 1 січня 2009 року.

Дана монографія може бути рекомендована науковцям, аспірантам, викладачам й студентам економічних спеціальностей, підприємцям, фахівцям планово-економічних, фінансових служб підприємства, бухгалтерам, аудиторам і податковим консультантам.

Автори висловлюють глибоку подяку рецензентам: професору, завідувачу кафедри фінансів Національного університету "Львівська політехніка" І. В. Алексєєву, доктору економічних наук, доценту, заступнику директора з наукової роботи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління" В. М. Мельнику і доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри фінансів Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. І. Туган-Барановського, академіку АЕН України Л. О. Омелянович за висловлені під час рецензування зауваження, наукові рекомендації, конструктивні пропозиції щодо подання матеріалу монографії.

1. Податкове регулювання та засоби його реалізації

1.1. Регулююча функція податків як основа податкового регулювання

Суспільне призначення та сутність податків як економічної категорії проявляється через конкретні їх функції. При цьому під функцією податку сучасною фінансовою наукою розуміється проявлення його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей [124; 143; 180].

Важливість точного визначення складу та змісту функцій податків полягає в тому, що "те чи інше трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, а фактично визначає напрямок теоретичного конструювання та практичного використання цього механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому" [230, с. 61].

Переважна більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяє дві базових функції податків: фіскальну та регулюючу (табл. 1.1). Щодо наявності інших функцій – погляди фахівців суттєво різняться.

Сутність фіскальної функції полягає в тому, що саме за допомогою податків і зборів забезпечується поповнення бюджетів всіх рівнів і відповідно реалізація функцій держави. Фіскальна функція забезпечує: формування дохідної частини бюджету та загальнодержавних цільових фондів; рівномірний розподіл сум податкових надходжень між ланками бюджетної системи; стабілізацію загальнодержавного та регіонального рівня соціального забезпечення громадян та забезпечення соціальних гарантій; досягнення високого рівня соціальної інфраструктури; забезпечення потреб науки, освіти, охорони здоров'я та навколишнього середовища, оборони та управління.

Історія виникнення податків та оподаткування була зв'язана саме з необхідністю централізації частини суспільного продукту для забезпечення потреб суспільства. Тому фіскальна функція в певному сенсі може розглядатися як сутнісна, основоположна функція цієї економічної категорії.

Разом з тим, сутність податків як економічної категорії не обмежується виключно їх фіскальним призначенням. Справа в тому, що податки які вводяться державою, впливають на економічну поведінку платників у сфері виробничо-господарської діяльності, споживання, накопичення тощо. Причому, як справедливо зауважує В. Федосов, "регулююча функція податків є об'єктивним явищем ... вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх установлює" [272, с.15]. Інакше кажучи, навіть у випадку, коли новий податок вводиться виключно з фіскальними цілями, його впровадження викликає певну реакцію платників, яка, в свою чергу, обумовлює відповідні зміни соціально-економічних процесів та їх наслідків на мікро-, мезо- та макрорівні.

**Визначення якісного складу функцій податків
у сучасній літературі**

Джерело	Функції податків										
	Фіскальна	Регулююча	Економічна	Розподільча	Розподільча (соціальна)	Соціальна	Стимулююча (заохочувальна)	Дестимулююча (обмежувальна)	Накопичувальна	контрольна	Структуротвірна
М. Білик, І. Золотко [119], О. Горбунова та ін. [315], О. Дахно [145], Л. Котенко, Г. Фадєєва [204], П. Мельник [229], Й. Кулішер [212], І. Озеров [254], О.Перов, О.Толкушкін [266], А. Поддєрьогін та ін. [317], А. Соколовська [296], В. Федосов та ін., [272], Д. Черник [242]	+	+									
Ю. Семенов [286], Т. Юткіна [331]	+		+								
І. Лютій, А. Дрига, М.Петренко [222]	+				+						
В.Родіонова та ін. [316]			+	+							
М. Куцин, В. Калюжний, О. Мозенков, В. Баликін [213]	+			+						+	
В.Буряковський та ін. [241], В. Захожай [171], Л. Омелянович та ін. [255], Л.Ходов [322]	+	+				+					
М.Свердан [285]	+	+					+				
Л. Дікань, Т. Воїнова [155]	+		+			+					
В.Мельник [230]	+						+	+			
А.Балабанов, І.Балабанов [113]	+	+		+			+				
Є.Євстигнєєв [244], І. Майбуров [226]	+	+				+				+	
А.Бризгалін [243], М.Миляков [235]	+	+			+		+			+	
А.Зюнькін [173]	+	+		+			+			+	
Е. Алісов [106], Т. Калінеску та ін. [258], М. Кучерявенко [214]	+	+		+			+		+	+	
В. Новицький [249]	+			+			+	+			+

Саме цим обумовлене виділення регулюючої функції в окрему самостійну та виключно важливу функцію податків. Податки, як обов'язкові, але непродуктивні з точки зору платників, витрати, впливають на різні сторони їх діяльності, змушуючи цих суб'єктів, виходячи з їх власних еконо-

мічних інтересів, змінювати свою господарську або споживчу поведінку задля максимізації кінцевих фінансових результатів. Унаслідок наявності різних умов та порядку оподаткування окремих платників та об'єктів оподаткування, господарських операцій та видів діяльності, податкове навантаження на них може суттєво відрізнятись. Це, в свою чергу, підштовхує платників до вибору найбільш ефективних (з точки зору розміру податкових втрат) шляхів досягнення бажаних результатів.

Можна погодитися з А. Соколовською в тому, що "незалежний від волі держави вплив податків на економічну поведінку платників є наслідком самого факту вилучення частини індивідуальних і корпоративних доходів..." [296, с 294]. Разом з тим, на погляд автора, теза про те, що регулятивний вплив податків є виключно результатом виконання ним фіскальної функції, уявляється дискусійною. Якщо виходити з неї, регулюючу функцію податків слід розглядати як похідну від фіскальної або як наслідок її реалізації, що, по суті, є монофункціональним підходом до природи податків. На думку автора, наведена вище цитата свідчить не про підпорядкованість, а про наявність тісного взаємозв'язку між цими двома функціями, який обумовлений сутнісними характеристиками податків як економічної категорії. Крім того, економічна поведінка платників податків обумовлена не тільки фактом вилучення державою частини їх доходів, але й визначається умовами цього вилучення, тобто порядком оподаткування, а також особливостями та співвідношенням інших елементів податків.

Деякі дослідники окремо виділяють стимулюючу (заохочувальну) [106; 113; 173; 214; 230; 235; 243; 258; 285] та дестимулюючу (обмежувальну або стримувальну) [230; 249] функції податків.

Але цей підхід не уявляється коректним з наступних міркувань.

По-перше, стимулювання або стримування становлять напрямки податкового регулювання, тобто, по суті, є проявами (або підфункціями) регулюючої функції, складовими одного й того ж процесу податкового регулювання.

Унаслідок застосування заходів податкового стимулювання (податкової підтримки), як правило, знижується податкове навантаження на платника, в результаті чого непродуктивні витрати у вигляді податкових платежів скорочуються, а власні його оборотні кошти збільшуються. Наслідком цього є виникнення реальної економічної зацікавленості такого суб'єкта господарювання у виконанні всіх умов, передбачених нормами податкового законодавства, що регламентують застосування конкретного інструмента податкового регулювання. А виконання таких умов, якщо, звичайно, вони сформульовані коректно й з достатньою повнотою, в остаточному підсумку повинно націлювати платника на вирішення саме тих завдань соціально-економічного розвитку, в яких безпосередньо зацікавлена держава.

Податковий вплив стримуючого характеру, навпаки, сприяє збільшенню податкового навантаження (у випадку здійснення платником саме тих операцій або видів діяльності, у яких не зацікавлена держава), в результаті чого збільшуються непродуктивні витрати суб'єкта господарювання, а рентабельність його діяльності (розрахована на основі чистого прибутку) знижується. Саме цей результат впливу таких заходів змушує платника відповідним чином відкорегувати свою господарську політику й змінити ті економічні рішення, які йдуть врозріз із податковою складовою економічної політики держави.

По-друге, не можна абсолютизувати протиставлення податкового стимулювання й податкового стримування. Справа в тому, що ці два процеси нерозривно зв'язані між собою, оскільки реалізуються вони через той самий об'єкт впливу – економічні інтереси платника. Як наслідок – регулятивний вплив на соціально-економічні процеси за допомогою податкової політики може поєднувати в собі як стимулюючий, так і стримуючий потенціал. Так, наприклад, податкові пільги інвестиційної спрямованості мають явно виражений стимулюючий характер і призначення. У той же час, наявність таких умов, як, наприклад, відповідність інвестицій установленим державним пріоритетам, певною мірою стримує платника від реалізації інвестиційних проектів, які не відповідають законодавчо встановленим умовам за цим критерієм.

Виходячи з цього, класифікувати той самий засіб податкового регулювання як однозначно стримуючий або стимулюючий – достатньо важко. Більш коректно, на думку автора, говорити про переважно стимулюючі або переважно стримуючі заходи (виходячи з того, який саме напрям податкового регулювання переважає).

Слід зазначити, що існує й точка зору, яка повністю заперечує стимулюючі можливості податків. Так, С. Терьохін вважає, що "будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника, тому говорити про стимулюючу роль оподаткування є беззмістовним. Йтися може лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно інших сфер або форм" [311]. На його думку, "податки мають бути не стимулюючими і не каральними, податки мають бути нейтральними до приватного економічного вибору платників цих податків" [310].

Цю позицію цілком справедливо критикує В. Мельник, наголошуючи на те, що "зниження ставок податків для окремої галузі чи введення пільг означає зменшення державних вилучень з відповідної сфери застосування капіталу. За рахунок цього при незмінній кон'юнктурі ринку продукції прибутковість капіталовкладень у відповідну галузь зростає. ... Стимулююча дія триває до тих пір, поки міжгалузєва конкуренція не усереднює норму прибутку, тобто протягом короткострокового часового інтервалу" [230, с. 66]. Інакше кажучи, держава шляхом зменшення податкового навантаження створює конкурентні переваги відповідній галузі, виду діяльності або групі платників податків, що є нічим іншим, ніж заохочення або стимулювання.

Окреме виділення економічної [155, 286, 316] та соціальної [155, 241, 244, 255, 322 та ін.] або розподільчо-соціальної [222, 235, 243] функцій податків також уявляється штучним, оскільки економічні та соціальні процеси слід розглядати як різні сфери або напрямки одного й того ж процесу податкового регулювання.

Не є обґрунтованим, з точки зору автора монографії й виокремлення розподільчої (перерозподільчої) функції податків [106, 113, 173, 213, 214, 249, 258, 316], яка запозичена з функцій фінансів. Справа в тому, що податки забезпечують акумуляцію коштів у бюджеті та загальнодержавних цільових фондах, а розподіл цих коштів відбувається вже не через податкову, а через бюджетну систему.

Що ж стосується контрольної функції, сутність якої полягає в забезпеченні державного контролю за фінансово-господарською діяльністю організацій і громадян, джерелами доходів, їх легітимністю та напрямками витрат, а також оцінці відповідності розмірів податкових зобов'язань та податкових надходжень [106, 173, 213, 214, 226, 235, 243, 244, 258], – її, скоріш, слід розглядати як функцію контролюючих органів.

В. Новицький окремо виділяє структуротвірну функцію оподаткування, розуміючи під нею раціоналізацію та спрощення системи оподаткування, адаптування до міжнародних стандартів, забезпечення однопорядковості соціально-економічних систем тощо [249]. На думку автора, виокремлення такої функції не є доцільним, оскільки, по-перше, не можна ототожнювати функції податків як економічної категорії з напрямками реформування податкової системи, а по-друге, будь-які структурні перетворення податкової системи є не властивістю податків, а результатом реалізації певної податкової політики держави.

Таким чином, найбільш обґрунтованим є біфункціональний підхід до податків як економічної категорії з виділенням фіскальної та регулюючої функцій.

Ще одним дискусійним питанням у сучасній теорії оподаткування є різні підходи окремих авторів до того, яка саме категорія виступає "носієм" цих функцій. Переважна більшість дослідників застосовує цей термін до податку як економічної категорії. Разом з тим існують й інші підходи.

Так, І. Алексєєв [104, с. 17] з позицій суб'єктного підходу зауважує на некоректності застосування терміна "функції податків", оскільки "не можна розглядати податок як активно діючого суб'єкта. Саме тому приписувати йому будь-які функції абсолютно нелогічно. ... "функції податків", які розглядаються в науковій і навчальній літературі, це певні наслідки оподаткування, діяльності податкової системи. Інакше кажучи, "функції податків" у реальності є функціями податкової системи".

Аналогічної точки зору дотримується й Т. Юткіна: "теоретично потенціал податку як економічної категорії реалізує система оподаткування, якій і властиві певні функції" [330, с. 85].

Безумовно, існують суттєві теоретичні відмінності між поняттями "податок", "податкова система" та "оподаткування", але слід погодитися з І. Майбуровим, що всі ці поняття характеризують не різні явища, а сут-

ність одного й того ж. "Категорія "податок" є фундаментом для визначення термінів "оподаткування" й "податкова система". Останні, в свою чергу, є похідними від податку, оскільки ця категорія є первинною основою (базовим поняттям), на якій ведеться побудова взагалі всіх податкових дефініцій. ... Таким чином, функції податку будуть представлені в повному обсязі в функціях його похідних" [226, с. 226].

Такої ж думки дотримується й А. Соколовська, яка одночасно застосовує як синоніми терміни "функції податків" [296, с. 294], "функції оподаткування" [296, с.292] та "функції податкової системи" [296, 323].

Наявність у податків як економічної категорії регулюючої функції визначає можливість активного та цілеспрямованого її використання для досягнення різних цілей у процесі державного регулювання економічних та соціальних процесів.

Як свідчить світовий досвід, у тому числі й досвід останніх років, ефективне функціонування ринкової економіки, незважаючи на властиві їй самоорганізацію та саморегулювання, неможливе без державного регулювання економічних та соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів та суб'єктів господарювання.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає регулювання як "дію за значенням "регулювати", а останньому терміну дається два визначення [129, с.1020]:

"упорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі";

"домагатися нормальної роботи машини, установки, механізму і т. ін., забезпечуючи злагоджену роботу складових частин, деталей".

Відповідно до визначення, наведеного в Економічній енциклопедії, під державним регулюванням економіки слід розуміти "сукупність форм та методів цілеспрямованого впливу державних установ і організацій на розвиток суспільного способу виробництва (у тому числі продуктивних сил, техніко-економічних, організаційно-економічних та соціально-економічних відносин) для його стабілізації та пристосування до умов, що змінюються" [161, с. 322].

Інакше кажучи, державне регулювання економіки становить вплив держави на хід економічних процесів шляхом їхнього корегування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства. Система державного регулювання здійснює, з одного боку, розробку та встановлення певних правил, дотримання яких є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності, а з іншого – відповідальність цих суб'єктів за дотримання встановлених правил.

Однією з найважливіших і найбільш ефективних складових державного регулювання є податкове регулювання, об'єктами якого виступають соціально-економічні процеси на мікро-, мезо- та макрорівнях. Цей термін широко використовується науковцями як один з базових елементів понятійного апарату сучасної податкової теорії.

На погляд Т. Єфименко [163], податкове регулювання, за допомогою притаманних йому методів і важелів, дозволяє досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління.

У Глосарії бюджетних термінів [134] податкове регулювання розглядається як сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок пониження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки прямого індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, непрямих податків.

Наведене визначення не є повним з наступних причин:

По-перше, цілі податкового регулювання та також сфера його застосування не обмежується виключно виробництвом.

По-друге, не є обґрунтованим обмеження можливих засобів податкового регулювання тільки зміною ставок податків.

На думку Н. Заєця, [172, с. 130] податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів податкового механізму й сфери державного податкового менеджменту, де його основу складає система економічних заходів оперативного втручання у хід виконання податкових зобов'язань.

Такий підхід також навряд чи можна вважати вичерпним. Справа в тому, що інструменти податкового регулювання далеко не завжди мають оперативний характер. У випадку, коли їх застосування спрямовано на досягнення стратегічних, основоположних цілей соціально-економічної системи (національного господарства) цілей, і, як правило, не може бути отриманим у тому ж періоді, в якому реалізується регулюючий вплив. До них відносяться, наприклад, стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів господарчої діяльності і громадян, заходи податкової політики, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування та ін.

Протилежного підходу до податкового регулювання дотримується І. Фокіна, яка вважає, що податкове регулювання економіки, як основний елемент податкового механізму, покладено в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання [319].

Серед визначень податкового регулювання окремих напрямків соціально-економічного розвитку слід відзначити позицію В. Грушко та Л. Кошембар, які під податковим регулюванням інвестиційної активності розуміють здійснення державою за допомогою механізмів оподаткування певних заходів, спрямованих на регулювання обсягів, якості й напрямів інвестування суб'єктів господарювання всіх форм власності, досягнення рівноваги між попитом і пропозицією на інвестиційному ринку [139, с. 97].

Р. П. Жарко [165] пропонує розуміти під податковим регулюванням комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей.

На думку авторів, під податковим регулюванням слід розуміти цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання.

Близьким до податкового регулювання є термін "регулювання податкової системи", але між ними існує суттєва різниця. Регулювання податкової системи становить одну з функцій державного податкового менеджменту [178]. У цьому випадку об'єктом регулювання виступають не соціально-економічні процеси, а елементи (підсистеми) податкової системи країни.

Таким чином, податкове регулювання як процес базується на свідомому, активному й цілеспрямованому використанні існуючої незалежно від волі суб'єктів управління регулюючої функції податків задля отримання певних соціально-економічних результатів. Тобто регулююча функція податків виступає основою податкового регулювання.

Результативність податкового регулювання визначається регулятивним потенціалом податкової системи та кожного окремого податку або збору.

Відповідно до визначення, наведеного у великому тлумачному словнику сучасної української мови, під потенціалом розуміється "сукупність усіх наявних засобів, можливостей, продуктивних сил і т. ін., що можуть бути використані в якій-небудь галузі, ділянці, сфері" [129, с. 902].

Виходячи з такого розуміння, під регулятивним потенціалом податкової системи в цій монографії розуміється сукупність усіх наявних (передбачених чинним законодавством) засобів та можливостей свідомої реалізації регулюючої функції податків, що містяться в кожному окремому податку (зборі) й податковій системі в цілому.

1.2. Податкове регулювання в теорії оподаткування

1.2.1. Основні теорії податкового регулювання

Податкова система виникла і розвивається разом з утворенням держави. Необхідність її існування обумовлена потребами держави в матеріальному забезпеченні своїх витрат. Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві і, як правило, основною формою доходів

держави. Крім того, податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку, структуру, стан науково-технічного прогресу.

Зміна форм державного устрою, розширення функцій і зростання ролі держави в суспільному розвитку завжди супроводжувалося перетворенням податкових відносин. На перших етапах податки носили украй нерегулярний характер. Розподіл суспільної праці і розвиток товарно-грошових відносин у процесі тривалої еволюції привели до скорочення державної власності і доходів від неї, поступового перетворення податків в основне джерело грошових надходжень держави. На сучасному етапі податки є невід'ємною економічною складовою державного устрою.

Податкові відносини, їх природа і характер, механізм функціонування є предметом дослідження вчених всіх часів, оскільки саме в податкових відносинах закладені можливості державного регулювання будь-якої економіки. Проблема побудови раціональних податкових відносин незмінно залишається найактуальнішою в економічній теорії і практиці.

Еволюційний розвиток оподаткування відбувався поетапно, відповідно до змін у соціально-економічному житті суспільства, які зумовили розширення функцій державної влади і оновлення системи оподаткування як механізму реалізації цих функцій (табл. 1.2) [240].

Найбільш ранній етап охоплює період Стародавнього світу і Середньовіччя. Оподаткування цього періоду відображало нерозвиненість і роз'єднаність господарств, а також слабкість державної влади. Податки в цей період носили випадковий характер.

Держава, визначаючи загальну суму податків, ще не мала фінансових інститутів для їх справляння. Практика податкових зборів породжувала дискусії про податки, але економічні погляди на податок носили розрізнений, безсистемний характер. Основний тягар податку на даному етапі лягав на пригноблені класи.

Таблиця 1.2

Еволюція теорії податкових відносин

Етапи розвитку податкових відносин	Особливості етапів
Період Стародавнього світу і середньовіччя	Податкові відносини носять розрізнений, безсистемний характер
Період до 30-х рр. XX ст.	Податкові відносини набувають регламентованого, законодавчого характеру
З 30-х по 50-і рр. XX ст.	Розвиток теорії державного регулювання в області податкових відносин
З 50-х рр. XX ст. і до кінця XX ст.	Податкове регулювання використовується як інструмент прискорення відтворення НТП і його найважливішої складової – інтелектуального потенціалу
З початку XXI ст.	Формування нових податкових відносин у трансформованій економічній системі в умовах розвитку інформаційних технологій

Наступний етап – період від раннього капіталізму до 30-х років ХХ століття. Теоретичні погляди на сутність і функції податків формувалися під впливом економічних інтересів капіталізму, який розвивається, тобто необхідності захисту приватної власності при невтручанні держави в господарську діяльність власника. Проте розширення функцій держави, обумовлене необхідністю утримувати постійну армію, чиновницький апарат та ін., викликало зростання державних витрат. Виникнення і розвиток ринкових відносин, з одного боку, призвело до ускладнення цих функцій, а з іншого – супроводжувалося посиленням впливу промислової буржуазії, яка визнавала необхідність участі держави в житті суспільства лише в певних сферах. З метою обмеження зростання витрат і підвищення ефективності податкових зборів система оподаткування піддавалася впорядкуванню і вдосконаленню. Виникла низка державних фінансових установ, які не тільки встановлювали квоту обкладення, але і контролювали процес збору податків. Податок протягом другого етапу поступово ставав постійним грошовим збором, все більш набуваючи регламентованого, законодавчого характеру [324].

В економічних поглядах цього тривалого періоду на природу податків відбувався процес осмислення соціально-економічної сутності, ролі і правил стягування податків. У XV–XVI ст. в економічній думці панували ідеї меркантилістів, які не розглядали податок як джерело доходів держави. Позиції приватної власності допускали вилучення частини доходів у вигляді податків лише у виняткових випадках. У XVII ст. з'явилися теорії, які розглядали податки як плату громадян за послуги держави із захисту від зовнішніх ворогів, забезпечення особистої і майнової безпеки [278].

Створення теорії оподаткування в результаті еволюції економічних поглядів про податки відноситься до останньої третини XVIII ст. Перші спроби теоретичного осмислення регулюючої ролі податків були зроблені родоначальниками класичної політекономії А. Смітом, Д. Рикардо і отримали подальший розвиток у працях Же. Б. Сея, Дж. С. Мілля, П. Леруа-Бол'є та ін. У цей період відбувається об'єктивний процес концентрації влади, створення регулярної армії, виникнення оплачуваної державної служби, у тому числі і зі збору податків. Податкові надходження стають основою державних доходів. Перед теорією оподаткування повстало завдання, з одного боку, дати наукове визначення податкам, обґрунтувати необхідність і невідворотність їх збирання, примирити населення з їх примусовим і нееквівалентним характером, а з іншого – відобразити інтереси набираючого силу промислового капіталу, який прагнув обмежити державне втручання і упорядкувати оподаткування. Це завдання було вирішено А. Смітом у створеній ним теорії оподаткування.

Свої погляди на роль держави і податків А. Сміт висловив у книзі "Дослідження про природу і причини багатства народів". Вважаючи витрати держави непродуктивними, А. Сміт обмежив роль держави функціями по обороні країни, захисту особи і власності, будівництву доріг, розвитку народних шкіл і релігійних установ. Він розділив державні доходи на неподаткові доходи (доходи від капіталів, підприємств, від майна держави)

і податки. Оскільки податок, на думку А. Сміта, обслуговує непродуктивні витрати держави, він є злом і шкідливий для економіки. Послідовник А. Сміта по класичній школі Д. Рікардо також дотримувався теорії непродуктивного характеру державних послуг. Згідно з його теорією, податки заважають розвитку виробництва, оскільки стримують процес накопичення. Ці погляди відповідали уявленням економістів того часу про роль держави [280; 292].

В економічній думці другої половини XIX ст. відбувається поступовий відхід від поглядів А. Сміта на функції держави і роль податків. Під впливом капіталістичної кризи перевиробництва 1825 р. виникло розуміння того, що ринкова система не здатна забезпечити рішення економічних проблем без державної участі, тому держава повинна узяти на себе функції, без яких неможливий економічний прогрес: розвиток інфраструктури, науки, системи соціального забезпечення. В теоріях про податки відбувається поворот до позитивного сприйняття ролі податків в економіці. В роботі Д. С. Мілля "Основи політичної економії з деякими додатками їх до соціальної філософії" є визнання стимулюючої дії помірної податкової політики. Проте Д. С. Мілля не підтримував застосування податкових пільг, вважаючи їх махінаціями. В цій суперечності відображається недостатнє розуміння економічної функції держави і регулюючої дії податків [234].

Значний вплив на розвиток теорії про податки в кінці XIX – початку XX ст. надали погляди представників соціально-політичного напрямку німецької школи. Заслуга німецької школи в особі Л. Штейна полягає у визнанні економічної функції держави і продуктивного характеру державних послуг. Німецька школа висунула теорію, згідно з якою податки є продуктивним споживанням капіталу: вони включаються у витрати виробництва товару і через послуги держави.

Наступними етапами в розвитку теорії оподаткування прийнято вважати періоди від 30-х до 50-х рр. XX ст., з 50-х рр. до кінця XX ст. і новітній період глобалізації світової економіки, який почався в кінці XX ст. і що продовжується дотепер.

У сучасних умовах податки здатні виконувати наступні основні функції в механізмі державного регулювання ринкової економіки: фіскальну, стабілізуючу і регулюючу (з її стимулюючою підфункцією). При цьому протягом XX ст. роль регулюючої функції державної податкової політики постійно зростала. Податкові доходи ставали найважливішим чинником, що визначає масштаби державного втручання в процес суспільного відтворення. У ряді країн з бюджетних податкових доходів після Другої світової війни здійснювалися багато відновлювальних робіт, проводилося державне фінансування будівництва залізничних і автомобільних доріг та інших засобів транспорту і зв'язку, гідротехнічних і меліораційних споруд; розроблялися природні ресурси; створювалися нові види виробництва (наприклад, аерокосмічна промисловість Франції); підтримувалися традиційні галузі (вугільна промисловість в Англії); субсидувалося сільське господарство, наука, навчальні установи, експорт; проводилася підготовка і перепідготовка робочої сили тощо.

Питання про роль податків, масштаби податкового регулювання в теорії політичної економії тісно пов'язані з дискусією про функції держави і масштаби його втручання в економічне життя суспільства. Зараз очевидно, що без ефективної податкової системи, яка відповідає умовам розвитку суспільного виробництва, ринкова економіка неможлива. Як уже наголошувалося, в господарському механізмі держави податкам належить вирішальна роль у формуванні прибуткової частини державного бюджету. Проте не менш важливою є їх регулююча функція. Ринкова економіка в розвинутих країнах – це регульована економіка, і саме податки знаходяться в центрі всієї системи регулювання.

Проте серед дослідників дотепер не існує єдності з приводу ролі держави у встановленні економічного порядку. Погляди на роль податків і ступінь їх дії на економіку міняються разом зі зміною соціально-економічних і політичних умов. Необхідно відзначити, що теоретичний погляд на податки як регулюючу силу, почав формуватися тільки в ХХ ст. Визнання податкової політики як могутнього інструменту дії на виробництво, зростання доходів корпорацій і обсягів інвестицій відбулося в першій половині ХХ ст., при цьому основні питання, які цікавили вчених, стосувалися внутрішньої природи податків як економічного явища і суспільних відносин, загальних закономірностей податків, впливу їх на економіку країни і різні верстви населення, а також ефективності тих або інших податків для державної казни. Особливу практичну значущість для пошуку відповідей на ці питання і формування сучасних податкових систем мали роботи Д. Кейнса, Д. Хікса, Р. Харрода, Е. Домара, Е. Хансена, Дж. Робінсона, М. Фрідмена, Ф. фон Хайєка, Д. Б'юкенена, А. Лаффера, А. Маршалла, Р. Масгрейва й інших видатних економістів. У сучасних умовах податкове регулювання підприємницької діяльності відображено в роботах П. Самуельсона, К. Макконнелла, С. Брю, присвячених дослідженню питань впливу податкової політики на економічні процеси, проблеми визначення об'єктів державного впливу, методів і інструментів його реалізації. В країнах з транзитивною економікою також існують як радикальні напрями реформування податкових систем, так і помірні, еволюційні підходи до оподаткування.

З поглядами на роль держави в економіці пов'язані уявлення про оптимальність податкової системи. Існує широкий спектр думок щодо ступеня участі держави в економічному житті, яке варіює від мінімального до тотального (планово-директивна економіка). Є велика кількість прихильників уявлення про небажаність втручання держави в економіку і необхідності мінімізувати її функції. При цьому визнається роль держави у виконанні "захисних функцій", до яких можна віднести захист підприємництва, яке є базовою умовою функціонування ринкової системи [170; 186]. Особливої значущості набули основні теоретичні напрями економічної науки: кейнсіанство і монетаризм.

Дж. Кейнс і його послідовники пропонували управляти динамікою сукупного попиту, стимулюючи виробництво, розвиток і зростання за рахунок активного державного втручання, зокрема, через податки. Дж. Кейнс

вважав, що податки діють в економічній системі як "вбудовані механізми гнучкості". Він був прихильником прогресивності в оподаткуванні, оскільки вірив, що прогресивна податкова система стимулює прийняття ризику виробником щодо капітальних вкладень. На його думку, зайві заощадження слід вилучати за допомогою податків, оскільки вони є пасивним джерелом доходів і не вкладаються у виробництво. Тому держава повинна здійснювати "свій керівний вплив на схильність до споживання... шляхом відповідної системи податків..." [198].

Монетаристи вважали, що ринки мають високий рівень конкурентоспроможності, що система вільної конкуренції самостійно забезпечує високий ступінь макроекономічної стабільності. Вони виступили з вимогою обмеження дискреційного регулювання як необхідної передумови стабільного безкризового розвитку. Монетаризм поставив під сумнів механізм бюджетного мультиплікатора, де зміну податкових ставок і витрат бюджету забезпечують багатократний приріст національного доходу, і намагалися спростувати ствердження кейнсіанців про сильний і передбачуваний вплив бюджетних заходів на стан платоспроможного попиту, зайнятості і цін. Розбіжності монетаристів і кейнсіанців з питання про роль держави в господарському житті вилилися кінець кінцем у зіставлення двох основних інструментів макроекономічного контролю, які використовуються урядовими органами для впливу на кон'юнктуру грошово-кредитної і бюджетно-податкової політики. Перший вид, пов'язаний з дією центрального банку на величину грошової маси, розцінюється монетаристами як найефективніший і такий, що органічно вписується в систему товарно-грошових відносин. Другий вид політики, який полягав у зміні податкових ставок і управлінні державним боргом, пов'язується ними зі свавіллям урядового апарату і розцінюється як малоефективний для господарського розвитку.

У теорії і практиці податкового регулювання розвинутих країн Заходу податкова політика будувалася відповідно до кейнсіанської концепції функціональних фінансів. Згідно з цією концепцією, величина витрат і норма оподаткування підпорядкована потребам регулювання сукупного суспільного попиту, який повинен утримуватися на рівні, що забезпечує повне використання трудових ресурсів і капіталу при збереженні стабільності цін (при цьому бюджетна рівновага приноситься в жертву рівновазі економічній). Починаючи з 80-х рр. XX ст., у зв'язку зі зниженням частки державного сектору в економіці розвинутих країн і зменшенням економічної ролі держави (скороченням його прямого втручання в економіку в основному через зниження державних витрат), податкова політика разом з виконанням регулюючих функцій стала засобом забезпечення бездефіцитності бюджету. В умовах розвинутої економіки ця мета досягається не посиленням податкового тягаря, який лягає на виробників і фізичних осіб, а розширенням податкової бази і скороченням державних витрат на фоні широкомасштабного і цілеспрямованого зниження податків.

У 50 – 70-х рр. XX ст. бюджетна політика провідних західних держав відрізнялася послідовною тенденцією використання системи податкових

надходжень в якості дієвого інструментарію, здатного кваліфіковано забезпечити перерозподіл ВВП. У законодавстві більшості країн-членів ЄС в 50-і рр. XX ст. з'явилося положення про те, що податки здатні переслідувати інші, окрім фіскальних, цілі, а саме – використовуватися при здійсненні державного регулювання економіки і зовнішньоекономічних відносин. У цей період утілювалися наступні напрями економічного розвитку, на які держави намагалися активно впливати за допомогою податкового механізму:

- розвиток пріоритетних галузей промислового виробництва і науково-технічної діяльності;

- створення умов найбільшого сприяння приватному підприємництву в цілому і крупним корпораціям зокрема;

 - подолання циклічних спадів і стимулювання зростання виробництва;

- регулювання зовнішньоекономічних і зовнішньоторговельних відносин, підвищення конкурентоспроможності національних виробників на світовому ринку;

 - підтримка національного сільськогосподарського виробника;

 - створення в суспільстві сприятливого соціального клімату.

Іншою, не менш вагомою причиною необхідності реформування фінансової політики, стало загрожуюче зростання бюджетних дефіцитів. Початок 80-х рр. XX ст. характеризувався швидким зростанням у країнах Західної Європи державних витрат з фінансування військово-політичної, економічної і соціальної діяльності і, як наслідок, напругою державних бюджетів. А оскільки податки залишалися основним джерелом державних доходів, рівно як і найважливішим засобом перерозподілу національного доходу, бюджетна ситуація, що склалася, стимулювала проведення податкових реформ.

У даний час всіма визнано, що на макроекономічному рівні податки виконують в механізмі державного регулювання фіскальну функцію – відчуження частини доходу кожного індивіда або підприємства на користь держави; регулюючу (із стабілізуючою підфункцією) – використання податків і зборів як системи заходів економічного впливу на суспільне виробництво (його структуру, динаміку, темпи модернізації) і як механізм, який забезпечує стабільність функціонування національного ринку і підтримки існуючої суспільно-політичної структури. Для останніх десятиріч характерне підвищення ролі регулюючої функції (перш за все у сфері забезпечення соціальної стабільності в суспільстві) державної податкової політики. Здійснення ж податковими системами фіскальної функції в країнах з розвинутою ринковою економікою незмінно координується з необхідністю реалізації іншою.

Існує нерозривний зв'язок між якісними і структурними змінами в розвитку виробництва другої половини 50-х рр. XX ст. (коли на основі появи принципово нових напрямів господарської діяльності йшов процес диференціації виробництва, що заглиблювалася, на галузевому і підгалузевому рівнях) і проведенням країнами з розвинутою ринковою економікою політики жорсткого перерозподілу ВВП за допомогою податкових

важелів на користь найважливіших, з погляду держави, сфер господарської діяльності. Порівняльний аналіз досвіду трансформації податкових систем індустріально розвинутих країн світу в другій половині ХХ ст. дозволяє визначити два основних етапи, які відповідають різним концептуальним підходам до податкового регулювання ринкової економіки:

50 – 70-і рр. ХХ ст. – галузева спрямованість на НТП вимагала переважної реалізації в податкових системах фіскальної і регулюючої функцій оподаткування;

80 – 90-і рр. ХХ ст. – міжгалузева спрямованість, процеси інтернаціоналізації, екологізації і прискорення темпів науково-технічного розвитку виробництва вимагали комплексної реалізації в сучасних податкових системах фіскальної, стабілізуючої (перш за все у сфері забезпечення соціальної стабільності і екологічної безпеки) і регулюючої функції оподаткування.

В умовах переходу від адміністративно-директивних методів управління до економічних роль і значення податків як регулятора ринкової економіки, заохочення і розвитку пріоритетних галузей народного господарства різко зростають. Через податки держава може проводити енергійну політику в розвитку наукоємних виробництв і ліквідації збиткових підприємств. При цьому податкова система повинна сприяти певному вирівнюванню рівнів доходів всіх груп населення, надавати підтримку бідним, забезпечувати розподіл податкового тягаря по регіонах. Тим часом щодо механізму податкового регулювання до теперішнього часу існує неоднозначна думка. Завдання державних бюджетних органів – не просто оподаткувати ті або інші джерела надходження засобів, а створити тонкий механізм впливу на господарську поведінку юридичних і фізичних осіб. Регулюючу дію на економіку можна здійснювати через підвищення або зниження ставок податків, диференціацію ставок для різних категорій платників податків або типів об'єктів оподаткування, розширення або звуження оподаткованої бази і неоподатковуваних податком мінімумів, звільнення від податків окремих категорій платників податків, надання податкових пільг і податкових кредитів, зміну періодичності сплати податку, розподіл податків по рівнях бюджетної системи. Активно використовуються податкові інструменти і в процесі соціального вирівнювання, забезпечуючи узгодження інтересів різних соціально-економічних структур суспільства, індивідуумів і держави [115].

Маневруючи податковими ставками, пільгами і штрафами, змінюючи умови оподаткування, вводячи одні і відмінюючи інші податки, держава створює умови для прискореного розвитку певних галузей і виробництв, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем. Застосування податків є одним з економічних методів управління і забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів з комерційними інтересами підприємців, підприємств незалежно від відомчої підлеглості, форм власності і організаційно-правової форми підприємства. За допомогою податків визначаються взаємовідносини підприємців, підприємств всіх форм

власності з державними і місцевими бюджетами, банками, а також з вищими організаціями, регулюється зовнішньоекономічна діяльність, включаючи залучення іноземних інвестицій, формується госпрозрахунковий дохід і прибуток підприємства. Використовуючи диференціацію ставок і надання пільг, через систему перерозподілу доходів за допомогою податків можна забезпечувати обґрунтовану структурну перебудову виробництва на користь галузей, у першу чергу зорієнтованих на задоволення життєвих потреб населення, і вже на цій основі – поповнення державної казни.

Державне регулювання здійснюється в двох основних напрямках:

регулювання товарно-грошових відносин. Воно полягає головним чином у розробці законів, нормативних актів, що визначають взаємовідносини діючих на ринку фізичних і юридичних осіб. Окрім законів, такими актами є постанови, інструкції державних органів, регулюючі взаємовідносини товаровиробників, продавців і покупців, діяльність банків, товарних і фондових бірж, а також бірж праці, торгових будинків, які встановлюють порядок проведення аукціонів, ярмарків, правила обігу цінних паперів тощо;

регулювання розвитку народного господарства, суспільного виробництва в умовах, коли основним об'єктивним економічним законом, діючим у суспільстві, є закон вартості. В такому регулюванні використовуються фінансово-економічні методи впливу держави на інтереси господарюючих суб'єктів і суспільство з метою спрямування їх діяльності у вигідному суспільству напрямі. В умовах ринкової економіки будь-яка держава широко використовує податкову політику в якості певного регулятора дії на негативні явища ринку.

У сучасних умовах державне регулювання економіки є складовою частиною відтворювання. Воно вирішує різні завдання: стимулювання економічного зростання, регулювання зайнятості, заохочення прогресивних зсувів у галузевій і регіональній структурі, підтримку експорту. Конкретні напрями, форми, масштаби державного регулювання економіки визначаються характером і гостротою економічних і соціальних проблем у тій або іншій країні в конкретний період. Податки можуть грати заохочувальну (надання податкових пільг), обмежувальну (підвищення податкових ставок) і контролюючу роль. Масштаби податкового вилучення частини отриманого доходу, активність державного впливу, яке збільшується, через податкову систему на економічні процеси свідчать про те, що податкові відносини все більшою мірою стають важливим чинником соціально-економічного розвитку суспільства [240].

Ще одним аспектом сучасної податкової теорії є посилення міжнаціональних зв'язків у результаті активного розвитку інтеграційних процесів у світовій економіці, і пов'язаних з цим тенденцій до уніфікації податкових систем нарівні з прагненням багатьох країн зберегти конкурентні переваги національних податкових систем. Даній проблемі присвячується

в даний час все більше робіт, переважно представлених міжнародними суспільними організаціями (ЮНКТАД, ОЕСР) і крупними міжнародними консалтинговими компаніями.

Проте, не зважаючи на велику кількість робіт, присвячених проблемам оподаткування, питання теорії податкового регулювання через їх багатогранність і складність слід визнати недостатньо розробленими і гостро дискусійними. Незавершеність теоретичних досліджень макроекономічних законів функціонування національної економіки в період її трансформації з централізовано-планової в саморегульовану ринкову систему утруднює визначення основних правил, відповідно до яких слід формувати на перехідному етапі механізм податкового регулювання. Невирішеним є питання і про оптимальне поєднання різних принципів податкового регулювання в процесі розробки і вибору методів податкового впливу на економіку, що ускладнюється динамізмом процесів соціально-економічного розвитку і подальшими змінами теорії і практики податкового регулювання.

На думку вчених [148; 186; 240; 324], ефективна податкова політика повинна ґрунтуватися на пріоритетній ролі економічної функції податків, як в економіці перехідного періоду, що трансформується, так і в економіці постіндустріального суспільства. Посилення економічної функції податків слід реалізовувати через систему заходів податкового регулювання, орієнтованих на знаходження оптимального поєднання принципів нейтральності і соціально-економічної ефективності; співвідношення цих принципів повинне носити динамічний характер, обумовлений ступенем стійкості соціально-економічного розвитку ринкової економіки в конкретний історичний період.

Резюмуючи огляд теорій державного регулювання в контексті дискусій, які стосуються питань оподаткування, можна відзначити, що в теоретичних розробках різних економічних шкіл і течій простежуються значні розбіжності в оцінках і думках щодо проблем державного регулювання, в цілому, і використання податкових важелів державної дії на інвестиційні процеси, зокрема. В той же час сучасна податкова теорія визнає за податками наступні функції, обумовлені закономірностями самої ринкової економіки: акумуляція фінансових ресурсів, яка використовується для задоволення основних загальнонаціональних потреб (забезпечення правової бази, організація грошового обігу та ін.), а також створення системи стимулів для розвитку ринкової системи в рамках визначеної державою економічної доктрини, забезпечення економічного зростання, стимулювання інвестиційної активності, споживацького попиту, контроль за рівнем безробіття і інфляції [148].

Держава відіграє вирішальну роль в створенні передумов до економічного зростання, одним з найважливіших чинників якого є інвестиційна активність. Дослідження сучасної практики корпоративного оподаткування дозволяє виділити такий напрям державного впливу, як формування і залучення фінансових ресурсів для здійснення інвестицій, забезпечення доступності джерел їх фінансування і мінімальна дія на вартість інвести-

ційного капіталу [148]. Важлива роль в регулюванні інвестиційних процесів і в стимулюванні інвестиційної активності належить корпоративному податку. Залежно від податкової політики, яка проводиться державою, і поставлених перед економікою стратегічних завдань може використовуватися той або інший набір податкових методів податкового регулювання в системі корпоративного оподаткування, серед яких: податкові кредит/знижка, податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, регламентація витрат, які повністю або частково вираховуються з оподаткованої бази, перенесення збитків, пільги на капітальні вкладення, встановлення знижених/підвищених ставок оподаткування та ін. Податкові методи, що використовуються в механізмі регулювання інвестицій, класифікують за механізмом дії на інвестиційні процеси; за метою впливу і видами діяльності; за видами інвестицій; за видами податкових інструментів. Розвиток механізмів податкового регулювання інвестиційної активності в умовах ринкової економіки, як правило, супроводжується використанням різних інструментів і розробкою полярних концепцій: від активного застосування податкових пільг і привілеїв до структурної перебудови податкових систем, яка характеризується скасуванням цілого ряду пільг на виробничі інвестиції і яка супроводжується зниженням ставок прибуткового обкладення корпорацій. Серед основних напрямів реформування в області корпоративного оподаткування важливо відзначити загальносвітову тенденцію до зменшення податкових ставок. Цю тенденцію відображають діаграми (рис. 1.1), складені за наслідками дослідження системи корпоративного оподаткування в 69 країнах світу протягом останнього десятиріччя [148].

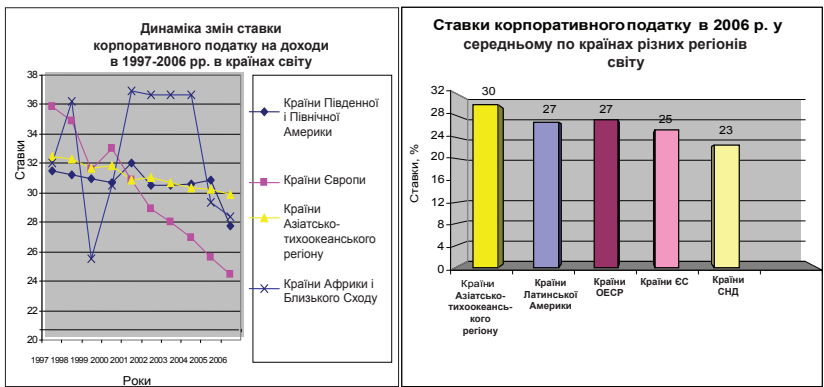


Рис. 1.1. Загальносвітові тенденції в області корпоративного оподаткування

Вказані тенденції зменшення податкових ставок частково пояснюються зростаючими процесами глобалізації бізнесу, швидкого розвитку но-

вих технологій і зростаючою мобільністю капіталу і бізнесу. В цих умовах уряди багатьох країн прагнуть обмежити міграцію капіталу і ділової активності в юрисдикції з більш сприятливим податковим режимом шляхом збереження конкурентоспроможності податкових систем. Серед основних сучасних тенденцій в оподаткуванні виділяють наступне [148; 186]:

- істотне зниження податкових ставок корпоративного оподаткування;
- стимулювання використання нових технологій і інвестицій в НДДКР,

у тому числі здійснюваних на міжгалузевому і міжнаціональному рівні;

- використання інвестиційних пільг як засобу вирівнювання нерівномірного розвитку регіонів;

- різні податкові методи стимулювання малих і середніх підприємств (спрощений порядок оподаткування, податкові вирахування і знижки);

- звільнення від оподаткування дивідендів усередині групи компаній, а в окремих випадках податку з доходів від приросту капіталу;

- застосування різних заходів податкового регулювання, спрямованих на екологічне оновлення господарства і природоохоронні заходи;

- введення спеціальних правил, регулюючих трансфертне ціноутворення усередині груп і між дочірніми компаніями та встановлення "правил недостатньої капіталізації", що обмежують розмір процентних витрат дочірніх компаній, які можуть бути прийняті з метою оподаткування, в частині перевищення розрахункового коефіцієнта;

- застосування недискримінаційних заходів відносно оподаткування національних і іноземних компаній;

- використання розгалуженої системи міжнародних угод, регулюючих питання оподаткування доходу і капіталу у його джерела.

На додаток до відзначених вище світових тенденцій і напрямів податкового регулювання відзначений такий найважливіший чинник лібералізації податкових режимів, що намітилася в світі, як боротьба за конкурентоспроможність національних податкових систем. На думку багатьох економістів і політиків, конкурентоспроможна податкова система сприяє забезпеченню сприятливого рівня інвестицій, використанню економічного потенціалу національної економіки, і, відповідно, економічному зростанню. Таке розуміння відображає особливості сучасного етапу еволюції світового господарства з системою інтегруючих взаємозв'язків на міжнаціональному рівні, як в області корпоративного розвитку бізнесу, так і в області наукових розробок і технологій. Крім того, даний чинник відіграє істотну роль при ухваленні інвестиційних рішень і оцінці інвестиційних можливостей національної економіки приватними інвесторами.

Враховуючи схожі тенденції в розвитку міждержавних господарських відносин і національних податкових систем, учені роблять закономірний висновок про те, що більшість країн у цілому йде по шляху формування єдиної концепції податкового регулювання ринкової економіки, здатної забезпечити сприятливий інвестиційний клімат. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають розробки підходів до оцінки податкової політики з погляду інвестиційної привабливості.

Одним із засобів прискорення розвитку економіки може стати державна підтримка виробничого сектора економіки методами податкового стимулювання. Сьогодні ці методи знайшли окреме застосування в особливих економічних зонах, у діяльності деяких підприємств малого бізнесу і т.п. Їх корисність не викликає сумнівів, але абсолютна більшість підприємств несировинного сектора стимулюванням не охоплена, що гальмує розвиток не тільки самих підприємств, але і економіки в цілому. Вирівнюванню початкових умов могло б сприяти податкове регулювання [245]. Проте, на думку низки експертів розвитку податкової системи, в країнах з трансформаційною економікою недостатньо використовуються такі важливі функції оподаткування, як сприяння економічному зростанню і модернізації структури економіки [264].

Особливістю сучасного етапу розвитку податкових відносин у трансформаційній економіці є подальше загострення суперечностей між інтересами підприємництва, які припускають створення нейтральної стосовно до виробництва системи оподаткування, населення, яке потребує посилення соціальної спрямованості реформ, і держави, яка має в розпорядженні обмежені ресурси для здійснення економічних перетворень. У зв'язку з цим, податкова реформа, що сприяє консолідації інтересів економічних агентів і держави на основі формування стабільної, раціональної, зрозумілої податкової системи, посилення економічної функції податків, розглядається для таких економічних систем як один з ключових напрямів економічної політики.

У ході здійснення податкових реформ слід враховувати, що погляди на податки тільки як на інструмент соціальної підтримки непрацевдатних у сучасній економіці є обмеженими, а податки і податкове регулювання соціальної сфери слід активніше використовувати в якості інструменту прискорення відтворювання НТП і його найважливішої складової – інтелектуального потенціалу. При цьому необхідно відзначити, що незалежно від прийнятих у рамках податкового реформування організаційно-адміністративних заходів, податкова система не зможе ефективно функціонувати до тих пір, поки не покращає положення в реальному секторі економіки. Пріоритетний розвиток наукоємних, конкурентоспроможних і життєзабезпечуючих галузей реального сектора економіки повинен стати не тільки найважливішим напрямом сучасного податкового регулювання, але й одним з важливих правил (принципів) податкового регулювання в інформаційно-індустріальній, соціально орієнтованій ринковій економіці.

З метою подолання наслідків кризи, викликані трансформацією економіки, і збереження економічного зростання, зусилля по державному регулюванню економіки слід спрямувати на створення передумов динамічного соціально-економічного розвитку: поліпшення інвестиційного клімату, підвищення підприємницької активності на основі прискореного розвитку науково-технічного прогресу, формування "рівних (обґрунтованих, регламентованих, прозорих) умов" конкуренції. Особливої уваги на сучасному етапі

економічних перетворень необхідно приділити проблемі відтворення людського капіталу, його інтелектуальної складової.

Оцінюючи перспективи реформи оподаткування, слід виходити з розуміння того, що Україна є країною, яка прагне стати рівноправним членом світового і європейського ринку, господарські суб'єкти якої послідовно включаються в процес міжнародного розподілу праці. В цих умовах необхідна переорієнтація податкової реформи на пріоритетні тенденції розвитку світової податкової політики, безперечно, з урахуванням особливостей вітчизняної економіки. Не можна ігнорувати існування єдиної концептуальної основи, яка визначає найважливіші напрями розвитку податкових систем в умовах сучасної ринкової економіки. Важливо також враховувати загальносвітові тенденції гармонізації національних податкових структур і уніфікації принципів нарахування основних видів податків, які постійно поглиблюються в процесі активного розвитку інтеграційних процесів у світовому господарському комплексі. Виходячи з принципу збалансованості пріоритетних задач державної податкової політики, можна визначити основні підходи до створення моделі ефективної податкової системи для української економіки. Це формування і послідовний розвиток системи податкових методів стимулювання інвестиційної активності корпорацій, підприємств і приватних осіб. Причому перелік стимульованих інвестицій повинен включати всі стадії науково-виробничого циклу: від вкладень в розвиток виробництва до різноманітних форм податкового стимулювання фінансування фундаментальних досліджень, різних форм малого і середнього бізнесу, що забезпечує безперервний процес модернізації виробництва в цілому, а також у сферу професійної підготовки кадрів і підвищення рівня їх кваліфікації. Завдання щодо забезпечення достатнього обсягу коштів для інвестицій має виконувати політика лібералізації прибуткового обкладення – послідовного зниження ставок податків на доходи підприємств, що супроводжується розширенням податкової бази при обкладенні корпорацій, фірм і приватних підприємств. Розв'язати проблему поповнення бюджету, яке несе неминучі втрати в результаті лібералізації прибуткового обкладення, може політика послідовного розширення сфери застосування податків на споживання, зокрема ПДВ.

Важливою тенденцією розвитку податкової політики повинне стати використання податків у якості гаранту соціальної захищеності незабезпечених верств населення, пріоритетної підтримки інституту сім'ї як основи соціальної і економічної структури суспільства. Раціональне послідовне введення спеціальних акцизів на забруднюючі навколишнє середовище енергоносії і соціально небезпечні види товарів, розширення сфери дії і підвищення ставок податків на шкідливі викиди.

Розвиток у сучасній ринковій економіці таких явищ, як взаємозалежність національних господарських комплексів і інтернаціоналізація науково-технічного розвитку виробництва, стимулює процес уніфікації податкових ставок і гармонізації національної податкової системи України з її економічними партнерами. Взаємозв'язана і злагоджена реалізація да-

них напрямів обкладення і складає основу концептуального підходу в політиці державного податкового регулювання економіки. Світовий досвід регулювання ринкової економіки підтверджує, що злагоджено діючий фискальний механізм, який враховує максимум особливостей сучасного етапу розвитку суспільного виробництва, створює атмосферу економічної і соціальної стабільності в суспільстві, укріплює упевненість уряду в тому, що він володіє матеріальною основою для виконання своїх зобов'язань, а суспільства – в тому, що йому забезпечена законність і стабільний розвиток.

1.2.2. Оптимальний податок і ефективність податкової системи

Величина податку – поняття відносне. Одна і та ж сума для когось може бути незначною, а когось розорить. Якщо продукцію з включеними в її ціну податками придбавають, і у підприємства залишаються засоби на гідну зарплату персоналу і розвиток бізнесу, значить, рівень оподаткування прийнятний. А якщо при цьому зібрані податки забезпечують достатньо високий рівень життя населення, то податкова система гарна для всієї країни. Створення оптимальної системи оподаткування і є головним завданням держави. Податкова система повинна забезпечувати зростання виробництва і справедливий розподіл доходів – такі загальні основні принципи оподаткування для всіх розвинутих країн і тих, які розвиваються. Суть справедливого розподілу доходів полягає в тому, що одні категорії громадян, хто не може працювати (сироти, пенсіонери, інваліди, учні), одержують допомоги, які забезпечують їм гідне життя, а ті, хто працює, отримують заробітну плату, відповідну їх кваліфікації, заслугам і соціальній значущості.

Недоліки системи оподаткування є однією з причин розвитку тіньового сектора економіки. Боротьба з тіньовою економікою, як і збираність податків, може бути активізована адміністративними методами. Але при цьому першими постраждають ті, кого держава хотіла б підтримати – несиловинні галузі, малий бізнес, бідні регіони. Звідси також витікає, що система оподаткування потребує оптимізації. Найприйнятніша система оподаткування повинна сприяти виходу підприємств з "тіні" і не повинна розоряти тих, хто сплачує податки відповідно до законодавства. Податковий потенціал "тіньової економіки" є не тільки важливим резервом підвищення прибутковості бюджету, його реалізація в ході здійснення заходів податкового характеру по виведенню економіки "з тіні" сприяє збільшенню ділової активності в результаті більш справедливого і рівномірного розподілу податкового тягаря, зниження ризику підприємництва і переорієнтації фінансових потоків. Обґрунтовано, що рішення проблеми "тінізації" в економіці XXI ст. багато в чому залежатиме не тільки від підвищення податкового контролю і посилювання відповідальності за податкове правопорушення, але і від процесу формування довірчих взаєностосунків між платниками податків, які передають частину своєї власності в управління державі, і державою, що підзвітна перед ними в ефективному витрачанні податкових надходжень [245].

Одними з головних цілей оптимізації податкової системи є зростання конкурентоспроможності економіки, підвищення оподатковуваної бази. При виборі галузей, для яких доцільне зниження ставок податків, дослідники пропонують ряд критеріїв: існуюче податкове навантаження стримує розвиток галузі; додана вартість в галузі забезпечується в основному за рахунок праці; галузь в перспективі може стати конкурентоспроможною; отримання ефекту не вимагає великих витрат; розвиток галузі сприяє рішенню проблеми зайнятості населення в регіоні.

До числа головних завдань управління державою відноситься визначення сукупної величини податкових зборів таким чином, щоб вона, з одного боку, максимально відповідала державним витратам, а з іншого – мінімально пливала на ділову активність. В економічній теорії добре відома "концепція пропозиції", прихильниками якої є А. Лаффер, П. К. Робертс і Дж. Ваницькі [324]. Вони рекомендували зменшення граничних податкових ставок як для окремих індивідів, так і для ділових підприємств. Теоретичною основою заходів, що пропонувалися, служила "крива Лаффера", що виявилася результатом одного з перших досліджень взаємозв'язку ставки податку і загальної суми податкових надходжень до бюджету (рис. 1.2).

А. Лаффер відзначив існування деякої оптимальної величини ставки прибуткового податку. Залежність А. Лаффера показує взаємозв'язок між величиною ставки податків і обсягом надходжень їх до державного бюджету. При підвищенні ставки доходи держави за рахунок податків спочатку збільшуються, але тільки до певної межі (точка а), після чого підвищення податкової ставки зменшує податкові надходження до точки b).

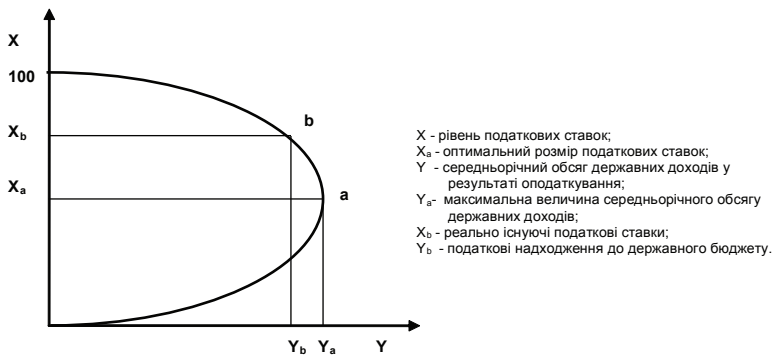


Рис. 1.2. Крива А. Лаффера

Оптимальним визнається такий спосіб оподаткування, коли податкові ставки максимально відповідали б тому значенню, при якому податкові надходження максимальні, або не зменшували доходи бюджету. За межами цього рівня знаходиться заборонена зона оподаткування. Податкові

ставки в цій зоні не стимулюють підприємців до збільшення виробництва й інвестицій. Основний інтерес представляє динаміка руху від початкової дії до кінцевої точки на кривій А. Лаффера, яку вважають недосяжною, оскільки ситуація міняється під впливом різних чинників. У реальних економічних умовах достатньо складно визначити межу податкового рівня. Проте, А. Лаффером було теоретично доведено, що при ставці прибуткового податку більше 50% різко знижується ділова активність фірм і населення в цілому [186].

Дослідження, пов'язані з пошуками справедливих способів оподаткування, проводилися в різний час. Відомий вираз Ш. Монтеск'є, який вважав, що "ніщо не вимагає стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм" [324]. А. Смітом були сформульовані основні умови, яким повинна задовольняти правильно організована і справедлива система оподаткування:

податки повинні бути зрозумілими платникам податків;

податок повинен сплачуватися платником податків у зручний для нього час;

збирання податку не повинне коштувати більше, ніж сума зібраного податку;

податки повинні враховувати вигоду, яку платник податків отримує під заступництвом держави;

не допускати подвійного і потрійного оподаткування.

До початку ХХ ст. в економічній науці і практиці склалися наступні підходи до способу оподаткування: податок рівний, пропорційний і прогресивний. Перший відображав практику оподаткування в середні століття і суперечив принципу рівномірності. Інші два підходи використовуються в сучасних податкових системах різних країн.

З точки зору сучасної теорії оподаткування, податкова система має задовольняти декільком критеріям, з яких найважливішими є нейтральність, справедливість і бюджетна ефективність. Нейтральність полягає в тому, що податкова система по можливості не повинна спотворювати ухвалення рішень економічними суб'єктами, а кількість податкових пільг повинна бути мінімальною.

Проблема податкової справедливості полягає в різному розумінні її заможними і бідними верствами населення. Пропорційні податки легше переносяться заможними класами, прогресивні податки зачіпають їх інтереси тим сильніше, чим більше прогресія обкладення. Розбіжність в поглядах пояснюється як класовою приналежністю, так і змістом поняття платоспроможності, під якою прихильники пропорційного обкладення розуміли дохід і майно платника податку, а прихильники прогресивного – зіставляли її з позбавленнями, які повинні бути однаковими для всіх платників податків. У зв'язку з цим особливу увагу також приділяють прямим і непрямим податкам, що має безпосереднє значення для побудови податкової системи.

Бюджетна ефективність прямо витікає з правил А. Сміта і полягає в тому, що податкова система повинна забезпечувати державу необхідними фінансовими ресурсами і не повинна при цьому витратити на своє функціонування дуже багато коштів.

Названі принципи оподаткування не ґрунтуються на можливості населення платити податки. Фіскальна політика будь-якого уряду будується відповідно до соціально-економічної сутності держави, при цьому концепція оподаткування залежить від поглядів правлячої партії, вимог моменту, потреби уряду в доходах. Таким чином, місце податкової системи в суспільстві відображає характер історичного розвитку взаємостосунків держави і громадян, а також їх специфічну інституційну форму.

Податкова система здійснює фіскальну і регулюючу функції, за допомогою яких забезпечується формування дохідної і витратної частин бюджету. Суть фіскальної функції полягає в забезпеченні надходження необхідних засобів до бюджетів різних рівнів для покриття державних витрат. Регулююча роль податків виявляється шляхом впливу на попит і пропозицію, інвестиції і заощадження, масштаби і темпи зростання виробництва в цілому і в окремих галузях економіки. Цей вплив досягається через зміну ставок податків, застосування пільг і санкцій, податкових кредитів і відстрочень платежів. Останнім часом помітний розвиток отримала соціальна функція податків, що відіграє безперечно важливу роль в життєдіяльності людини. Таким чином, податки виступають в ролі інструментів податкової політики держави.

Для аналізу податкової політики можуть використовуватися декілька підходів. Серед них можна назвати оцінку загального податкового навантаження в різних модифікаціях; аналіз відносних коефіцієнтів; часовий, структурний, трендовий, просторовий, факторний, історичний і міжнародний аналіз; аналіз спеціальної системи кількісних і якісних показників. Усі вони спрямовані на встановлення межі оподаткування і управління нею. У зв'язку з цим необхідно відзначити відмінні риси даної дефініції [126]:

- показник становить максимальний для економіки рівень податкового тягаря; при перевищенні межі оподаткування гранична збірність податків істотно падає;

- при перевищенні межі оподаткування економічна система реагує кризою (оскільки пропадають стимули до господарювання). Крім того, як правило, значні негативні наслідки спостерігаються також у соціальній і політичній сфері;

- показник має сенс тільки при обліку всієї економіки по країні, а не окремої галузі або території;

- звичайно перевищення межі оподаткування пов'язане з диспропорціями в державних витратах.

Поняття "межа оподаткування" трактується в роботі [126] як максимальний рівень податкового тягаря, який можуть нести юридичні і фізичні особи в даному суспільстві і даний час, що характеризується значними негативними наслідками в економічній, соціальній і політичній сфері при його перевищенні.

У зв'язку з цим необхідно відзначити поняття "граничні надмірні тяготи оподаткування" (ГНТ), яке витікає з підходу П. Даймонда, Д. Л. Мак Фаддена і Х. Балларда [238]. Це сума, яку треба додати до доходів споживачів, щоб після сплати податків рівень їх добробуту залишився незмінним. Автори вивчають не абсолютне значення надмірних тягот оподаткування, а відносну зміну їх величини при різних варіантах податкової реформи. Для оцінки показника розроблені моделі, засновані на теорії загальної економічної рівноваги. Автори визначають, наскільки значущими є розраховані ними показники, і обговорюють можливість їх пониження шляхом коригування податкових ставок. Процес визначення і вимірювання ГНТ стосовно моделі загальної рівноваги включає три кроки. Спочатку визначаються параметри рівноважного стану при заданих податках; потім знаходяться ці параметри після невеликої зміни ставок деяких податків. Потім фіксуються початкові податкові ставки, ціни і дивіденди і визначається податок, який кожне домашнє господарство готове заплатити, щоб досягти того ж рівня корисності, що і після зміни податків. Величина ГНТ дорівнює відношенню надмірних податкових тягот до приросту податкових зборів. Як показано [238], неможливо добитися значного скорочення надмірних тягот оподаткування, зменшуючи одні ставки податків і збільшуючи інші. На думку авторів роботи, принцип визначення ГНТ повинен враховуватися керівниками всіх рівнів влади при ухваленні практичних рішень, пов'язаних з поповненням державної казни, при визначенні доцільності націоналізації або приватизації окремих підприємств і об'єктів соціальної сфери.

Ефективність податкової системи можна оцінювати різними показниками, визначаючи, наскільки вибрані форми оподаткування відповідають своєму функціональному призначенню: формувати доходи бюджету, не стримуючи підприємницьку активність. При цьому окремі автори в першу чергу пропонують скористатися такими показниками, як коефіцієнти еластичності і динамічності податків [114]. Еластичністю податку (E) називають відносну зміну обсягу його надходжень при даній податковій системі (яка залишається незмінною) щодо процентної зміни бази оподаткування. Еластичність додає податковій системі внутрішньої гнучкості. Коефіцієнт еластичності записується таким чином: $\dot{A} = \dot{I} : i$, де \dot{A} – процентна зміна податкових надходжень (при незмінній податковій системі); i – процентна зміна бази оподаткування.

Якщо замість бази оподаткування використовувати показник ВВП, то еластичність E обчислюватиметься як:

$$E = \frac{\Delta ПН : ПН}{\Delta ВВП : ВВП} , \quad (1.1)$$

де $ПН$ – податкові надходження при незмінній податковій системі;
 Δ – зміна за вказаний період.

Податкова система вважається еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більше одиниці, що означає більш швидке збільшення надходжень податків щодо ВВП без введення нових податків або зміни податкових ставок, тобто без дискреційних змін у податковій політиці. Еластичність – позитивне явище, яке, на думку міжнародних експертів, слід заохочувати в тих країнах, де зростання державних витрат має тенденцію випереджати приріст ВВП. Податкова система звичайно еластична по ВВП, коли оподатковуються галузі економіки, які швидко розвиваються, податкові ставки носять прогресивний характер, податки стягуються з вартості, а не з конкретного об'єкта і коли збір податків не затягується. Останній момент особливо важливий для збору податків в умовах високої інфляції. Коефіцієнти еластичності можуть обчислюватися не тільки по всій сукупності податків, але і по окремих видах оподаткування. Так, прикладом щодо еластичного податку служить індивідуальний прибутковий податок.

Динамічність податку (D) визначається відношенням суми зібраного податку до процентного збільшення ВВП. Формула коефіцієнта динамічності податку виглядає таким чином [114]:

$$D = \frac{\Delta T : T}{\Delta BВП : BВП}, \quad (1.2)$$

де ΔT – зміна фактичних податкових надходжень за даний період.

Якщо зміни в системі сприяють збільшенню доходів, то показник динамічності буде вищим за показник еластичності, оскільки фактичні податкові надходження перевищать суму, яка б була отримана при незмінній податковій системі. Показник динамічності важливий швидше не при аналізі національної податкової системи, а в міжнаціональних інтеграційних процесах, коли він виступає індикатором змін, які вносяться на основі процедур уніфікацій у податкове законодавство [114].

Аналіз податкової діяльності дозволяє виявити критерій продуктивності збору доходів. Найпоширенішим індикатором ефективності збору податків у цьому контексті є відношення податкових надходжень до ВВП або фактичний податковий коефіцієнт (рівень податкового навантаження), який є одним з найважливіших показників, що впливають на рівень підприємницької активності суб'єктів господарювання і визначаючих податковий клімат. Існують різні думки з приводу оптимальності рівня податкового навантаження у прихильників теорії "економіки пропозиції". Так, М. Фелдстейном обґрунтована ставка прибуткового податку в 42%, Б. Бредлі – в 30 – 35%, М. Фрідмен вважав якнайкращим показник в 25%. Ці значення відповідають теорії А. Лаффера, який визначає оптимальну зону оподаткування між 20% і 40% [168].

З метою отримання більш реалістичних економічних оцінок деякі дослідники пропонують ввести в практику аналізу показник податкової діяльності. Він виражає рівень податкових надходжень, який можна забез-

печити при використанні баз оподаткування з середньою інтенсивністю і є відношенням обсягу фактично зібраних податків до податкового потенціалу [123]. Податковий потенціал визначається трьома основними чинниками: ступенем відкритості економіки, рівнем її розвитку і доходу, структурою доходів. Причому принцип оподаткування "більше виробив – більше заплатив" пропонується замінити більш справедливим і економічно ефективним принципом "більше податків платить той, хто більше має і споживає". Така модель носить характер різновекторного оподаткування. Перевагою даної моделі є також той факт, що вона сприяє скороченню ухилення від сплати податків, оскільки штучна мінімізація одного податку викличе зростання іншого (наприклад, ПДВ і податок на прибуток). Крім того, дана модель податкової системи, враховуючи більш повне розкриття податкового потенціалу, сприяє приросту податкових надходжень. Метод розрахунку податкового потенціалу враховує його основні складові, у тому числі фактичні податкові надходження, приріст заборгованості по податках, податкові пільги, результати контрольної роботи податкових органів, податкові втрати по тіншовому сектору економіки.

Для аналізу ефективності доходів також можна скористатися діагностичним тестом Танзі, який припускає вісім оцінних показників [114]:

1) індекс концентрації (значна частина доходів формується за рахунок невеликої кількості податків і податкових ставок);

2) індекс дисперсії (відсутність або незначна частка податків з низьким обсягом надходжень);

3) індекс ерозії (збіг фактичної бази оподаткування з потенційною базою);

4) індекс запізнювання збору (своєчасність сплати податків, відсутність недоїмок);

5) індекс конкретності (податкова система будується на найменш можливій кількості податків, які мають конкретні ставки);

6) індекс об'єктивності (велика частина податків стягується з об'єктивно вимірюваної бази оподаткування);

7) індекс забезпечення збору податків (збір податків ефективний);

8) індекс витрат при зборі податків (бюджетні витрати при зборі податків зведені до мінімуму).

Для аналізу адаптивної податкової системи необхідно розглянути наступні аспекти: економічну та соціальну спрямованість застосованого механізму оподаткування, рівень централізації податкових доходів і зіставність національного податкового простору різних держав по базових параметрах. При аналізі економічної і соціальної спрямованості дії механізму оподаткування необхідно досліджувати співвідношення прямих і непрямих податків; співвідношення доходів від зовнішньоекономічної діяльності і доходів від внутрішньої діяльності; структуру прямого та непрямого оподаткування; структуру доходів бюджету (податкові, неподаткові платежі, інші доходи); співвідношення маргінальних ставок податків і середнього рівня вилучення [114].

Використання концепції Парето-ефективності як критерію оцінки варіантів податкових систем приводить до задачі "векторної оптимізації" (теорія ухвалення рішень при багатьох критеріях). Як правило, така задача розглядається в контексті ухвалення множини "ефективних рішень" або множини компромісів у питаннях узгодження інтересів індивідів, які представляють населення країни. Однією з форм подібного узгодження є функція соціального добробуту, похідної від корисності для окремих індивідів [170]:

$$\Psi [U^1, \dots, U^h, \dots, U^N], \quad (1.3)$$

де U^h – корисність для індивіда h ($h = 1, 2, \dots, N$).

При цьому функція індивідуальної корисності U^h має вигляд:

$$U^h (X^{h\rightarrow}, G^{\rightarrow}). \quad (1.4)$$

Така функція характеризує споживання кожного з громадян (h) з урахуванням приватних благ (представлених вектором $X^{h\rightarrow}$) і суспільних благ (представлених вектором G^{\rightarrow}). Вибір благ визначається підходом до оцінки добробуту. Класична теорія оптимальності орієнтована на обсяги споживання благ і наявний час дозвілля. Ряд дослідників наполягає на ролі статусних товарів (позиційність споживання). Необхідно відзначити позаекономічні аспекти даних соціально-економічних ситуацій, звичайно невраховувані в роботах по оптимальному оподаткуванню.

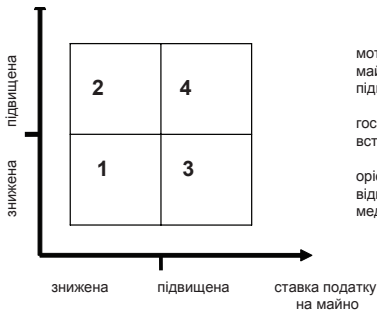
Виходячи з концепції індивідуальної корисності, пропонується в багатовимірному критерійному просторі, який представляє інтереси кожного з жителів країни, розглянути багатовимірну поверхню соціальної байдужості (аналогічну поверхням байдужості класичних мікроекономічних моделей споживацького вибору) і вибрати з множини всіх досяжних значень вектора критеріїв U^{\rightarrow} точку соціального оптимуму. Система оподаткування повинна бути зорієнтована на досягнення цього оптимуму добробуту. У зв'язку зі складністю моделі передбачається можливість переходу до маловимірного критерійного простору, в якому кожна координатна вісь агрегованим чином представляє інтереси значущої соціальної групи індивідів, як широких верств населення, так і набагато менших за чисельністю елітних груп. Побудова подібних функцій соціального добробуту можуть бути основою для ухвалення рішень при виборі податкової політики. Проблеми соціально-економічного моделювання на основі апарату подібних функцій добробуту розглянуті на прикладі лінійних функцій, з використанням вагових коефіцієнтів, відповідних індивідуальним корисностям. При цьому виділений демократичний підхід, при якому запропонований узагальнений критерій оцінки податкової політики заснований на сумі рівнозначущих індивідуальних корисностей, а також підхід, який передбачає максимізацію добробуту найбільшого індивіда [170].

Відомо, що прийняття податкових змін вимагає зіставлення обсягів втрат і вигод, тобто викривлюючої дії податку. Це можливо здійснити на основі деяких кількісних показників (функцій добробуту), що виміряють сукупний рівень добробуту для суспільства в цілому, до і після відповідних змін. Окремі питання можуть бути теоретично досліджені в техніці часткової рівноваги, оцінкою "надлишків споживача" і "надлишків виробника". Надлишок споживача дає можливість представити в грошовому виразі сумарне перевищення рівнів корисності всіх споживачів даного ринку над рівнем їх витрат, визначеного ціною товару. Надлишок виробника заміряє сумарне перевищення грошових доходів постачальників товару на даному ринку над їх сумарними витратами. Введення податку (або підвищення його ставки) приводить до певних втрат рівнів цих двох величин.

Для оцінки податкової системи запропонований також "метод ідеального податкового моделювання" (ІПМ), який полягає у формуванні і аналізі системи моделей, ключова з яких – модель "ідеального стану" підприємства, що характеризує "ідеальну точку" в множині можливих варіантів ведення бізнесу. Ця точка повністю відповідає поточній податковій політиці держави, виражена в показниках діяльності підприємства і є певною мірою орієнтиром для розвитку економічної діяльності. Найпростіший приклад дії моделі зображений на рис. 1.3 [126].

У систему подібних моделей може бути закладена дія підвищуючих і знижуючих агреговану ставку податку чинників. Обліку можуть підлягати велика кількість податків (наприклад, ПДВ, акцизи). Проводячи послідовний аналіз, можна досягти врахування всіх податків, що чинять вплив на діяльність підприємства. У результаті виходить багатовимірна модель податкової системи. В цьому випадку вся сукупність моделей представлятиметься багатовимірною множиною, а модель податкової системи – однією точкою.

Ставка податку на прибуток



1-а зона. Ставки обох податків знижені, отже, в даній ситуації мотивуються високоприбуткові підприємства з великою сукупністю майна. Це характерно, наприклад, для технопарків, інноваційних підприємств, приватних нафтових компаній;

2-а зона. Характерна для підприємств традиційних галузей господарювання, природних монополій (через дію обмежень на встановлення тарифів);

3-а зона. Ситуація можлива при значному соціальному орієнтуванні економіки. Наприклад, до подібної ситуації можна віднести дію організацій громадського харчування, державних медичних установ тощо.

Рис. 1.3. Спрощені моделі оподаткування

Метод ІПМ може бути застосований для оптимізації оподаткування підприємства. В процесі "ідеального податкового моделювання" визначаються дві точки, які характеризують реальний і середній стани підприємства (для порівняння "ідеального і середнього станів" підприємства необхідно їх характеристики виразити в одних величинах, для чого створюється шкала градацій). Далі визначається вектор змін стану підприємства, спрямованих на оптимізацію оподаткування. Цей вектор є направленим відрізком від реального до "ідеального стану" підприємства. В результаті формується модель зміни стану підприємства, яка має вид переходу характеристик від реального стану до бажаного. Таким чином, метод ІПМ дозволяє дати якісну оцінку податкової політики держави через аналіз зв'язків і тенденцій, які відбуваються під її впливом в економіці.

Роботи з математичного моделювання процесів оподаткування, з метою оцінки впливу управляючих дій на ці процеси, для аналізу податкових систем і оцінки впливу процесів оподаткування на статистику і динаміку мікро- і макроекономічних характеристик, активно ведуться в багатьох країнах (США, Великобританія, Канада, Данія, Нідерланди, Угорщина, Румунія, Росія та ін.). Методологія математичного моделювання відображена в літературі [118; 142; 168; 194; 228]. На думку розробників, системи імітаційних моделей процесів оподаткування повинні включати моделі на макро-, мезо- і мікрорівнях. На макро- і мезорівнях моделюються багатовимірні тимчасові ряди надходжень податкових і інших зборів у національний і регіональні бюджети, на мікрорівні базовою є модель підприємства, описаного за допомогою рахунків бухгалтерської звітності [228].

Системи моделей дозволяють прогнозувати розміри податкових зборів як при діючій системі оподаткування, так і при можливих її модифікаціях, наприклад, зміні податкових ставок, термінів і правил сплати податків; введенні або відміні пільг; виділяти короточасний ефект, довготривалий і проміжний; надавати нові можливості для модифікації податкової системи. Основою для моделювання служить аналіз діючої системи оподаткування, в системах імітаційних моделей можна використовувати методи розрахунку і прогнозування інфляції, процедури експертного оцінювання.

Окрім змінних, пов'язаних з управляючими діями, тобто тих, які описують характеристики податкових систем – види і ставки податків, пільг, штрафів – у моделях використовуються змінні, що описують економічну ситуацію, зокрема, обсяги випуску продукції і основних фондів, динаміку індексу інфляції і відсотка за кредит та ін. При побудові моделей застосовуються сучасні методи математичної статистики, зокрема, статистики об'єктів нечислової природи і у тому числі статистики інтервальних даних, методи аналізу і прогнозування тимчасових рядів, планування експертних опитувань і обробки відповідей експертів, які пройшли тестування, датчики псевдовипадкових чисел, алгоритми оптимізації і інші чисельні методи, відпрацьовані технології побудови діалогових систем і потрібних для них баз даних, тобто всі сучасні методи математичного моделювання [112; 118; 228].

До аналізу податкових систем можуть застосовуватися як теоретичні підходи (по аналогії з порівнянням інвестиційних проектів), так і комп'ютерні системи [162; 194]. Зарекомендували себе Computer Model Feasibility Analysis and Reporting (COMFAR), Project Profite Screening and Preappraisal Information System (PROPSIN), Project Expert, Альт-Інвест [117; 118]. При цьому іноді інструментарій вносить деякі обмеження, як певний горизонт планування, що не дозволяє аналізувати наслідки застосування управляючих дій, які мають довготривалий вплив на процеси оподаткування.

Практична застосовність рекомендацій теорії оптимального оподаткування достатньо складна. Багато авторів наполягають на тому, що теорія оптимального оподаткування знаходиться лише у стадії становлення. Внаслідок цього її слід розглядати швидше як спроби побудови парадигми, в рамках якої можна розглядати можливості і доцільність застосування пропонуванних моделей. Цінність цих робіт у тому, щоб надати можливість більш виразно осмислювати ті економічні поняття (еластичності заміщення, граничної соціальної корисності доходу тощо), які важливі для формування раціональної податкової політики.

Удосконалення податкового законодавства – процес складний і тривалий. Сьогодні загальноновизнано, що відмінності в рівні економічного і соціального розвитку країн, успішність економічних реформ залежать багато в чому від економічних інститутів, що склалися, тобто економічних елементів соціальної структури, що характеризують устрій, форми організації і регулювання економічного життя. Відоме визначення Д. К. Норта: "Інститути – це правила, механізми, що забезпечують їх виконання, і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми" [250]. Слідуючи інституційній економічній теорії, інститути визначають як правила поведінки, тобто як регулятивні принципи, які наказують або, навпаки, забороняють ті або інші способи дії. Ці правила одночасно обмежують і стимулюють дії господарських агентів, дозволяють їм здійснювати усвідомлений вибір і передбачати дії оточуючих.

Інституційна теорія пояснює, чому багато економічних реформ не приводять до очікуваного результату, не закріплюючись в ділових практиках, або мають суперечливі і непередбачені наслідки. За теорією, будь-яка інституційна система (у тому числі і податкова система з податковими реформами, що проводяться) представляється у вигляді своєрідної піраміди, що має три рівні: формальних правил; неформальних правил; культурних традицій і цінностей (рис. 1.4) [192; 304; 339].

Формальні правила фіксуються в правових актах, затверджуваних конкретними повноважними органами, а на рівні окремих компаній – в укладених ними ділових контрактах, і спираються на неформальні правила. Останні представлені соціальними нормами, а на рівні окремих учасників ринку – їх діловими домовленостями, і ґрунтуються на соціальному капіталі, довірі і репутації учасників ринку.



Рис. 1.4. Основні рівні інституційної системи

Неформальні норми, у свою чергу, спираються на більш широку основу у вигляді культурних традицій і цінностей, які затвердилися в даному суспільстві. Культурні традиції пов'язані з відтворенням стійких практик поведінки, які увійшли у звичку, закріплені в місцевих звичаях. Цінності – це вищі стандарти поведінки, регулюючі широкі області поведінки даного співтовариства.

Рівні інституційної системи змінюються з різною швидкістю. Новий закон (формальне правило) може бути прийнятий відносно швидко. Проте неформальні правила, а також традиції і цінності, мають велику інерцію і автоматично не перебудовуються вслід за зміною формальних норм. Унаслідок неспівпадання ступеня складності нового інституту і загального стану інституційного середовища неминуче виникають інституційні розриви, які можуть стати прямим результатом інституційних реформ, особливо якщо при їх підготовці не враховуються складність і багаторівневність інституційної системи, існуючі в ній нейтральні відносно реформ, що проводяться, а також сили підтримки і протидії [192]. Якщо сили підтримки перевершують сили протидії і лояльне сприйняття інституту (наприклад, нового законодавства в оподаткуванні) стає нормою, то інститут засвоюється і входить в практику. Якщо ж переважають сили протидії, то інститут на неформальному рівні перекручується або відторгається і не приймається більшістю. Таким чином, виникає інституційна пастка, а потім інституційна петля, тобто "звуження і згасання процесів, які інститут повинен забезпечувати" [160]. Прикладом може служити зменшення доходів бюджету через звуження податкової бази, тоді як закони зі збільшення податкового навантаження приймаються саме для зростання доходів бюджету. В таких випадках доводиться повертатися до початкової проблеми, коригувати формальну норму і далі повторювати процес наново.

Українська податкова система – один з головних інституційних стовпів ринкової економіки, яка формується в складний для країни період переходу від адміністративно-командної економіки до економіки ринкового типу. Прийняття і дія податків без урахування специфіки і тривалості упро-

вадження нових економічних інститутів носять непослідовний характер, що саме по собі знижує ефективність і дієвість будь-якого з елементів податкової системи. В цій ситуації професійність владних структур повинна виразитися в умінні знайти підтримку податковим реформам, що проводяться, нейтралізувати протидію, прищепити господарюючим суб'єктам нові правила поведінки, скоригувати традиції і цінності відповідно до економічних завдань. При цьому непридатний радикальний економічний світогляд, згідно з яким можна прискореними темпами перебудувати інституційну структуру суспільства, якщо проявити політичну волю. Такі спроби часто приводять до суперечливих результатів, викликаючи непередбачені наслідки і не забезпечуючи ривка в економічному розвитку. Податкові реформи вимагають систематичних зусиль і витрат протягом достатньо тривалого часу, на основі продуманих і гнучко коригованих по обставинці програм. Оскільки податки – метод, найадекватніший свободі господарської діяльності і найдемократичніший спосіб економічного регулювання, нова податкова система повинна враховувати принципові зміни в житті країни.

1.3. Бюджетна політика та податкове регулювання

У сучасних економічних умовах актуальними є питання, що стосуються особливостей формування як бюджетної політики, так і податкового регулювання. Однак при цьому залишаються маловивченими питання взаємозв'язку формування та функціонування цих процесів.

З метою визначення теоретичних основ зв'язку понять "бюджетна політика" та "податкове регулювання" вважається доцільним розглянути підходи науковців до їх визначення та характеристики.

На думку В. Зятковського [174] бюджетна політика – це сукупність заходів щодо формування державного і місцевих бюджетів, визначення пріоритетних напрямків використання бюджетних коштів і структури бюджетних видатків відповідно до встановлених пріоритетів бюджетної політики, встановлення оптимального співвідношення податкових і неподаткових доходів бюджетів, а також управління міжбюджетними відносинами, регулювання дефіциту (профіциту) бюджету та управління державним боргом.

О. Василик визначає дане поняття як сукупність заходів держави щодо організації та використання фінансів для забезпечення економічного та соціального розвитку [128, с. 53].

На погляд Н. Іванової [190, с. 12], бюджетну політику слід розуміти як сукупність цілей, задач, прийнятих рішень та заходів, які здійснюються органами влади в сфері бюджетних відносин.

С. Булгакова, О. Колодій, Л. Єрмоленко [320, с. 93] розглядають бюджетну політику як цілеспрямовану діяльність держави (в особі органів державної влади і місцевого самоврядування) щодо регулювання бюджетного процесу, управління бюджетним дефіцитом, а також використання бюджетної системи для реалізації завдань економічної та соціальної політики в країні.

І. Плучников [270] під бюджетною політикою держави бачить системну сукупність пріоритетів (національних інтересів), наукових підходів і конкретних заходів щодо цілеспрямованої діяльності держави з регулювання бюджетного процесу і використання бюджетної системи для рішення економічних і соціальних задач країни.

Таким чином, можна узагальнити, що, хоча й більшість науковців визначають "бюджетну політику" як сукупність задач, рішень, заходів, все ж таки слід погодитися з поняттям авторів [320], які розглядають бюджетну політику як цілеспрямовану діяльність, оскільки саме значення "політика" передбачає діяльність, спрямовану на досягнення цілей [253; 294].

Податкове регулювання є окремим проявом податкової політики, що регулює економічні процеси у суспільстві [209, с. 81]. А податкова політика, як складова частина бюджетної політики, є цілеспрямованими діями з формування та реалізації заходів та рішень у податковій сфері, які сприяють регулюванню та управлінню процесом оподаткування в країні [197, с. 33].

Таким чином, "бюджетна політика" та "податкове регулювання" є схожими за змістовним характеристиками, визначаються як комплекс дій, тобто бюджетна політика та податкове регулювання знаходяться у системному зв'язку, отже бюджетна політика з метою ефективного перерозподілу ВВП використовує методи податкового регулювання, а останнє при цьому має забезпечувати економічне зростання.

Крім спільних рис при визначенні змістовних характеристик, бюджетна політика та податкове регулювання мають схожі за змістом функції. Так, до функцій бюджетної політики фахівці [163; 270; 325] відносять регулюючу, стимулюючу та контрольну функції, а до функцій податкового регулювання – фіскальну та регулюючу.

Аналіз основних завдань бюджетної політики та податкового регулювання (табл. 1.3) показав, що існує однакова спрямованість у їх завданнях (стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів, підтримка регіонального розвитку тощо), але бюджетна політика має дещо ширше коло задач та цілей, та завдання бюджетної політики включає до себе завдання податкового регулювання [56; 57; 259]. Тобто, реалізація напрямків податкового регулювання безпосередньо залежить від цілей та задач бюджетної політики.

Враховуючи це, можна зауважити, що при формуванні бюджетної політики ефективність економічного зростання безпосередньо залежить від використання засобів та методів податкового регулювання. Однак, останнім часом існує негативна тенденція до збільшення фіскальної спрямованості чинної податкової системи України. До негативних факторів, що істотно знижують ефективність бюджетної політики відносно оподаткування можна назвати:

- нестабільність та непередбачуваність законодавства;
- практика "ручного" управління бюджетом;
- скасування пільг для СЕЗ і ТПР, інноваційних та технопарків;
- скасування значної кількості необґрунтованих пільг з ПДВ;

наявність та зростання суми переплати податків і зборів;
повне звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого та середнього підприємництва.

Таблиця 1.3

Основні завдання бюджетної політики та податкового регулювання

Завдання бюджетної політики	Завдання податкового регулювання
забезпечення реальної збалансованості бюджету	регулювання попиту та пропозиції
виконання програм енергозбереження	формування раціонального співвідношення між накопиченням та споживанням
сприяння розвитку підприємницької діяльності	вплив на темпи інфляційних процесів
удосконалення механізмів соціального страхування	формування раціональної галузевої структури
забезпечення реалізації соціальних гарантій та соціального захисту вразливих верств населення	
перехід від фіскальної до стимулюючої функції податкової системи	підтримка інноваційної діяльності
створення рівних умов для розвитку реального сектору економіки та досягнення макроекономічної стабільності	прискорений розвиток депресивних регіонів
забезпечення реалізації справедливої державної політики щодо соціального захисту та соціального забезпечення населення	стимулювання інвестиційних процесів
реформування бюджетної сфери	
покращення інвестиційного клімату	насичення ринку соціально значущими товарами та послугами
стимулювання зайнятості та створення нових робочих місць	

Розглянемо більш детально коло проблем, що стосуються формування як бюджетної політики, так і податкового регулювання. Так, аналіз показників ВВП та зведеного бюджету України (рис. 1.5) показав, що існує значний розрив між суспільними потребами та бюджетними ресурсами, необхідними для покриття видатків. Такий стан свідчить про відсутність дієвого механізму податкового регулювання [252].

До основних проблемних питань податкового регулювання в Україні можна також віднести структуру податків [132], перш за все це стосується співвідношення між прямими та непрямими податками. Так, у 2004 р. частка прямих податків у податкових надходженнях бюджету становила 35,7%, а непрямих – 52,2%, тоді як у 2007 р. відбулося поступове зменшення частки прямих податків (29,1%) та збільшення частки непрямих податків (59,9%). Все це, разом з таким деструктивним чинником, як диспропорції в структурі прямого оподаткування, йдеться насамперед про переважання оподаткування підприємств на оподаткуванням доходів фізичних осіб, призводить до погіршення інноваційно-інвестиційного потенціалу економіки України та потребує негайного врегулювання з боку держави. Тобто, при формуванні бюджетної політики, засоби та методи податкового регулювання мають забезпечувати не лише достатність податкових надходжень, але й ефективний перерозподіл фінансових ресурсів між галузями економіки, соціальними групами, територіями тощо, яке б не перешкоджало інвестиційній діяльності суб'єктів господарювання [221].

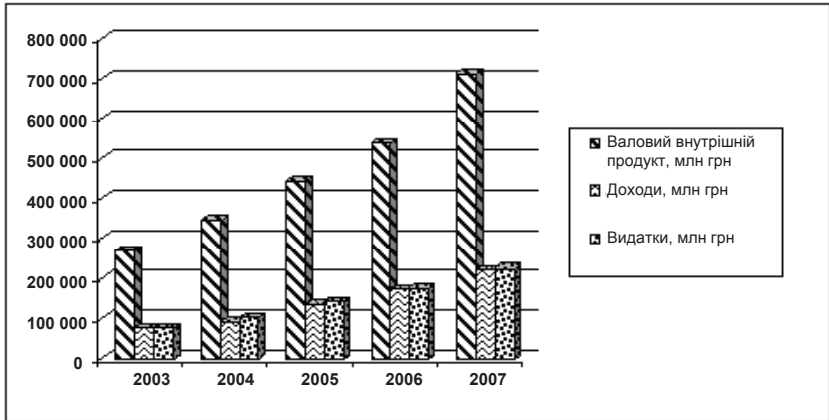


Рис. 1.5. Валовий внутрішній продукт, доходи і видатки Зведеного бюджету України 2003 – 2007 рр.

Також слід відзначити, що при формуванні бюджетної політики України як на поточну, так і на стратегічну перспективу найбільше зазнають коригування саме методи податкового регулювання (ставки податків та податкові пільги).

Практика використання податкових пільг в Україні свідчить, що замість позитивного ефекту, вони в більшості випадків підвищують податкове навантаження на інших платників податків, однак у всьому світі доведена їх результативність при стимулюванні економічного зростання. На даний момент стимулююча функція податкового регулювання зводиться лише до надання численних податкових пільг або зниження податкових ставок [132], тоді як наявна податкова база цілком може забезпечити наповнення бюджету [219].

Крім цього, слід нагадати, що відносно податкових пільг для СЕЗ, ТПР, і технопарків спостерігається непослідовна політика уряду: після їх скасування у 2005 році, у 2007 році у Концепції [67] одним з першочергових етапів знов визнане удосконалення механізмів податкового стимулювання розвитку СЕЗ, ТПР та технопарків. Хаотичне введення та скасування податкових пільг, з одночасним перманентним порушенням основних принципів податкової системи, постійно створює загрозу погіршення інвестиційного клімату та виникнення додаткових фінансових зобов'язань уряду [221].

Також пріоритетним завданням на даний момент є зниження ставок таких податків, як ПДВ та податок на прибуток підприємств. Податкові ставки визнаються достатньо дієвим методом податкового регулювання, у зв'язку з чим, проведення заходів зі зниження ставок податків доцільне у випадку, коли платники податків звикли їх сплачувати, таке зниження не повинно супроводжуватися розширенням податкових пільг, та доречно

зниження ставок починати з податків, що сплачують юридичні особи [279]. Однак, при цьому як у Концепції [67], так і у Декларації [56] йдеться про одночасне розширення податкових пільг та зниження податкових ставок.

Таким чином, слід відзначити, що для забезпечення ефективного використання механізмів податкового регулювання в рамках бюджетної політики необхідно реформування податкової системи та приведення її у відповідність до пріоритетів бюджетної політики шляхом зміни та спрощення податкового законодавства та адміністрування податків, але з одночасним реформуванням бюджетної сфери, оскільки ефективність податкового регулювання прямо залежить від ефективності бюджетної політики.

1.4. Інструментарій податкового регулювання

Податкове регулювання у всіх його проявах реалізується на практиці шляхом застосування спеціальних засобів податкової політики – регулятивних інструментів.

Під інструментом податкового регулювання пропонується розуміти сукупність норм податкового законодавства, що забезпечують вплив держави на економічну поведінку платника податків через його економічні інтереси з метою досягнення певного економічного або соціального результату.

Застосовувані в практиці податкового регулювання інструменти не є однорідними – вони суттєво різняться за напрямками здійснення регулюючого впливу, сферою застосування, цілями, механізмом дії та іншими ознаками. Тому для забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції оподаткування та вибору доцільних, з економічної точки зору, регулятивних інструментів, що спрямовані на досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку, виключно важливою є їх класифікація (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація інструментів податкового регулювання

Класифікаційна ознака	Групи інструментів за виділеною ознакою
За призначенням (напрямом впливу)	стимулюючі (заохочувальні)
	дестимулюючі (стримувальні)
	підтримуючі (компенсаційні)
За характером цілей соціально-економічного розвитку	стратегічні
	оперативні (тактичні)
За сферою впливу	економічні
	соціальні
За характером дії	системні
	комплексні
	елементні (локальні)

За критерієм "напрямок впливу" всі інструменти податкового регулювання можна підрозділити на три групи: стимулюючі, дестимулюючі та підтримуючі.

Перша з названих груп включає в себе інструменти, застосування яких заохочує (стимулює) платників здійснювати ті дії, які відповідають суспільним інтересам. У загальному випадку використання таких інструментів дозволяє зменшити податкове навантаження на платника, зменшуючи непродуктивне вилучення фінансових ресурсів.

Інструменти стримувального (дестимулюючого) характеру, навпаки, збільшують податкове навантаження на платника податків у випадку здійснення ними небажаних (з точки зору інтересів держави) дій або господарських операцій. Унаслідок цього здійснення таких дій або господарських операцій стає порівняно менш рентабельним, тобто, менш цікавим для платників.

У деяких публікаціях [211; 249] до числа інструментів податкового регулювання стримувального характеру віднесені санкції (фінансові штрафи й пеня), однак, на думку автора, такий підхід є не цілком коректним. Справа в тому, що призначенням фінансових штрафів (санкцій) є економічне покарання платника податків за недотримання податкового законодавства. Фінансові санкції за несвоєчасність декларування сум податкових зобов'язань, за помилки в деклараціях, що привели до заниження податкових зобов'язань, за несвоєчасність сплати або неповну сплату податкових зобов'язань, за неутримання податку й порушення умов операцій з активами, що перебувають у податковій заставі – уніфіковані для всіх податків і зборів [11].

Що стосується пені – вона розглядається винятково як компенсація втрат держави у зв'язку з несвоєчасною сплатою податків і зборів у бюджет і державні цільові фонди, причому порядок її нарахування також уніфікований і не залежить від конкретного податку – він поширюється на будь-які платежі, що мають "бюджетний" характер.

Таким чином, передбачені Законом [11] фінансові (штрафні) санкції й пеня є заходами не податкового регулювання, а відповідальності, а їх призначення – не вплив на соціально-економічні процеси, а стримування платника від порушень податкового законодавства. Цілком зрозуміло, що прямого відношення до соціально-економічної політики держави, реалізація якої виступає основною метою податкового регулювання, ці заходи не мають, тому класифікувати їх як інструменти податкового регулювання не слід.

Класифікація інструментів податкового регулювання за ознакою напряду впливу є, певною мірою, умовною, виходячи з того, що той самий інструмент може одночасно стимулювати платника від одних дій та стримувати від інших.

Так, наприклад, спеціальний порядок оподаткування податком на прибуток фінансової допомоги на зворотній основі в цілому стримує платників від здійснення таких операцій (внаслідок збільшення бази оподаткування), але в той же час стимулює якнайшвидше повернення залучених фінансових ресурсів.

Ця особливість податкового регулювання в контексті функцій податку розглянута в підрозділі 1.1.

Як цілком слушно зауважує І. Майбуров, дестимулюючий аспект податкового регулювання певною мірою є віддзеркаленням стимулюючого [226, с. 233]. Тому й однозначне віднесення інструментів податкового регулювання до стимулюючих або дестимулюючих – ускладнене, а конкретний інструмент може бути віднесений до певної групи тільки виходячи з кінцевої мети податкового регулювання.

Третя група інструментів податкового регулювання за критерієм призначення – це інструменти компенсаційного (підтримуючого) характеру. Їх призначення – виправлення викривлень, зв'язаних з вадами ринкового розподілу ресурсів, компенсація негативного впливу на платників зовнішніх (відносно них) факторів або підтримка таких дій платника, які відповідають загальнодержавним інтересам.

Прикладом такого регулятивного інструменту може бути механізм перенесення від'ємного значення оподаткованого прибутку на зменшення бази оподаткування наступних податкових періодів, передбачене ст. 6 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9]. Застосування цього механізму обумовлено тим, що в силу певних обставин (наприклад, у випадку різких кон'юнктурних коливань або у зв'язку з впровадженням інноваційних технологій та освоєнням виробництва нових видів продукції) окремі платники отримують збитки. Перенесення від'ємного значення бази оподаткування на наступні податкові періоди дозволяє послабити негативну дію цих факторів за рахунок віртуального збільшення тривалості податкового періоду.

За характером цілей соціально-економічного розвитку всі інструменти податкового регулювання можуть бути розподілені на дві групи – інструменти стратегічного або оперативного (тактичного) характеру. Основним критерієм розподілу в даному випадку є не тривалість періоду між початком застосування заходу податкової політики та отримуваним результатом, а саме характер поставлених цілей. Якщо інструменти податкового регулювання застосовуються для досягнення основоположних (тобто стратегічних) цілей системи, вони відносяться до стратегічних інструментів. На відміну від них, податкові інструменти оперативного (тактичного) характеру спрямовані на досягнення тактичних цілей (тобто таких, досягнення яких підпорядковано поетапній реалізації стратегічних цілей). При цьому застосування оперативних інструментів податкового регулювання може мати середньо- та навіть довгостроковий характер.

За ознакою сфери впливу класифікація регулятивних податкових інструментів передбачає виділення двох груп, результати дії яких проявляються в економічній або в соціальній сфері. Ці групи, в свою чергу можуть бути розподілені на підгрупи за рівнем (макро-, мезо- та мікро-) соціально-економічних процесів.

І, нарешті, за характером дії, інструменти податкового регулювання можна поділити на системні, комплексні та елементні (локальні). Загальні підходи до класифікації інструментів податкового регулювання за цією ознакою представлені в роботах [188; 277].

Інструменти системного характеру вбудовані в систему оподаткування.

Серед них, насамперед, варто виділити загальний рівень оподаткування. Підвищення податкового навантаження в загальному випадку є чинником, що стримує економічну активність та процеси нагромадження, а також створює умови для прискореного розвитку тіньової економіки. Зниження загального рівня податкового навантаження в загальному випадку сприяє пожевваленню всіх економічних процесів і зниженню рівня тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз.

Разом з тим високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми. Прикладом у цьому плані можуть служити податкові системи скандинавських держав із соціально орієнтованою ринковою економікою (табл. 1.5)

В Україні загальний рівень податкового навантаження протягом 1998 – 2007 років коливався в діапазоні 28,90% (2001 р.) – 39,27% (2006 р.) [318, с. 411]. У 2007 році він дорівнював 38,22% що суттєво перевищує рівень оподаткування в країнах – нових членах ЄС (ЄС-10).

Таблиця 1.5

Загальні податкові надходження (у тому числі відрахування до соціальних фондів) у країнах ЄС, % до ВВП [318, с. 135]

Країна	1995	2000	2005
Бельгія	43,8	45,2	45,5
Чехія	36,2	33,8	36,3
Данія	48,8	49,4	50,3
Німеччина	39,8	41,9	38,8
Естонія	37,9	31,3	30,9
Ірландія	33,1	31,7	30,8
Греція	32,6	37,9	34,4
Іспанія	32,7	33,9	35,6
Франція	42,7	44,1	44,0
Італія	40,1	41,8	40,6
Кіпр	26,7	30,0	35,6
Латвія	33,2	29,5	29,4
Литва	28,6	30,1	28,9
Люксембург	37,1	39,1	38,2
Угорщина	41,6	38,5	38,5
Мальта	27,3	28,2	35,3
Нідерланди	40,2	39,9	38,2
Австрія	41,3	42,8	42,0
Польща	37,1	34,0	34,2
Португалія	31,9	34,3	35,3
Словенія	40,2	38,6	40,5
Словаччина	39,6	32,9	29,3
Фінляндія	45,7	47,2	43,9
Швеція	49,0	53,4	51,3
Великобританія	35,6	37,6	37,0
У середньому по країнах:			
ЄС-10	34,8	32,7	33,9
ЄС-15	39,6	41,3	40,4

Особливу актуальність проблема оптимальності рівня податкового навантаження набуває у зв'язку зі світовою фінансовою кризою та фінансово-економічної кризою в Україні.

Нобелівський лауреат Т. Хаавельмо теоретично обґрунтував проблему вибору між двома принципово різними способами стимулювання короткострокового підйому економіки. Перший з них полягає у підсиленні податкового тягаря й перерозподілі податкових надходжень через бюджеті всіх рівнів (з подальшим збільшенням державних видатків та державних інвестицій). Другий спосіб – стимулювання приватної ініціативи шляхом зниження податків та відповідного зменшення державних витрат.

Аналізуючи характерні риси макроекономічної системи, за наявності яких принцип Т. Хаавельмо реалізується повною мірою, Р. Нижегородцев робить висновок, що "в економіці, надмірно обтяженій, "перенасиченій" податками (в якій мале збільшення податкових ставок зменшує обсяг податкових надходжень в бюджет) подальше підсилення податкового пресу не є ефективним. Застосування принципу Т. Хаавельмо в такій економіці припускає, що зменшення податкових ставок супроводжується збільшенням податкових надходжень та – на цій основі – приростом державних видатків й державних інвестицій" [248, с. 25]. Правда, остання теза є дискусійною: досвід пострадянських країн свідчить про те, що крива А.Лафера "не спрацьовує" при зменшенні податкових ставок [232].

Крім того, дія цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку із нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками, що є характерним для української податкової системи, обтяженої численними різноспрямованими пільгами.

Таким чином, використання податкового навантаження в якості системного інструменту податкового регулювання має враховувати наявний рівень податкового тягаря, ефективність бюджетної політики та пріоритети макроекономічного регулювання економіки.

Наступним регулюючим механізмом системного характеру є структура діючої в країні системи оподаткування. Зміна цієї структури може бути здійснена двома основними шляхами: по-перше, введенням нових податків та зборів і скасуванням у системи оподаткування тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а по-друге, зміною співвідношення елементів податку (податкових ставок, податкових баз та пільг) з різних податків й зборів.

Найважливішими структурними показниками податкової системи є:

співвідношення прямих та непрямих податків. Зменшення цього показника в загальному випадку дозволяє переносити центр ваги оподаткування з виробника на споживача, а збільшення – знижує стимули для виробництва й отримання доходів, але зменшує гостроту проблеми перекидання податків;

співвідношення податків, які справляються з юридичних та з фізичних осіб. За допомогою регулювання цього співвідношення держава може істотно стимулювати (чи дестимулювати) ділову активність, інвестиції й

зміну обсягів виробництва. Збільшення цього співвідношення сприяє зростанню реальних доходів населення та скороченню масштабів тіньової економіки (за рахунок легалізації виплати доходів фізичним особам). При цьому одночасно виявляється непрямий регулюючий вплив і на споживання за рахунок збільшення чистого доходу, який залишається в розпорядженні споживачів. Разом з тим надмірне збільшення податкового тягаря для юридичних осіб призводить до таких негативних наслідків, як підвищення цін, зменшення внутрішніх джерел інвестування та втрата конкурентних позицій виробниками товарів (робіт, послуг);

співвідношення ефективних ставок оподаткування праці, споживання та капіталу.

Динаміка ефективних ставок оподаткування цих об'єктів в Україні, розрахована А. Соколовською [318], наведена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Динаміка ефективних ставок оподаткування споживання, праці та капіталу в Україні за 1998–2006 рр. [318, с.152]

Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Ефективна ставка податків на споживання, %	20,26	19,74	18,25	15,11	17,48	15,96	17,58	21,50	23,70
Ефективна ставка податків на працю, %	31,14	28,58	30,12	32,40	33,58	33,81	32,53	31,56	32,95
Ефективна ставка податків на капітал, %	51,99	33,81	28,21	21,41	22,64	24,58	21,53	26,31	24,58

Для порівняння – ефективні ставки оподаткування споживання, праці та капіталу в нових членах ЄС (ЄС-10) у 2005 році дорівнювали відповідно: 21,4, 34,1 та 15,9% [318, с.141]. Виходячи з цього, зниження оподаткування капіталу в Україні сприятиме створенню умов для розвитку підприємницької діяльності.

Іншою групою регулюючих механізмів системного характеру є застосування альтернативних систем оподаткування, до яких відносяться: фіксований сільськогосподарський податок, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Докладний аналіз специфіки цих інструментів наведений у [175; 176].

Перша з цих систем має галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників.

Друга та третя – спрямовані на стимулювання розвитку малого підприємства й вирішення на цій основі комплексу соціальних та економічних проблем.

Системний характер цих інструментів податкового регулювання виявляється у тому, що у випадку їх застосування принципово змінюється

не тільки розмір, але й структура податкових платежів платників, а також об'єкти оподаткування за рахунок заміни низки загальнодержавних та місцевих податків і зборів альтернативним податком.

Альтернативні системи оподаткування, крім сприяння детінізації економіки, створення конкурентного середовища та забезпечення ефективної зайнятості населення, одночасно вирішують дві проблеми, які є надзвичайно актуальними для сучасного етапу розвитку економіки України. Перша з них пов'язана з необхідністю реалізації регулюючої функції оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів. Друга – це дерегулювання підприємницької діяльності, яка істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників на підготовку податкової звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій. Цей аспект разом зі зниженням податкового навантаження у багатьох випадках є вирішальним для платника при ухваленні рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему.

Тому застосування альтернативних систем оподаткування, як на сьогоднішньому етапі розвитку української економіки, так і в майбутньому, є одним із найбільш ефективних засобів реалізації регулюючої функції податків.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно створюють кількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути віднесені: спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною ознакою, та спеціальні режими оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою.

1. Спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною ознакою включають в себе спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ) й території пріоритетного розвитку. Як правило, застосування інструментів такого роду пов'язане з необхідністю прискореного розвитку депресивних регіонів шляхом економічного стимулювання залучення інвестицій та створення робочих місць. До цієї підгрупи також можуть бути віднесені технопарки, основною метою створення яких є прискорення інноваційних процесів.

Відмінними рисами таких спеціальних режимів оподаткування, як комплексних механізмів податкового регулювання є наступні [188]:

у рамках кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, які стосуються різних податків і зборів (у більшості випадків – імпорتنний ПДВ, податок на прибуток, мито і плата за землю) і застосовуються одночасно;

спеціальні податкові режими вводяться на визначений відповідним законодавчим актом період;

спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної й інноваційної (переважно в рамках технопарків) ді-

яльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін.), які вирішуються шляхом застосування локальних податкових пільг, спеціальним податковим режимам не властиві;

для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види і спеціальні умови здійснення підприємницької діяльності (наприклад, обмежується мінімальний обсяг інвестицій), що і обумовлює коло платників;

для засобів податкового регулювання цієї групи характерним є об'єднання власне податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.

2. Спеціальні режими оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою. Такі режими, по суті, становлять комплекс пільг, який вводиться одночасно за декількома різними податками й зборами та стосуються суб'єктів господарювання однієї галузі або платників, що здійснюють певний вид діяльності.

В останні роки в Україні такі спеціальні галузеві режими оподаткування застосовувалися в суднобудуванні, аерокосмічній галузі, гірничо-металургійному комплексі, автомобілебудуванні, сільському господарстві, видавничій справі, у сфері виробництва бронетехніки, боєприпасів, засобів спецхімії і т. ін.

Так, зокрема, комплекс заходів для підтримки видавничої справи містить у собі:

звільнення від ПДВ операцій поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України [8, пп. 5.1.2];

звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру, за умови, що суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, спрямовуються суб'єктом господарської діяльності – платником податків на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розроблення і запровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції [9, пп. 7.13.7].

Іншим прикладом галузевого спеціального режиму оподаткування є комплекс інструментів податкового регулювання діяльності сільгосптоваровиробників, що містить у собі:

право на віднесення до складу валових витрат плати за землю, яка не використовується в сільськогосподарському обороті [9, пп. 5.2.5];

збільшену тривалість податкового періоду (один календарний рік), початок якого приходиться на 1 липня [9, п. 11.1];

індексацію валових доходів і валових витрат [9, п. 14.1];

зменшення суми нарахованого податку на прибуток (податковий кредит) на суму плати за землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті [9, п. 14.1];

особливий порядок визначення дати збільшення валових витрат і валового доходу у випадках продажу товарів, безпосередньо пов'язаних з технологічними процесами виробництва сільськогосподарської продукції сільгосптоваровиробникам на умовах товарного кредиту [9, п. 14.3];

звільнення від ПДВ операцій з: безоплатної передачі корпоративного права (частки, паю, акції), емітованого переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства відповідно до [8, пп. 5.1.19, частина друга]; поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі окремим категоріям громадян і закладів [8, пп. 5.2.4];

особливий порядок визначення бази оподаткування за операціями поставки неплатникам ПДВ сільгосппродукції та продуктів її переробки, придбаної в осіб, які не мають статусу платників ПДВ [8, п. 11.20];

спеціальний режим оподаткування сільгосптоваровиробників ПДВ, відповідно до якого сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей [8, ст. 8¹].

Спеціальні податкові режими галузевого спрямування використовуються в країнах ЄС, однак сфера їх застосування обмежена тими галузями, які в силу історичних причин не в змозі існувати без державної підтримки, але при цьому мають важливе значення для підтримки загальної економічної стабільності в державі. До таких галузей можна віднести, наприклад, вугільну промисловість, сільське господарство та деякі інші. Так, зокрема, наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є звичайним явищем для країн Євросоюзу.

Останньою, третьою групою інструментів податкового регулювання є елементні (локальні) інструменти, які пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, що обумовлюється обраним сполученням елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань.

До основних інструментів цієї групи можуть бути віднесені наступні.

1. Інструменти, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування. Встановлення об'єкта та предмета оподаткування визначає сферу засто-

сування того чи іншого податку. Тому виключення окремих складових цих елементів податку для всіх платників не слід розглядати як пільгу.

Прикладом такого роду інструментів стосовно акцизного збору може служити встановлення переліку підакцизних товарів. Відсутність у переліку певного виду товару означає і відсутність податкових зобов'язань щодо акцизного збору при здійсненні операцій з його виробництва або імпорту [51, ст. 3]. Перелік операцій (доходів), які не є об'єктами оподаткування, міститься в Законі України "Про податок на додану вартість" [8, п. 3.2], Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9, п. 4.2], та в багатьох інших податках і зборах.

2. Визначення складу платників податків. Масштаби податкового регулювання та його ефективність визначаються тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники. Варто розрізняти встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування, який є вбудованим у конструкцію податку механізмом, та звільнення від оподаткування окремих груп платників, що може бути класифіковане як податкова пільга.

Так, у перелік суб'єктів оподаткування комунальним податком [55, ст. 15] не включаються бюджетні установи й організації, а також плановодотаційні та сільськогосподарські підприємства. В Законі [8] передбачене встановлення нижнього порога обсягу оподатковуваних операцій, при перевищенні якого особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ (п. 2.3.1). Ці інструменти є елементами конструкції податку та не можуть бути розцінені як податкові пільги.

3. Принцип встановлення та розмір ставки податку. У загальному випадку збільшення податкової ставки стримує дії платників, пов'язані зі збільшенням бази оподаткування. Зменшення ставок оподаткування, навпаки, стимулює суб'єкта господарювання за інших рівних умов – до розширення масштабів таких дій.

Одним з різновидів цього інструменту податкового регулювання є встановлення диференційованих ставок, що дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування.

Використання диференційованих ставок передбачене чинним законодавством України з податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб, податку на додану вартість (основна ставка – 20% та нульова ставка, що не є пільгою, а становить особливий механізм стимулювання експорту і деяких інших видів діяльності [297]) тощо.

Окрім розміру податкових ставок, серйозний регуляторний потенціал закладений в обраний метод їх встановлення. Пропорційні ставки нейтральні відносно платників, які мають різні розміри податкової бази, в них найкраще реалізовані принципи рівнозначності та пропорційності оподаткування. Встановлення прогресивних ставок сприяє перенесенню центра навантаження оподаткування на платників, які мають більші розміри бази

оподаткування. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційованих полягає у тому, що різні ставки встановлюються залежно від розміру об'єкта оподаткування і незалежно від його виду. Регресивне оподаткування передбачає зниження податкових ставок у міру збільшення бази оподаткування. Використання такого методу встановлення ставок стимулює платника до збільшення податкової бази.

4. Інструменти, пов'язані з порядком визначення податкової бази, обчислення податкових зобов'язань та суми податку, який підлягає сплаті в бюджет.

Практично в кожному податку та зборі містяться спеціальні регулюючі інструменти, що стимулюють або стримують певні дії платників за допомогою спеціальних правил обчислення податкових зобов'язань чи суми податку, який підлягає сплаті в бюджет. Причому дія цих механізмів поширюється на всіх без винятку платників. До таких інструментів відносяться, наприклад, можливість зменшення оподаткованого прибутку на суму негативного значення об'єкта оподаткування попередніх податкових періодів (механізм переносу збитків) [9, ст. 6]; порядок корегування приросту (убутку) запасів [9, п. 5.9]; право платників на податковий кредит, тобто зменшення нарахованої до сплати в бюджет суми податку на прибуток від діяльності, яка підлягає патентуванню, на вартість придбаних торгових патентів [9, п. 16.3] та ін.

5. Податкові пільги.

Під податковою пільгою розуміється встановлений законодавством виняток з загальних правил оподаткування, що надає платникові можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, так і поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті [188].

На відміну від інших елементних (локальних) інструментів податкового регулювання, пільги розглядаються як виключення із загально-встановленого порядку оподаткування для певних груп платників, які відповідають встановленим критеріям. Крім того, пільги відрізняються від інших елементних інструментів своєю стимулюючою (або підтримуючою) спрямованістю, тобто не можуть бути використані для податкового стримування. Податкові пільги дозволяють оперативно корегувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися в якості регулюючого податкового механізму тактичного характеру.

Різноманіття цілей державної податкової політики та шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, які мають різний характер і різні форми прояву. Класифікація податкових пільг наведена в табл. 1.7.

Класифікація податкових пільг

Класифікаційна ознака	Види податкових пільг
За сферою регулювання	соціальні
	економічні
За призначенням	стимулюючі
	підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням звільнених коштів	цільові
	нецільові
За суб'єктом впливу	спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	спрямовані на суб'єкта господарювання, який не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва та розподілу)
За періодом дії	пільги, період застосування яких не визначений
	тимчасові пільги
За компетенцією встановлення та масштабу застосування	загальнодержавні
	пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
За елементами податку (за формою надання)	звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків
	зменшення об'єкта оподаткування
	зменшення (обмеження) бази оподаткування
	зменшення податкових ставок
	застосування спеціальних методів податкового обліку
	збільшення податкового (звітного) періоду
	зменшення суми податку, яка підлягає сплаті в бюджет розстрочення та відстрочення сплати податкових зобов'язань

За сферою регулювання держави податкові пільги підрозділяються на дві групи: соціальні й економічні. Соціальні пільги спрямовані на податкове стимулювання досягнення соціальних цілей, а економічні – цілей економічного характеру. Разом з тим на практиці іноді буває досить важко розмежувати податкові пільги за цим критерієм, тому що деякі з них одночасно переслідують як соціальні, так і економічні цілі. Так, наприклад, комплексний характер має звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва (за умови спрямування цього прибутку на збільшення обсягів виробництва або зниження цін на такі продукти) [9, пп. 7.13.1].

За критерієм призначення всі податкові пільги можуть бути класифіковані на дві групи: стимулюючі та підтримуючі. Стимулюючі пільги спрямовані на заохочення дій платників, які направлені на вирішення загальнодержавних завдань. Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового тягаря для окремих груп платників податків, що покликано забезпечити більш сприятливі (порівняно з іншими платниками) умови оподаткування для підтримки певного рівня конкурентоспроможності таких

платників (якщо мова йде про суб'єктів підприємницької діяльності) або мінімального рівня чистого доходу (для громадян).

Виключно важливим критерієм класифікації податкових пільг є цільове використання коштів, які залишаються у підприємства внаслідок їх застосування. За цим критерієм пільги підрозділяються на цільові та нецільові. Перші з них надаються за умови використання сум, що звільняються від оподаткування, виключно на ті цілі, які визначені відповідним законодавчим актом. Нецільові пільги залишають платникові свободу у виборі напрямків використання вивільнених коштів та є порівняно менш ефективними, з точки зору регулювання підприємницької діяльності.

За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути розділені на дві групи. Перша з них містить у собі пільги, надані безпосередньо кінцевому одержувачу (стимулювання споживання), а друга – пільги, надані виробникам продукції (товарів, робіт, послуг) або суб'єктам підприємницької діяльності, які беруть участь у процесі реалізації таких товарів, робіт, послуг кінцевому споживачу (стимулювання виробництва та розподілу).

Залежно від періоду дії (хоча оперативний характер локальних пільг як інструмента податкового регулювання визначає відповідний часовий інтервал їхнього застосування, після закінчення якого вони повинні бути скасовані як такі, що виконали своє призначення) усі податкові пільги можуть бути розділені на такі, період дії яких законодавством не визначений, та пільги тимчасового характеру.

За компетенцією встановлення та масштабів застосування податкові пільги розділяються на загальнодержавні та місцеві. Перші встановлюються на державному рівні актами законодавства (хоча в деяких випадках вони можуть бути встановлені і Кабінетом Міністрів України, наприклад, за деякими податковими платежами ресурсного характеру) та діють на території всієї країни. Другі вводяться органами місцевого самоврядування в межах їх компетенції на обмеженій території. Їх гранична величина щодо місцевих податків і зборів не обмежена, а по загальнодержавних – обмежується сумою коштів, які надходять у місцевий бюджет за відповідним податком або збором.

Останньою з наведених класифікаційних ознак є зв'язок пільги з іншими елементами податку. Певною мірою такий підхід відповідає класифікації податкових пільг за формою їх надання [211, 229 та ін.]. Разом з тим різні автори по-різному класифікують форму надання пільги за тими самими елементами. Так, у роботі [229] окремо виділена група пільг у вигляді встановлення неоподаткованого податками мінімуму об'єкта оподаткування, що за своєю економічною сутністю означає зменшення об'єкта оподаткування. Тому більш правомірним представляється все-таки використання класифікаційного критерію "за елементами податку". З цього погляду можна виділити 8 груп податкових пільг.

1. Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків становить собою пільгу, яка надається за елементом "суб'єкт оподаткування". Пільги у вигляді звільнення окремих груп платників від

сплати податку є в більшості законодавчих актів, якими регулюється стягнення окремих податків і зборів.

Різновидом пільг цієї групи є "податкові канікули", які є звільненнями певних груп платників від оподаткування на певний період. Призначення цієї пільги – надання податкової підтримки окремим секторам економіки або галузям, а також стимулювання інвестицій. В історії українського оподаткування податкові канікули застосовувалися для підприємств з іноземними інвестиціями, для новостворених підприємств (з податку на дохід), для сільгосптоваровиробників (з фіксованого сільськогосподарського податку), для суб'єктів СЕЗ та ТПП (з податку на прибуток та плати за землю).

2. Зменшення об'єкта оподаткування – це група пільг, яка припускає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які не враховуються при подальшому обчисленні податкових зобов'язань. Як приклад таких пільг можна навести перелік операцій, звільнених від ПДВ [8, ст. 5]. До цієї групи також може бути віднесено, наприклад, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами й організаціями громадських організацій інвалідів (при дотриманні встановлених обмежень з видів діяльності, питомій вазі інвалідів у чисельності працюючих та в сумі загальних витрат на оплату праці) [9, п. 7.12.1].

Разом з тим слід зазначити, що на практиці не завжди легко розмежувати загальний порядок визначення об'єкта оподаткування і винятки з цього порядку, які, власне, і є пільгами. Пов'язано це з тим, що конструкція практично кожного податкового закону унікальна, а податкові пільги виділені окремою статтею тільки в двох із них, які регламентують плату за землю та податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Так, наприклад, у складі доходів, які не включаються в загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з додатку з доходів фізичних осіб [10, п. 4.3] містяться як дійсно пільгові доходи (наприклад, вартість вугілля, яке безкоштовно видається окремим категоріям працівників), так і доходи, які є не виключенням з правил, а відображають особливий порядок нарахування податкових зобов'язань (доходи від спадкування та дарування, які підлягають кінцевому оподаткуванню за спеціальними ставками).

3. Зменшення бази оподаткування. На відміну від попередньої групи податкових пільг зменшення бази оподаткування не пов'язане з якимись конкретними елементами об'єкта (певними видами доходів для податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб, окремими видами операцій для ПДВ і т. ін.). У даному випадку йдеться про вирахування з бази оподаткування визначених законодавством сум. Різновидами таких пільг є:

встановлення неоподаткованого мінімуму бази оподаткування. Сутність цієї пільги полягає в тому, що з бази оподаткування виключається однакова для всіх або диференційована по групах платників сума. Найчастіше така пільга застосовується в оподаткуванні доходів (переважно громадян, але іноді й юридичних осіб) і майна;

установлення неоподаткованого максимуму бази оподаткування. При такій пільзі база оподаткування зменшується на суму, яка перевищує

граничну величину. Пільги такого роду застосовуються в тому випадку, коли держава зацікавлена в збільшенні бази оподаткування. В Україні неоподатковуваний максимум встановлений тільки стосовно внесків на загальнодержавне соціальне, в тому числі пенсійне, страхування;

виключення з бази оподаткування визначених законодавством сум. Прикладом такої пільги є зменшення загального місячного оподаткованого доходу фізичних осіб на суму податкової соціальної пільги, яка прийшла на зміну неоподаткованому податками мінімуму доходів громадян і розмір якої визначається залежно від соціального статусу працівника [10, ст. 6];

зменшення бази оподаткування шляхом виключення з неї суми фактично понесених платником витрат певного виду. В світовій практиці оподаткування пільги такого роду отримали назву "податкова знижка" (в Російській Федерації застосований термін "вычет" – вирахування). В оподаткуванні прибутку до таких пільг можуть бути віднесені передбачені законодавством варіанти включення витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю платника, до складу валових витрат (суми добровільних пожертвувань певним одержувачам та в межах встановлених розмірів, витрати на утримання та експлуатацію деяких об'єктів соціальної інфраструктури і т. ін.) [9, ст. 5]. У податку з доходів фізичних осіб до розглянутої підгрупи можуть бути віднесені пільги у вигляді податкового кредиту [10, ст. 5], суть якого полягає саме в зменшенні розміру загального оподаткованого доходу на суму фактично понесених платником витрат на визначені цілі (довгострокове страхування життя, недержавне пенсійне забезпечення, іпотечне кредитування, медичне обслуговування й ін.). У той же час слід зазначити, що використання самого терміна "податковий кредит" у даному випадку явно не відповідає економічній сутності цієї податкової пільги.

Залежно від порядку зменшення бази оподаткування податкові знижки можуть бути об'ємними (простими) або прирідними. В першому випадку база оподаткування зменшується на повну або часткову суму відповідних витрат, а в другому – на повну або часткову суму приросту таких витрат порівняно з встановленою законодавством базою.

4. Зменшення податкових ставок. У світовій практиці подібна пільга зустрічається досить часто, причому переважним варіантом є застосування в установлених випадках ставки, зменшеної на 50%. Її поширеність пов'язана з "прозорістю" застосування такої пільги та простотою її адміністрування. В українському оподаткуванні зниження податкових ставок застосовувалося в оподаткуванні прибутку суб'єктів спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку, а також з податку на землю. Крім того, податком на прибуток була передбачена спеціальна інноваційна пільга – застосування зниженої на 50% ставки оподаткування при продажі інноваційного продукту, однак в дію вона так і не була введена.

5. Застосування спеціальних методів податкового обліку. Надана платникові можливість зміни методу податкового обліку в загаль-

ному випадку може розглядатися в якості пільги, оскільки вона розглядається як виняток із загального правила. В якості прикладу може бути приведене право платника ПДВ (при виконанні вимоги щодо неперевищення граничного обсягу оподатковуваних операцій суми 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців) за власним бажанням вибирати касовий метод ведення податкового обліку [8, пп. 7.3.9].

6. Збільшення податкового (звітного) періоду. На суму податкових зобов'язань платників ця пільга не впливає, але вона, по-перше, дозволяє уникнути додаткових витрат (коштів і часу), пов'язаних з необхідністю більш частого складання та подання податкової звітності, а по-друге, збільшує обсяг власних обігових коштів платників між моментами сплати податкових зобов'язань, що дозволяє уникнути необхідності залучення короткострокових кредитів. Прикладом пільг цієї групи може служити збільшена тривалість податкового періоду з податку на прибуток (календарний рік) для суб'єктів космічної діяльності [9, п. 22.24]. За податком на додану вартість до таких пільг може бути віднесена можливість вибору платником (за певних умов) квартальної тривалості податкового періоду [8, пп. 7.8.1].

7. Зменшення суми податку, яка підлягає сплаті. Ця група пільг пов'язана з порядком визначення суми податку, яка перераховується в бюджет. Пільги такого роду поділяються на дві підгрупи.

Перша з них – виключення з обчисленої суми податку якої-небудь її частини. Прикладом такої пільги є надання деяким групам платників податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів звільнення від сплати 50-ти відсотків суми податку [12, ст. 4].

До другої підгрупи може бути віднесене зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на величину понесених платником цільових витрат. Такі пільги в світовій практиці оподаткування отримали назву "податкового кредиту" (за аналогією з податковим кредитом з ПДВ, хоча останній становить не пільгу, а елемент законодавчо визначеного порядку оподаткування). Порівняно зі зменшенням об'єкта або бази оподаткування податковий кредит більш сприятливий для платника, оскільки його витрати зменшуються на повну суму наданого звільнення.

Пільга у вигляді податкового кредиту широко застосовується за кордоном для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності [179]. Цей вид пільги може бути використаний також для стимулювання діяльності, пов'язаної зі здійсненням природоохоронних заходів, вирішенням соціальних завдань (наприклад, створення нових робочих місць, у тому числі для інвалідів, розвиток соціальної інфраструктури підприємств і т. п.).

У світовій практиці за аналогією з податковою знижкою) застосовується два види податкового кредиту: простий податковий кредит, який припускає зменшення суми податку на повну суму понесених цільових витрат або її частину, а також прирістний податковий кредит, суть якого полягає у зменшенні суми податку на суму приросту відповідних витрат у звітному періоді порівняно з встановленою базою (наприклад, фактичні

витрати минулого періоду або середньогалузеві витрати). Простий податковий кредит стимулює будь-які витрати, які здійснюються підприємством в обраному напрямку, а прирідний – тільки збільшення цих витрат. Тому часто обидва види податкового кредиту використовуються одночасно.

8. Відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань.

У загальному випадку відстрочка та розстрочка сплати податку є не пільгою, а механізмом податкового адміністрування, безпосередньо визначеному в Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [11]. Разом з тим відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань може розглядатися і як пільга в тому випадку, якщо воно є винятком із загальних правил.

Так, у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9, пп. 1.11.4] передбачене надання спеціальної податкової пільги, яка має назву "інвестиційний податковий кредит" (що, безумовно, є некоректним, з огляду на світову термінологію оподаткування). Під ним розуміється відстрочка сплати податку на прибуток, надана суб'єктові підприємницької діяльності на певний 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, який буде отриманий внаслідок реалізації інноваційних програм.

Наступні розділи монографії присвячені аналізу основних податків і зборів, що застосовуються в Україні, щодо реалізації регулюючої функції оподаткування в контексті названих видів інструментів податкового регулювання.

2. Інструменти податкового регулювання в непрямому оподаткуванні

2.1. Податок на додану вартість

Податок на додану вартість (ПДВ) є суттєвим важелем перерозподілу ВВП, оскільки в бюджеті багатьох країн він посідає головуюче місце серед податкових надходжень.

Так, у Франції він забезпечує 41% всіх податкових надходжень, в Росії – 44,8%, в Німеччині – 28%, в Данії – 19%, у Великобританії – 17% [121]. На Україні ПДВ у 2005 р. складав 33,8% всіх податкових надходжень [167]. Структура податку в загальних податкових надходженнях залежить від системи оподаткування відповідної країни. У Німеччині, Данії і Великобританії найбільшу частку займає податок з доходів фізичних осіб, який у цих країнах стягується за значними ставками, при наявності високого рівня доходів фізичних осіб та високої податкової культури, що має давні традиції.

Особливе значення впливу цього податку на макро- та мікроекономічні процеси, що відбуваються в державі обумовлює необхідність поглибленого дослідження його регулюючої функції.

ПДВ – відносно новий податок. До його введення використовувалися податки з продажів і з обороту. Недоліком другого з них вважається кумулятивний ефект, який виникає в результаті того, що цей податок стягується на всіх стадіях виробництва товару, що призводить до посилення вертикальної інтеграції в промисловості, що на думку фахівців негативно впливає на ефективність ринкових механізмів.

Як відзначають Л. Ебрілл, М. Кін, Же.-П. Боден, В. Саммерс [327], ідея ПДВ вперше з'явилася у німецького підприємця фон Сіменса в 1920-х рр. Метод рахунків-фактур був запропонований Томасом Адамсом у 1921 р. Особливий внесок у розробку цього податку вніс "батько ПДВ" Моріс Лоре в 1950-х роках.

Перші спроби впровадження ПДВ були зроблені в 1920-і роки у Франції і в 1949 р. в Японії, а обмежене відшкодування "вхідного" податку відбувалося в Німеччині, Аргентині і Філіппінах у 1930-х роках. Проте, в сучасному вигляді ПДВ вперше з'явився у Франції в 1954 р.

У 1960 р. ПДВ був прийнятий в Кот-Д'Івуарі, трохи пізніше – в Сенегалі. У 1967 р. ПДВ вводять Бразилія і Данія, в 1968 р. – Німеччина і Уругвай. У 1970-х роках ПДВ розповсюджується в Західній Європі і Латинській Америці, в 1973 році його вводить Великобританія і Італія.

Широкого поширення ПДВ набув завдяки підписанню у 1957 році в Римі договору про створення Європейського економічного співтовариства (ЄС), згідно з яким країни-учасниці повинні були гармонізувати свої податкові системи на користь створення спільного ринку. У 1967 році Директивою Ради ЄС ПДВ було проголошено головним непрямим податком Європи, і поставлене завдання всім членам Співтовариства ввести цей податок у свої податкові системи до кінця 1972 року. ПДВ найбільшою мірою сприяв усуненню деформацій у торгівлі між країнами ЄС. У 1990-х роках ПДВ швидко охоплює країни Східної Європи, колишнього СРСР, Африки і Азіатсько-тихоокеанського регіону. Частково це пов'язано з тим, що введення ПДВ було попередньою умовою для вступу країн до Європейського союзу. Японія вводить ПДВ в 1989 р. (Але у модифікованому вигляді за ставкою 5% і без бюджетних відшкодувань, що наближає цей податок до податку з продажів), Китай – в 1994 р., Австралія – в 2000 р., Індія – в 2003 р.

У даний час ПДВ прийнято для справляння в більшості країн світу. Надходження ПДВ складають в середньому близько 27% всіх податкових надходжень до бюджету і понад 5% ВВП. На сьогодні ПДВ відсутній в США (окрім штату Мічиган, в якому використовується різновид ПДВ під назвою єдиний діловий податок. Проте його планують до 2009 р. відмінити), хоча в 1995 р. адміністрація президента Клінтона серйозно обговорювала перехід до ПДВ, а також у деяких країнах Північної Африки і Близького Сходу.

Практика застосування ПДВ досить різноманітна. Стандартна ставка податку коливається від 3% в Сінгапурі до 25% в Данії і Швеції. В одних країнах встановлена єдина ставка податку, а в інших – декілька ставок. У Колумбії, наприклад, ПДВ стягується за сьома ставками.

В Україні ПДВ було введено з 1 січня 1992 року відповідно до Закону України "Про податок на додану вартість" від 20 грудня 1991 року [23].

26 грудня 1992 року було підписано Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на додану вартість" [50], який почав діяти з 1993 року. З урахуванням доповнень і змін, що вносилися надалі, цей Декрет регламентував порядок обчислення і сплати ПДВ протягом 1993 – 1997 р. (до 1 жовтня 1997 року). Особливістю Декрету була відсутність бюджетного відшкодування ПДВ. Якщо у підприємства сплачений податок перевищував суму отриманого податку, то підприємство мало можливість врахувати цю суму перевищення в зменшення податку, що підлягав сплаті до бюджету в майбутніх періодах.

З 1 жовтня 1997 року в силу вступив Закон України "Про податок на додану вартість" [8], який діє і нині. За цей час до нього було внесено понад 120 змін. Законом було запроваджено бюджетне відшкодування ПДВ у тому вигляді, в якому воно діє і в країнах Західної Європи.

Незважаючи на те, що ПДВ вважається податком на споживання, це лише частково відповідає дійсності. Його дія визначається еластичністю попиту і пропозиції. Тому в результаті введення ПДВ доходи можуть втрачати не тільки покупці, але й виробники, а також їх наймані робітники. ПДВ є непрямим багатоступінчастим податком, що стягується з кожного акту продажу, починаючи з виробничого і розподільного циклу і закінчуючи продажем споживачеві.

Об'єктом справляння податку є додана вартість. Додану вартість (ДВ) можна розрахувати як суму заробітної плати (Т), що нараховується, і отриманого прибутку (П):

$$ДВ = Т + П. \quad (2.1)$$

З іншого боку, додану вартість можна представити як різницю між виручкою від реалізації продукції (В) і проведеними витратами, спрямованими на придбання товарів, робіт і послуг від сторонніх підприємств (З):

$$ДВ = В - З. \quad (2.2)$$

При розрахунку податку на додану вартість використовується чотири методи його визначення:

- 1) прямий адитивний, або бухгалтерський;
- 2) непрямий адитивний;
- 3) метод прямого віднімання;
- 4) непрямий метод віднімання, або заліковий метод по рахунках.

Якщо позначити ставку податку за "С", то розрахунок податку згідно з цими методами матиме вигляд:

$$1) \text{ ПДВ} = C \times (T + П); \quad (2.3)$$

$$2) \text{ ПДВ} = C \times T + C \times П; \quad (2.4)$$

$$3) \text{ ПДВ} = C \times (B - З); \quad (2.5)$$

$$4) \text{ ПДВ} = C \times B - C \times З. \quad (2.6)$$

Найбільшого поширення набув четвертий метод розрахунку податку на додану вартість. На практиці його використання не вимагає визначення власне доданої вартості. Замість цього ставка застосовується до її компонентів (придбаній і реалізованій продукції).

До зручностей цього методу, зокрема, відносять [296]:

1) відсутність необхідності обчислювати величину доданої вартості, що дає можливість розрахувати ПДВ вже при укладенні угод; особливо велике значення це має при укладенні угоди-замовлення на купівлю-продаж ще не виробленої продукції;

2) обов'язковий документальний супровід операції купівлі-продажу складанням податкової накладної, яка полегшує контроль податкових органів за рухом товарів і сумою сплачених податків;

3) зацікавленість покупців у правильному обчисленні суми ПДВ, яку вони сплачують постачальникам, з її відображенням у податковій накладній, що створює умови для доповнення контролю з боку податкових органів контролем з боку покупців;

4) можливість застосування різних ставок податку, тоді як перші три методи вимагають обкладення всіх видів товарів і послуг з однією ставкою. Пов'язано це з тим, що перші два методи вимагають обчислення прибутку, який підприємства визначають загальною сумою за певний період без розбиття її на різні види товарної продукції. Тому при цих методах або потрібне ускладнення обліку і ведення його в розрізі товарної продукції, або застосування єдиної ставки ПДВ. Третій метод у цьому аспекті аналогічний першим двом, оскільки він націлений на визначення загальної суми різниці між виручкою від реалізації і сумою закупівель.

Відносно першої переваги можна виразити певні сумніви. Як правило, підприємця цікавить розмір прибутку, який він отримує від відповідної операції. Цей розмір неможливо розрахувати, не знаючи суму ПДВ, яку підприємець заплатить від даної операції до бюджету. Суму ж ПДВ для сплати до бюджету неможливо визначити, не знаючи розміру доданої вартості від здійснення операції.

Друга перевага теж є дискусійною, оскільки рух товару у будь-якому випадку супроводжується виписуванням звичайних або товарно-транспортних накладних. З огляду на це, відстежити можливість руху товарів можна і за даними документами. До того ж, при використанні правила обчислення ПДВ за першою подією податкові накладні можуть супроводжувати рух грошових коштів, а не товарів. А при касовому методі податкові накладні взагалі супроводжують тільки рух грошових коштів. І хоча вважається, що заліковий метод по рахунках може істотно нейтралізувати практику умис-

ного заниження вартості проміжних операцій, оскільки чітко пов'язує "вхідний" ПДВ покупця з сумою податку, яку він сплачує, це не відповідає дійсності. Можливість використання податкових накладних від фіктивних фірм показує, що при застосуванні цього методу, ухилення від сплати податку переходить в іншу форму: вартість проміжних операцій, навпаки, завищується з метою надання податкового кредиту покупцеві, тоді як сам податок до бюджету фіктивною фірмою-продавцем не сплачується.

Викликає сумніви і третя перевага. На сьогодні, як показала практика, покупці вимушені відволікати значні ресурси на вирішення конфліктів з постачальниками з приводу правильного виписування податкових накладних, які навіть при незначних помилках не визнаються податковими органами в якості документа, що засвідчує податковий кредит покупця. Таким чином, у даному випадку держава намагається свої контрольні функції частково делегувати суб'єктам господарської діяльності. Але якщо суб'єкти господарської діяльності починають виконувати функції державних органів, виникає питання про доцільності існування й фінансування останніх.

І лише останню перевагу дійсно можна визнати перевагою четвертого методу.

Разом з тим четвертий метод має і певні недоліки.

Так, А. Соколовська [296] до недоліків даного методу відносить наявність тимчасового лага між сплатою ПДВ в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації проведеної підприємством продукції завдяки перерахуванню до бюджету різниці між отриманим і сплаченим податком. Вона відзначає, що за умов, коли вироблена продукція з певних причин не реалізується, підприємство не може відшкодувати ПДВ, сплачений у ціні придбаних матеріальних ресурсів і основних фондів, що стає причиною вимивання оборотних коштів.

Між тим, цей підхід, певною мірою є дискусійним, оскільки право на податковий кредит в Україні виникає за правилом першої події і прямого відношення факт реалізації виробленої продукції до відшкодування ПДВ не має. Крім того, для продавця надходження ПДВ до моменту його сплати означає збільшення оборотних коштів.

До недоліків цього методу можна віднести необхідність використання податкових накладних, так як значні труднощі у платників податків виникають через претензії податкових органів до заповнення податкових накладних, починаючи від скороченого найменування постачальника і виду печатки, якою завіряються ці накладні, і закінчуючи мовою, якою вони заповнені. Проте це не недоліки методу, а технічна проблема, викликана Законом "Про податок на додану вартість" [8], в якому доцільно було б вказати вичерпний перелік випадків, коли податкова накладна не може бути визнана документом, підтверджуючим податковий кредит, що б виключило зловживання з боку податкових органів у цьому питанні.

Щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту в міжнародній практиці використовується чотири методи податкового обліку:

а) метод нарахувань, відповідно до якого датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата постачання товарів і надання послуг, а датою виникнення податкового кредиту – дата оприбуткування товарів і отримання результатів послуг;

б) касовий метод, де датою виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту вважається дата оплати товарів і послуг;

в) гібридний метод, у якому датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата постачання товарів і надання послуг, як у методі нарахування, а датою виникнення податкового кредиту – дата оплати товарів і послуг, як у касовому методі;

г) метод першої події, згідно з яким датою виникнення податкових зобов'язань вважається та дата, яка настає раніше: дата постачання товарів і надання послуг або дата їх оплати; а датою виникнення податкового кредиту вважається дата, яка настає раніше: дата оприбуткування товарів і отримання результатів послуг або дата їх оплати. Цей метод визначений базовим в українському ПДВ.

На користь методу нарахувань переважно висуваються чотири доводи. По-перше, момент постачання тісно пов'язаний з поточним споживанням товарів і послуг, яке і є об'єктом обкладення ПДВ. Відповідно вважається, що цей метод повністю відповідає принципу обкладення поточного споживання. По-друге, при ньому полегшується робота органів податкової служби і бухгалтерії підприємства, яким не потрібно відстежувати всі оплати, які в ряді випадків відбуваються у вигляді заліків, оплати векселів, отримання грошей за договором поруки і т.п. По-третє, вважається, що метод нарахувань дає можливість отримувати більш стабільні надходження до бюджету, ніж касовий метод. По-четверте, цей метод з одного боку, не заважає вільному руху грошових коштів між підприємствами, оскільки рух грошей не позначається на їх податках, а з іншого стимулює постачальників приймати всі заходи для швидкого витребування грошових коштів зі своїх покупців, оскільки для сплати податку з відвантаженої продукції потрібні гроші. Проте, це є й недоліком даного методу, оскільки постачальник вимушений сплачувати ПДВ зі створеної доданої вартості у разі постачання товарів (послуг), навіть якщо за них ще не були отримані кошти від покупця. Відповідно, йому потрібно або брати кредит і нести додаткові витрати, або ставати боржником бюджету.

Касовий метод, здавалося б, позбавлений недоліку необхідності сплачувати ПДВ за відсутності надходження грошей від покупців. Проте, він супроводжується не меншими незручностями. Так, якщо підприємство отримало грошові кошти від покупця в кінці звітного періоду і не встигає витратити їх до кінця періоду на придбання матеріалів і послуг, то воно вимушене сплатити податок до бюджету відразу зі всієї суми грошей, що надійшли. Тобто, ПДВ на якийсь час перетворюється на податок з обороту, причому за суттєвою ставкою. Якщо ж частка доданої вартості за такою операцією менше ставки ПДВ, то для того, щоб підприємство змогло її здійснити, необхідно буде позичати грошові кошти, інакше їх не

вистачить для розрахунків зі своїми постачальниками. Таким чином, касовий метод теж може сприяти вимиванню оборотних коштів підприємства. Крім того, недоліком касового методу є те, що при його використанні продавці можуть відстрочувати виникнення своїх податкових зобов'язань при продажі товарів кінцевим споживачам, отримуючи від них гроші під виглядом інших операцій (наприклад, позик), або переводячи їх гроші на своїх пов'язаних осіб, які звільнені від сплати ПДВ (наприклад, на страхові компанії). З іншого боку, вважається, що касовий метод стимулює покупців щонайшвидше розраховуватися з постачальниками, щоб отримати право на податковий кредит, що є достатньо важливим у період кризи неплатежів.

Гібридний метод стимулює і продавців витребувати гроші від покупців за відвантажену продукцію, і покупців оплачувати отриману продукцію, тому він є сприятливим при кризі неплатежів. Проте несе і серйозні проблеми для продавця, з яким не розраховувався покупець, і який у свою чергу через це не може розраховатися зі своїми постачальниками. Для такого продавця ПДВ теж перетворюється на податок з обороту до тих пір, поки він не знайде грошей, щоб розраховатися зі своїми постачальниками.

Метод першої події поєднує в собі недоліки як методу нарахувань, так і касового методу. Прихильники цього методу виправдовують його застосування тим, що він перешкоджає підприємствам ухилятися від сплати податку, на відміну від методу нарахувань. Але це навряд чи відповідає дійсності, тому що підприємство навряд чи будуть перераховувати гроші без передачі продукції, тільки для того, щоб відстрочити виникнення податкових зобов'язань з ПДВ. Виходячи з цього, те ускладнення системи податкового обліку ПДВ, яке відбулося внаслідок введення методу першої події замість методу нарахування, який застосовувався в Україні до 1 жовтня 1997 р., було викликано не необхідністю, а лобюванням інтересів певних груп осіб. Слід було б дотримуватися принципів оподаткування, проголошених ще Адамом Смітом: "податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це повинно бути ясно і безумовно для платника і для всякої іншої особи. Там, де цього немає, кожна особа, оподатковувана даним податком, віддається більшою чи меншою мірою у владу збирача податків, який може обтяжувати податок для всякого неугодного йому платника або вимагати для себе загрозою такого обтяження подарунків або хабар. Невизначеність обкладення розвиває нахабство і сприяє підкупу того розряду людей, які і без того не користуються популярністю навіть в тому випадку, якщо вони не відрізняються нахабством і підкупом. Точна визначеність того, що кожна окрема особа зобов'язана платити, в питанні податкового обкладення представляється справою такого великого значення, що вельми значний ступінь нерівномірності, як це, на мою думку, виявляється з досвіду всіх народів, складає набагато менше зло, чим вельми малий ступінь невизначеності" [292].

Складність податку по суті є одним з різновидів невизначеності податку, тому це правило стосується складних податків так само, як і невизначених.

Платники ПДВ діляться на дві категорії: що підлягають реєстрації і що не підлягають.

До других відносяться всі імпортери товарів, що ввозять їх на територію України для вільного використання, окрім громадян, що ввозять товари сумарною митною вартістю не більше 200 євро і загальною вагою не більше 50 кг, а також ще в ряді випадків, встановлених статтею 8 Закону України "Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України" [22]. Отже, платниками ПДВ можуть бути навіть юридичні особи, що сплачують єдиний податок за ставкою 10%, а також юридичні особи, у яких обсяги операцій, що підлягають оподаткуванню за останні 12 календарних місяців не перевищують 300 000 грн, якщо вони ввозять товари на територію України. На відміну від зареєстрованих платників, незареєстровані платники сплачують лише ввізний ПДВ, не маючи при цьому права на податковий кредит.

Відсутність права на податковий кредит і на нульову ставку для неплатників ПДВ призводить до того, що імпорт товарів через неплатників ПДВ відбувається на тих же умовах, що й імпорт товарів через платників, тобто у будь-якому випадку при імпорті товару на територію України додана вартість, створена на території іншої держави, обкладається ПДВ. У той же час для неплатників ПДВ експорт товарів є не вигідним, оскільки вони не можуть претендувати на бюджетне відшкодування цього податку.

Платники ПДВ, що підлягають реєстрації, теж у свою чергу діляться на дві категорії: ті, що підлягають реєстрації в обов'язковому порядку і реєструються в добровільному порядку. В обов'язковому порядку реєструються суб'єкти господарської діяльності, у яких обсяги операцій, що підлягають оподаткуванню за останні 12 календарних місяців не перевищують 300 000 грн, а також (незалежно від обсягів операцій):

консолідовані платники, до яких відносяться управління залізниць (Донецької, Львівської, Одеської, Придніпровської, Південно-західної, Південної) і підприємства зв'язку;

особи, які поставляють товари (послуги) на митній території України з використанням глобальної або локальних комп'ютерних мереж;

особи, що здійснюють операції з реалізації конфіскованого майна;

особи, які, сплачуючи єдиний податок за ставкою у розмірі 10 відсотків від суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), порушили вимоги, встановлені ст.1 Указу Президента України від 3 липня 1998 року N 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" (середньооблікова чисельність

працюючих перевищила 50 осіб або обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік перевищив 1 млн гривень).

Відносно осіб, що сплачують єдиний податок за ставкою у розмірі 10 відсотків, які перевищили середньооблікову чисельність працюючих, слід зазначити, що Закон "Про податок на додану вартість" [8] не передбачає їх обов'язкової реєстрації як платників ПДВ, проте така вимога встановлена в п.7 Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість [68].

Слід зазначити, що згідно з п.п. 2.3.1. Закону "Про податок на додану вартість" [8] в обсяг 300 000 грн входять тільки оподатковувані операції, проте, відповідно до роз'яснень ДПАУ [86] в цей обсяг включаються і операції, звільнені від оподаткування. Між тим не зрозуміла мета, яку переслідувала ДПАУ своїм роз'ясненням, тому що витрати на реєстрацію платниками ПДВ осіб, які здійснюють операції, звільнені від оподаткування перевищать надходження ПДВ від них до бюджету та й межа в 300 000 грн встановлювалася з тією метою, щоб не займатися контролем тих осіб, надходження ПДВ від яких настільки малі, що не відшкодують навіть витрат на адміністрування ПДВ.

Як слушно відзначають Л. Ебрілл, М. Кін, Же.-П. Боден, В. Саммерс [327] порогові величини потрібні тільки в тому випадку, якщо держава готова відмовитися від частини надходжень, щоб заощадити на витратах по збору податку. Для визначення оптимальної порогової величини вказані автори пропонують використовувати формулу:

$$z = \frac{\delta A + C}{(\delta - 1)\tau v}, \quad (2.7)$$

де z – оптимальна порогова величина, грн;

δ – гранична вартість податкових надходжень (дослідження проведені в США, показують, що гранична вартість складає від 1,2 до 1,5) ,

A – адміністративні витрати податкових органів на збір ПДВ з одного платника податків у рік, грн;

C – додаткові витрати платника податків на збір ПДВ в рік, грн;

τ – ставка ПДВ, %.

Як показують розрахунки, наведені цими авторами, середня порогова величина оподатковуваного обороту складає приблизно 52 000 доларів. Таким чином, порогова величина, встановлена в Україні, в принципі, відповідає даним розрахункам.

Що стосується інших країн, то дані по них наведені в табл. 2.1.

**Реальна і рекомендована порогові величини обкладення ПДВ
(у дол. США)**

Країна	Фактична величина	Величина, що рекомендується МВФ
Албанія	32 000	50 000
Бангладеш	32 609	34 900
Бенін	80 000	80 000
Болгарія	42 000	50 000
Буркіна-Фасо	80 000	80 000
Грузія	2 400	12 000
Камерун	80 000	60 000
Мавританія	46 000	55 000
Монголія	18 750	18 750
Пакистан	22 700	70 000
Сальвадор	6 000	12 000
Уганда	50 000	20 000
Філіппіни	14 000	14 000
Хорватія	8 000	40 000
Шрі-Ланка	33 000	30 000

Основне призначення порогової величини – забезпечити збір податків тільки в тих випадках, коли ці ресурси будуть корисніші суспільству, якщо вони будуть передані державі, а не залишені платникам податків.

Регулюючий ефект від порогової величини проявляється в тому, що знижується податкове навантаження на дрібні підприємства і на дрібних підприємців. Проте не можна переоцінювати зниження такого навантаження. Так як від обкладення ПДВ звільняється тільки додана вартість, вироблена цими дрібними суб'єктами, адже вони не мають права на податковий кредит. Крім того, якщо їх покупцями є зареєстровані платники ПДВ, то виникає подвійне обкладення ПДВ тієї доданої вартості, яка була оподаткована ПДВ на попередніх етапах, адже покупець не отримує права на податковий кредит при придбанні товарів у такого дрібного суб'єкта. Тому цим зниженням податкового навантаження можуть скористатися лише дрібні суб'єкти, покупцями у яких є фізичні особи й інші неплатники ПДВ.

Слід звернути також увагу на те, що крім платників ПДВ в Україні існують і податкові агенти з ПДВ, хоча вони прямо в Законі "Про податок на додану вартість" [8] не названі. До них відносяться постійні представництва нерезидентів на території України, а за відсутності у нерезидента такого представництва – будь-який суб'єкт господарювання – резидент України, що одержує послуги від нерезидентів на території України. Ці особи зобов'язані утримувати ПДВ з суми доходів нерезидентів від надання таких послуг.

У Україні існує два звітних періоди для сплати ПДВ. Загальний період – місяць, і особливий період – квартал, який застосовується тільки для платників, у яких обсяг операцій, що підлягають оподаткуванню за останні

12 календарних місяців не перевищує 300 000 грн, за їх бажанням. Такий короткий загальний період пояснюють тим, що він дозволяє якнайскоріше здійснювати відшкодування ПДВ, що відповідно призводить до менших спотворень в прийнятті господарських рішень. Проте, ця аргументація є безпідставною. Так, можливо збільшити загальний звітний період, залишивши місячний звітний період як добровільний для всіх бажаних суб'єктів. Тоді ті, хто претендує на бюджетне відшкодування, не постраждають. Проте, збільшення звітного періоду допоможе понизити додаткові витрати підприємств на сплату ПДВ і дещо спростити процес його адміністрування. У Росії, наприклад, з 2008 р. базовий період збільшений до одного кварталу, що дозволило понизити витрати на адміністрування ПДВ і спростити звітність.

Об'єкти і бази оподаткування ПДВ наведені у табл. 2.2.

Серед основних недоліків встановленої чинним законодавством бази оподаткування можна відзначити існування двох суперечливих абзаців у п.п. 4.1. Закону "Про податок на додану вартість" [8]. Відповідно до першого абзацу даного підпункту база оподаткування при постачаннях товарів (послуг) визначається у будь-якому випадку не нижче за звичайну ціну, а відповідно до другого абзацу того ж підпункту – тільки в тому разі, якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 відсотків. Цей приклад свідчить про неналежну якість цього закону, адже внаслідок цієї суперечності платники не знають як визначити базу оподаткування в тих випадках, коли звичайна ціна перевищує договірну ціну, але менш ніж на 20 відсотків.

Таблиця 2.2

Об'єкти і бази оподаткування ПДВ

Об'єкт	База
1	2
Постачання з оплатою грошима (окрім операцій з постачання пов'язаній особі, СПД, не зареєстрованому як платник податку, зарплати в натуральній формі отримання векселя, постачання через комісiонера, постачання сiльськогосподарської продукцiї, постачання послуг нерезидентами)	договiрна (контрактна) вартiсть, визначена за вiльними цiнами, але не нижче за звичайнi цiни, з урахуванням акцизу, ввiзного мита, iнших загальнодержавних податкiв та зборiв (обов'язкових платежiв) згiдно iз законами України з питань оподаткування (за винятком ПДВ, а також збору до Пенсiйного фонду України на послуги мобiльного зв'язку, що включається до цiни товарiв (послуг)). У разi якщо звичайна цiна на товари (послуги) перевищує договiрну цiну на такі товари (послуги) бiльше нiж на 20 вiдсоткiв, база оподаткування операцiї з поставкi таких товарiв (послуг) визначається за звичайними цiнами, – за винятком вартостi поворотної тари

1	2
Безкоштовне постачання (окрім безкоштовного постачання основних фондів (ОФ) неплатників ПДВ, безкоштовного постачання послуг нерезидентами)	виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни – <i>за винятком вартості поворотної тари</i>
Бартер (окрім постачання через комісіонера)	
Зарплата в натуральній формі	
Постачання з оплатою грошима пов'язаній особі	
Постачання з оплатою грошима СГД, не зареєстрованому як платник податку	
Постачання через комісіонера	продажна вартість цих товарів
Постачання з отриманням векселя	договірна вартість таких товарів (послуг), але не нижче за звичайні ціни без врахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями – договірна вартість таких товарів (послуг), але не нижче за звичайні ціни, збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що мають бути нараховані на суму номіналу такого векселя
Постачання комісіонером товарів, що були у вжитку, отриманих від неплатника ПДВ	комісійна винагорода
Поставка особам, які не зареєстровані як платники податку, сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, раніше придбаних (заготовлених) таким платником податку у фізичних осіб, які не є платниками цього податку	торгова націнка (надбавка)
Послуги, що поставляються нерезидентами на території України (в т. ч. безкоштовні)	договірна (контрактна) вартість таких робіт (послуг) з урахуванням акцизного збору, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається у ціну поставки робіт (послуг) згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на кінець операційного дня, що передус дню, в якому було складено акт, який засвідчує факт отримання послуг

1	2
<p>Ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту, в т. ч.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за договорами лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення); - застави; - іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери; - поставка товарів з території безмитних магазинів на митну територію України для їх вільного обігу (крім території інших безмитних магазинів) 	<p>договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з імпортом таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належать до таких товарів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включається у ціну товарів (робіт, послуг) згідно з законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на кінець операційного дня, що передує дню, в якому товар (товарна партія) вперше підпадає під режим митного контролю відповідно до митного законодавства</p>
<p>поставка продуктів переробки (готової продукції) з митного режиму переробки на митній території України на митну територію України для їх вільного обігу</p>	<p>договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів), за винятком ПДВ, що включається у ціну такої готової продукції згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним (обмінним) курсом НБУ, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань</p>
<p>Вивіз товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, в т.ч.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за договорами фінансового лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення); - поставка товарів (супутніх послуг) з митної території України на територію безмитних магазинів; - передача товарів, оформлених у митному режимі експорту під митний режим митного складу, для подальшого вивезення таких товарів з митної території України; - вивіз запасів споживання (паливно-мастильні матеріали і їжа на судна) 	<p>(якщо включається в поняття постачання, то можна використовувати базу для постачання, а в протилежному випадку, – база невідома)</p>

1	2
Передача у межах балансу для невикористання (окрім переведення ОФ у невикористані фонди (НФ))	виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни
Ліквідація ОФ і НФ за самостійним рішенням платника податку (за виключенням, коли: - така ліквідація здійснюється без згоди платника (внаслідок форс-мажору, крадіжки); - платник податку надає ДПІ разом з декларацією акт форми ОЗ-3)	за звичайними цінами, що діють на момент такої поставки, а для ОФ групи 1 – за звичайними цінами, але не менше їх балансової вартості
Безкоштовна передача ОФ і НФ особі, не зареєстрованій як платник ПДВ	
Переведення ОФ	- за звичайними цінами, що діють на момент такої поставки, а для ОФ групи 1 – за звичайними цінами, але не менше їх балансової вартості; - за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження)
Переведення товарів (послуг) і ОФ в неоподатковувані операції	- за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче ціни їх придбання (виготовлення, будівництва, спорудження)
Товарні залишки або ОФ, стосовно яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах, які знаходяться на обліку платника на день анулювання його реєстрації платником	за звичайними цінами
Зворотна тара, яка протягом 12 календарних місяців не повертається постачальникові	вартість такої зворотної тари

Закон "Про податок на додану вартість" [8] передбачає чотири види операцій: операції, що оподатковуються податком за ставкою 20%; операції, що оподатковуються податком за ставкою 0%; операції, що не є об'єктом оподаткування; операції, звільнені від ПДВ.

Слід звернути увагу на нелогічність побудови Закону "Про податок на додану вартість" [8]. Так, до операцій, що не є об'єктом оподаткування, відноситься ряд операцій, які в об'єкт оподаткування потрапляють (наприклад, операції з продажу за гроші цінних паперів), оскільки є операціями по постачанню товарів. І причини, за яких ці операції не віднесли до операцій, звільнених від ПДВ, незрозумілі.

Механізм обкладення ПДВ операцій, що не є об'єктом оподаткування та операцій, звільнених від ПДВ співпадає: податкових зобов'язань немає, а "вхідний" ПДВ по товарно-матеріальних цінностях і послугах, що використовуються при проведенні таких операцій, відноситься до складу валових витрат і зменшує прибуток, який підлягає оподаткуванню. Таким чином, ці операції звільняються від ПДВ не повністю, а лише в частині доданої вартості, що створюється на останньому етапі операції, оскільки "вхідний" ПДВ при деякому допущенні залишається в ціні такого пільгового товару (послуги).

Нульова ж ставка передбачає відсутність податкових зобов'язань, і можливість відшкодування "вхідного" ПДВ. Таким чином, товар, оподатковуваний за нульовою ставкою, потрапляє до покупця повністю очищеним від ПДВ. Однак слід звернути увагу на те, що за нульовою ставкою переважно обкладаються товари, що експортуються, які при використанні принципу "оподаткування за країною споживання", обкладаються ПДВ у країні імпорту, при розмитненні. Отже товари, що експортуються, потрапляють до покупця з ПДВ країни споживання. Нульова ставка на експорт – це частина механізму стягування податку і її неправильно кваліфікувати як пільгу.

Окрім експорту нульова ставка застосовується в операціях поставки переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарськими товаровиробниками, поставки готової продукції (крім підкацних товарів) підприємствами інвалідів, поставки товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання) в рамках міжнародної технічної допомоги за об'єктом "Укриття". Перелічені інструменти податкового регулювання, на відміну нульової ставки при експорті, дійсно виступають податковими пільгами.

Між тим, у першому випадку зазначена нульова ставка доповнюється наданням дотацій сільськогосподарським виробникам переробними підприємствами у розмірі суми ПДВ, що підлягає сплаті ними до бюджету. Отже, така сільськогосподарська продукція оподатковується ПДВ у повному розмірі, але при цьому частина ПДВ, що дорівнює частці доданої вартості, створеної сільськогосподарськими виробниками і переробними підприємствами залишається у перших, а не перераховується в бюджет. Крім того, сільськогосподарські виробники мають право на бюджетне відшкодування ПДВ по основних фондах і матеріалах, що купуються для виробництва сільськогосподарської продукції. Таким чином, держава фактично звільняє від ПДВ ці основні фонди і матеріали, тим самим стимулюючи виробництво сільгосппродукції в Україні.

Застосування нульової ставки для міжнародної технічної допомоги за об'єктом "Укриття" та для підприємств інвалідів вважається виправданим, оскільки за допомогою цієї пільги в даному випадку вирішується питання закриття Чорнобильської АЕС і збільшення зайнятості інвалідів.

Відносно ж оподатковуваних ПДВ операцій слід зазначити, що на сьогодні в Україні використовується чотири види їх обкладення:

звичайні операції – до бюджету перераховується різниця між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом;

операції, що здійснюються виробниками сільгосппродукції – до бюджету нічого не перераховується, оскільки вся сума ПДВ, що належить до сплати, залишається в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовується ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення, але при цьому покупець їх продукції отримує право на податковий кредит;

товари, що імпортуються, – ПДВ сплачується покупцем цих товарів – зареєстрованим платником ПДВ при їх ввезенні на митну територію України, надалі повністю включається в податковий кредит, проте при їх продажі (зокрема, якщо ці товари перероблені і включені до собівартості інших товарів) виникають і податкові зобов'язання. Таким чином, з імпортованих товарів ПДВ сплачується повністю, тобто імпортовані товари потрапляють до споживача з такою ж часткою ПДВ у вартості, як і внутрішньоукраїнські товари, що відповідає міжнародному принципу обкладення ПДВ в країні споживання;

послуги, що надають нерезиденти на території України, – платник ПДВ, який їх отримує, одразу ж відображає податкові зобов'язання за ними, а в наступному звітному періоді – податковий кредит, але, крім того, ці послуги обкладаються ПДВ ще раз – у собівартості продукції, для виготовлення якої вони були отримані. Таким чином, обкладення цих послуг подібно до обкладення товарів, що імпортуються. Однак при цьому незрозуміло, чи повинен покупець утримувати ПДВ з їх вартості і перераховувати нерезиденту суму доходів, за вирахуванням утриманого ПДВ, або він повинен сплачувати ПДВ за рахунок своїх коштів, не зменшуючи суму доходів нерезидента.

До основних недоліків ПДВ фахівці [127] відносять:

1. Технічну і організаційну складність стягнення ПДВ, яка призводить до: можливості збагачення окремих осіб за рахунок коштів даного податку; підвищених витрат на адміністрування цього податку; корупції посадовців, що володіють правом приймати рішення про відшкодування ПДВ;

зловживання урядом можливістю затримувати виплату відшкодування, щоб мати можливість безоплатно використовувати чужі кошти.

2. Соціальну несправедливість: основний тягар сплати цього податку несуть малозабезпечені верстви населення, які всі свої доходи направляють на споживання. Проте цей вислів деякі фахівці піддають сумніву і відзначають, що багатство треба вимірювати не за рівнем доходу, а за рівнем споживання.

3. Стимулювання ПДВ експорту сировини і напівфабрикатів, що не сприяє ні розвитку виробництва, ні створенню робочих місць. Це ствердження є спірним, оскільки зазвичай експорт відбувається в країні, в яких імпортованих товарів обкладається ПДВ. Тому, якщо країні використовують приблизно однакові ставки ПДВ, він залишиться нейтральним відносно конкурентоспроможності товарів, що експортуються.

4. Сприяння ПДВ уповільненню розвитку виробництва за допомогою обмеження внутрішнього споживання. Ця теза також є спірною, оскільки кошти від даного податку в бюджеті лише перерозподіляються і знов повертаються в економіку у вигляді виплат доходів працівникам бюджетної сфери, різних соціальних і інвестиційних виплат. Тому не можна сказати, що ПДВ знижує попит на внутрішньому ринку України. Крім того, таке визначення стосується будь-якого податку на споживання.

До позитивних рис ПДВ відносять [301]:

1. Відсутність кумулятивного ефекту, властивого податку з обороту, який сприяє концентрації виробництва і скривлює умови конкурентної боротьби. Однак можна відмітити, що податку з продажів теж не властивий цей ефект.

2. Наявність звички у платників до сплати цього податку.

3. Відповідність міжнародному принципу стягування податків на споживання в країні споживання відповідного товару, що стимулює товарообіг між країнами і не знижує конкурентоспроможність товарів, що експортуються.

4. Можливість країни стати членом ЄС.

5. Нейтральність податку по щодо виробників, оскільки ПДВ є податком на споживання і не робить спотворюючого впливу на інвестиційні рішення і рішення в області зайнятості. Ця перевага є вельми спірною, оскільки тільки при абсолютно еластичній кривій пропозиції або абсолютно нееластичному попиті ПДВ повністю перекладається на споживача. У решті випадків тягар ПДВ виробники і споживачі ділять між собою, а у разі нееластичної пропозиції або абсолютно еластичної кривої попиту тягар ПДВ повністю лягає на виробників.

6. Наявність у ПДВ контрциклічних властивостей, які виражаються в тому, що додана вартість, що є сумою доходів власників всіх чинників виробництва меншою мірою схильна до коливань, ніж, наприклад, прибуток. Між тим податку з продажів властива така ж риса.

7. Наявність стабільних і високих надходжень до бюджету. Це вельми спірна теза.

Основним наслідком негативної риси ПДВ є те, що на певному етапі країна може зіткнутися з тим фактом, що надходження ПДВ дорівнюють відшкодуванням ПДВ, а, отже, цей податок просто перерозподіляє кошти від основної маси населення на користь вузького кола осіб, поза волею законодавця. Так, у Росії з 2005 р. частка податкових відшкодувань складала 90% від загальної суми надходжень ПДВ [108]. У такому вигляді ПДВ дискредитує себе як податок і доцільність його застосування викликає сумніви, бо він виявляється повністю позбавлений фіскальної функції.

У якості боротьби з негативними наслідками ПДВ пропонують різні методи.

Так, в одному з варіантів рекомендовано використовувати зворотний механізм обчислення податкових зобов'язань з ПДВ, при якому зобов'язання по сплаті ПДВ переміщуються від продавця товарів і послуг до їх спо-

живача [283]. Проте, за своєю суттю такий механізм обчислення ПДВ є рівнозначним перетворенню ПДВ на податок з продажів. Хоча податок з продажів позбавлений такого мінуса як збагачення окремих осіб за рахунок коштів бюджету, він має інший мінус. Стягнення цього податку переноситься в сферу роздрібно́ї торгівлі, а адміністрування податків у цій сфері вельми утруднене у зв'язку з наявністю об'єктивних можливостей для активного ухилення від оподаткування. Зокрема, при використанні податку з продажів фіктивні підприємства часто використовуються як покупці товарів, які продають товари кінцевим споживачам, але без сплати податку.

У той же час зворотний механізм обчислення податкових зобов'язань цілком може застосовуватися вибірково – відносно крупних платників податків, що співпрацюють з безліччю середніх і дрібних постачальників, до яких потрапляють й фіктивні підприємства.

Іншим варіантом є відмова від відшкодування ПДВ. У цьому випадку податковий кредит переноситься в погашення податкових зобов'язань майбутніх періодів. Недоліками такого варіанта є зниження конкурентоспроможності продукції, що експортується, оскільки у експортерів податкові зобов'язання відсутні, і вони накопичуватимуть непогашений податковий кредит. Певною мірою це стосується і підприємств, що відкривають нове виробництво, здійснюють довгострокові капітальні інвестиції. В якості пом'якшення вказаних недоліків можна надати право експортерам на застосування звільнення від ПДВ замість нульової ставки, тоді деякі експортери зможуть розраховувати на зменшення прибутку оподаткування на суму "вхідного" ПДВ.

Третім варіантом є відмова від принципу країни споживання і перехід до справляння ПДВ за принципом країни походження. Згідно з принципом країни походження експорт товарів обкладається ПДВ нарівні з внутрішніми продажами, імпортні товари при ввезенні на митну територію не обкладаються, а імпортер має право на вирахування гіпотетичної суми податку за ставкою, що застосовується в країні імпорту. Перевагою цього принципу є те, що при його використанні відбувається чимале зменшення кола осіб, що претендують на бюджетне відшкодування ПДВ, що значно знижує масштаб махінацій з ПДВ.

Проте, такий перехід від одного принципу до іншого не викликає проблем тільки в тому випадку, якщо країни обопільно переходять до використання принципу країни походження. Інакше обкладення одних товарів ПДВ відбуватиметься двічі: і в країні експорту, і в країні імпорту, а по інших товарах відбуватиметься відшкодування ПДВ, якого в їх вартості і немає. Крім того, перехід до принципу країни походження повністю не зможе позбавити від махінацій з ПДВ. Так, підприємці можуть здійснювати імпорт в країну через фіктивні фірми, на яких залишатиметься велика частина доданої вартості на ввезений товар, і які ПДВ з цієї частини до бюджету сплачувати не будуть.

Слід погодитися з А. Соколовською [296] в тому, що будь-який податок має певні переваги і недоліки. Проте, перший зі згаданих вище недоліків ПДВ є не менш впливовим, ніж кумулятивний ефект податку з обороту, оскільки через даний недолік дискредитується сам інститут держави, підривається довіра до нього. Оскільки за цих умов держава збирає податок з населення, включаючи пенсіонерів і інших малозабезпечених громадян, щоб передати його певній групі тіншових ділків. Відмова від відшкодування ПДВ з наданням права на адресні дотації з бюджету експортерам певних видів продукції, що мають визнану репутацію, в даній ситуації буде меншим недоліком. Проте, уряд України навряд чи піде на це, оскільки питання швидкого відшкодування ПДВ досить серйозно хвилюють західних інвесторів, на що звертала увагу Європейська бізнес-асоціація [193].

Як слушно відзначає В. Опарін [257], головна увага на сьогоднішній день в області ПДВ повинна бути зосереджена, з одного боку, на вдосконаленні механізму оподаткування, зокрема, шляхом відміни правила першої події, а з іншого – на поліпшенні загальної ситуації в економіці.

Відповідно до звіту Міністерства фінансів про виконання Держбюджету-2005 надходження ПДВ до бюджету України склали (рис. 2.1).

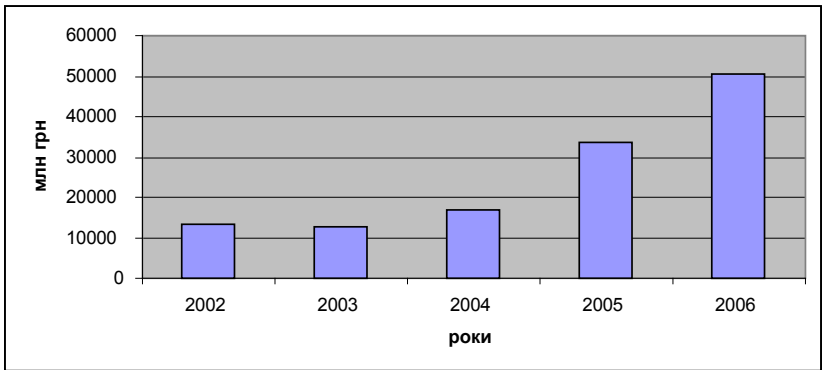


Рис. 2.1. Надходження ПДВ до бюджету України

Різне збільшення надходження ПДВ до бюджету в 2005 році можна пояснити змінами, внесеними до Закону "Про податок на додану вартість" [8], відповідно до яких було відмінено велику кількість пільг з ПДВ і розширено базу обкладення ПДВ при придбанні послуг від нерезидентів, місце постачання яких знаходиться на території України, а також збільшенням обсягів споживання, про які можна судити по динаміці обсягів роздрібного товарообігу (рис. 2.2).

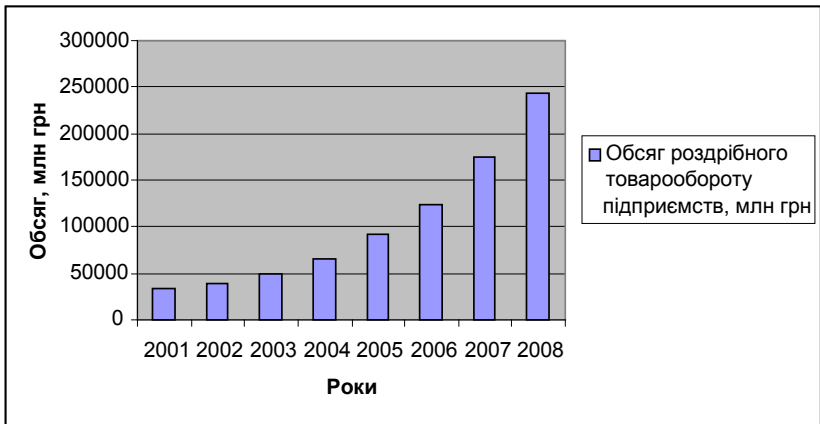


Рис. 2.2. **Обсяг роздрібного товарообороту підприємств (юридичних осіб)**

Обкладення ПДВ в країнах ЄС має свої особливості. В 1993 р. митні межі між країнами-учасницями ЄС були скасовані. Проте загальний принцип стягнення ПДВ у країні споживання залишився. У зв'язку з тим, що митних меж між цими країнами не існує, платник ПДВ однієї країни ЄС має право на застосування нульової ставки тільки при продажі такому ж платникові ПДВ іншої країни ЄС. Право на нульову ставку при цьому підтверджується:

1. Міжнародним номером реєстрації покупця платником ПДВ у країні його місцезнаходження і вказівкою цього номера на податковій накладній.

2. Документальним підтвердженням вивозу товару з країни. Це може бути будь-яка транспортна документація, розписка в отриманні товару покупцем та ін.

Що стосується покупця, то так само, як і при імпорті товару, він зобов'язаний відзвітувати з ПДВ на суму своїх придбань. Проте в одній декларації він одночасно відображає і податкові зобов'язання по придбаному товару, і податковий кредит. Тобто, по суті, податок при імпорті товару не сплачується. В той же час при подальшому продажі товару податок сплачується в повній сумі. Таким чином, для покупця сплата ПДВ у цьому випадку відбувається так само, як би він придбав товар усередині країни у неплатника, з єдиною відмінністю – одночасною вказівкою в податковій декларації сум податкових зобов'язань і податкового кредиту при ввезенні товару на територію країни.

У країнах ЄС зазвичай застосовуються диференційовані ставки ПДВ: максимальна (15 – 25%), знижена (3 – 13,5%) і нульова. Знижена ставка застосовується до друкарської продукції, продуктів харчування, робіт з ремонту будівель тощо.

Аргументи на користь введення диференційованих ставок приводяться такі:

1. Потрібно оподатковувати за нижчою ставкою товари, попит на які має велику еластичність, і за вищою ставкою – товари, попит на які нееластичний, щоб не сильно знижувати попит на товари і мінімізувати дію податку на структуру споживання.

2. З погляду справедливості правильніше, якщо товари повсякденного попиту, які складають велику частку у витратах бідних верств населення, обкладатимуться по нижчій ставці.

Проте, на противагу таким аргументам висуваються такі контраргументи [327]:

1. Замість диференційованої ставки ПДВ можна використовувати акцизи або нелінійний прибутковий податок, дія яких аналогічна дії диференційованих ставок.

2. Як показують розрахунки, не дивлячись на те, що споживання товарів повсякденного попиту може поглинати невелику частку доходів багатих, загальний обсяг цих товарів в їх споживанні може бути вище, ніж у бідних, у зв'язку з чим вигоду від зниженої ставки отримуватимуть скоріше багаті, ніж бідні.

3. Ускладнення адміністрування податку.

4. Підвищення числа підприємств, що претендують на відшкодування ПДВ з бюджету, оскільки податкові зобов'язання у них виникатимуть за зниженою ставкою ПДВ, а податковий кредит – за повною.

5. Диференційований підхід дає привід для неоднозначності в оподаткуванні для товарів, що знаходяться на межі між двома категоріями, а також для умисної неправильної кваліфікації товару з метою ухилення від сплати податку.

У той же час слід зазначити, що диференційовані ставки у вказаних країнах застосовуються в основному до тих товарів (послуг), які в Україні звільняються від ПДВ. Проте, не можна очікувати збільшення податкових надходжень до бюджету від введення диференційованих ставок на ці товари і послуги, оскільки слід враховувати, що диференційована ставка дає податковий кредит платникові в повній сумі ПДВ, сплаченого за засоби виробництва за повною ставкою. Тоді як звільнення від ПДВ цих товарів (послуг) не звільняє від обкладення ПДВ за повною ставкою засобів виробництва цих товарів (послуг). Таким чином, ефект від введення диференційованих ставок перш за все залежатиме від того, який передбачається розрив між повною ставкою і диференційованою, а також від того, яка частка доданої вартості додається на ці товари (послуги) на останньому етапі.

Основний недолік ПДВ проявляється і в цих країнах не менше, ніж в Україні. Так, за даними Інституту економічних досліджень в Германії, з 2003 по 2005 рік збиток бюджету ФРН від шахрайства з ПДВ склав 17–18 млрд євро в рік. У Великобританії в цей період шахраї щороку віднімали у держави близько 16,5 млрд євро в рік. Як сказав РБК daily експерт

Deutsche Bank Research Йорн Квітцау: "це дійсно проблема всього Євросоюзу, оскільки цей вид шахрайства поширений в ЄС" [220].

Регулююча функція ПДВ проявляється в наступному:

з психологічної точки зору цей податок менш помітний для споживача, оскільки він вважає, що даний податок сплачується виробником, юридичним (але найчастіше не фактичним) платником даного податку, що призводить до меншого опору населення при змінах у порядку сплати цього податку, ніж при змінах у порядку сплати прямих податків;

за допомогою пільг держава підтримує виробництво певних видів товарів і послуг, наприклад, сфери охорони здоров'я, освіти, виробництва друкарської продукції. На Україні така підтримка проявляється стосовно сільського господарства;

через застосування пільг держава підтримує експорт. Проте це ствердження є дискусійним, оскільки експорт з однієї країни є в той же час оподатковуваним імпортом в іншу, а отже, й підтримки експорту не відбувається, якщо обидві країни стягують ПДВ.

Відносно пільг з ПДВ, що надаються в Україні, слід зазначити, що в цілому вони відповідають міжнародній практиці. Так, як і рекомендують міжнародні фінансові організації (МВФ, УБВ), в Україні звільняються від ПДВ деякі операції в сферах: державного сектора; освіти; охорони здоров'я; фінансових послуг; нерухомості і будівництва; постачання для дипломатичних представництв і міжнародної допомоги.

У той же час на Україні застосовуються додаткові пільги в соціальній сфері (для дітей, престарілих, інвалідів, при продажу культових товарів і послуг, послуг з поховання), у сфері перевезень (при наданні послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами, послуг з перевезення осіб пасажирським транспортом (крім таксомоторів) у межах населеного пункту), у сфері видавничої діяльності. Крім того, звільняються від ПДВ роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, а також відсотки або комісії у складі платежу з фінансового лізингу в межах подвійної ставки НБУ, з чого можна зробити висновок, що Україна направляє зусилля на підтримку розвитку інтелектуальної власності й інвестиційних проектів у країні. В цілому це достатньо далекоглядний підхід, проте, з іншого боку, він ускладнює систему ПДВ і є несумісним з логікою функціонування ПДВ, оскільки платять роялті і платежі з фінансового лізингу в основному зареєстровані платники ПДВ, які сплачують ПДВ сповна можуть віднести собі в податковий кредит. Тому для них таке звільнення недоцільне, оскільки ці платежі обкладаються ПДВ, але вже у складі собівартості продукції, яка випущена цими платниками. Звільнення від ПДВ постачання відходів і брухту чорних металів вочевидь було спрямоване на ліквідацію схем з отриманням відшкодування ПДВ по фіктивних експортних постачаннях у цій сфері, де вони були досить поширені.

В Україні також застосовуються пільги у вигляді використання зменшеної бази оподаткування. Такі пільги надаються посередникам, які за-

звичай знаходяться між двома неплатниками ПДВ. До них відносяться продавці комісійних товарів, що були у вжитку, а також посередники, що скуповують сільгосппродукцію у фізичних осіб і поставляють її неплатникам ПДВ. Базою оподаткування у таких платників є націнка. Ці пільги направлені на підтримку діяльності підприємців у даній сфері.

Що стосується проекту Податкового кодексу України [101], запропонованого Міністерством фінансів у 2007 році, то слід зазначити, що кардинальних змін, окрім зменшення ставки податку до 17%, він не передбачає. Певну роботу виконано щодо систематизації норм Закону "Про податок на додану вартість" [8], також вирішені деякі явні недоліки Закону в сфері обкладення довгострокових договорів; визначення місця постачання послуг, зокрема телекомунікаційних; обкладення ПДВ при постачанні товарів в різних митних режимах. У той же час представляється, що на ситуацію, що створилася, відносно стягнення ПДВ положення Податкового кодексу особливо не вплинуть.

Нормалізація ситуації в країні стосовно справляння ПДВ вимагає прийняття докорінних змін у законодавчому полі, спрямованих на коригування власне самого механізму адміністрування цього податку. Такі дії повинні мати наукове підґрунтя, в основу якого б було положено аналіз позитивних і негативних рис закордонного і вітчизняного досвіду адміністрування цього податку, ряд з яких виступив об'єктом дослідження в даній роботі.

2.2. Акцизний збір

Акцизний збір – це важливий фінансовий інструмент стимулювання або стримування обігу підакцизних товарів, регулювання рентабельності їх виробництва. Регулююча функція акцизу проявляється також в обмеженні обсягів споживання підакцизних товарів, до яких зокрема відносяться соціально шкідливі товари (алкогольні, тютюнові вироби), екологічно небезпечні товари (бензин, дизельне паливо, транспортні засоби) і, таким чином, сприяє виконанню державних програм охорони здоров'я, захисту навколишнього середовища, енергозбереження. Проблеми оцінки регулюючого впливу акцизного збору та визначення інструментів регулювання вимагають подальшого теоретичного та методичного обґрунтування.

Акцизний збір є важливим інструментом податкового регулювання економічних і соціальних процесів у державі.

Проблемам податкового регулювання акцизного збору в умовах ринкової економіки присвятили наукові дослідження В. Барзель [335], В. Дадало [141], О. Данілов [143], І. Данко [144], В. Опарін [257], А. Скрипник [291], О.Чередниченко [323]. Однак деякі аспекти проблеми впливу акцизного оподаткування на формування доходів бюджету, його оптимізації з позиції фіскальної достатності та економічної ефективності потребують подальшого теоретичного й методичного обґрунтування.

Акцизний збір – фінансовий інструмент стимулювання або стримування виробництва підакцизних товарів, регулювання споживання, перерозподілу доходів між різними верствами населення і підприємницькими структурами.

Акцизний збір належить до категорії специфічних акцизів, тобто розраховується за ставками, диференційованими на окремі групи товарів.

На рівні Європейського Союзу (ЄС) оптимізація оподаткування полягає, зокрема, в пошуках доцільного балансу між специфічними та універсальними акцизами з точки зору їх фіскального та ринково-коригуючого значення.

У країнах, де перевага надається непрямим податкам, на перший план виходять проблеми адаптації оподаткування товарів та послуг до закономірностей попиту й споживання на ринку. Щоб не допустити ризику втрати доходів державою, ведеться емпіричне вивчення еластичності пропозиції та попиту, тобто співвідношення обсягу закупок і цін.

У структурі акцизів відбуваються суттєві зміни. У більшості країн, надходження з акцизного збору значно зменшуються. Частка специфічних акцизів у ВВП країн-членів ОЕСР скоротилася з 24,1% у 1965 р. до 11,3% у 2001 р., тобто більше ніж у 2 рази [257].

Найшвидшими темпами знижувалися специфічні акцизи з одночасним підвищенням частки універсального акцизу (ПДВ) у країнах ЄС. За період з 1965 р. до 2001 р. частка специфічних акцизів у структурі податкових надходжень скоротилася у країнах ОЕСР з 24,1% до 11,3%, зокрема, у Німеччині з 14,6% до 9,4%, у Італії – з 24,1% до 8,5%; у Данії – з 29,2% до 10,9% [257]. Зменшення питомої ваги специфічних акцизів у податкових надходженнях в цих країнах пояснюється зростанням частки внесків на соціальне страхування, особистого прибуткового податку та ПДВ.

Найменша питома вага акцизів характерна для США (6,3% у 2001 р.) – країни, де пряме оподаткування традиційно швидше розвивалося й переважало порівняно з непрямим.

В Україні акцизний збір запроваджено Декретом Кабінету Міністрів "Про акцизний збір" [51]. Разом з ПДВ він замінив податки з обороту і релізації. На сьогодні законодавство України з питань акцизного збору не уніфіковано, його норми встановлені у багатьох законах [13; 14; 16; 17; 18]. За період з 2002 р. до 2006 р. обсяг надходжень акцизного збору до державного бюджету України збільшився з 4098,2 млн грн до 8608,1 млн грн [314].

Питома вага акцизного збору у структурі податкових надходжень з 2002 р. до 2004 р. збільшилась з 9,03% до 10,6%, акцизного збору із вироблених в Україні товарів збільшилась з 7,94% до 9,64%, акцизного збору із ввезених на територію України товарів зменшилась з 1,09% до 0,97% (рис. 2.3) [314].

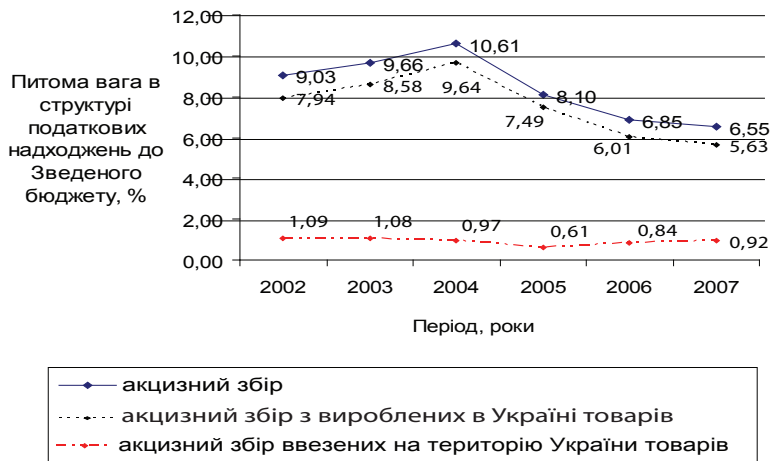


Рис. 2.3. Динаміка питомої ваги акцизного збору у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2002 – 2006 рр.

Разом з тим за період з 2004 р. до 2006 р. питома вага акцизного збору у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України зменшилась з 10,6% до 6,85%, з одночасним збільшенням питомої ваги податку на додану вартість з 26,49% до 40,08% у структурі податкових надходжень [314].

Таким чином, в Україні спостерігається скорочення питомої ваги специфічних акцизів з одночасним підвищенням частки універсального акцизу у структурі податкових надходжень, що відповідає світовим тенденціям.

У короткостроковій перспективі заходи бюджетно-податкової політики, зокрема, у сфері акцизного оподаткування супроводжуються ефектом мультиплікатора податків.

Мультиплікатор податків (μ_T) – показник, який при збільшенні податкових надходжень має від’ємне значення [291]:

$$\mu_T = -1 - \frac{C_y}{C_y + C_y T}, \quad (2.8)$$

де C_y – гранична схильність до споживання після подорожчання товарів при застосуванні акцизного оподаткування;

T_y – ставка акцизного збору.

Якщо гранична схильність до споживання $C_y = 0,8$, ставки акцизного оподаткування для товарів першої необхідності $T_y = 0,2$; для товарів шкідливих для людини та екологічно небезпечних $T_y = 0,45$; для товарів розкоші $T_y = 0,35$, то значення мультиплікатора податків при акцизному оподаткуванні товарів для товарів першої необхідності $\mu_T = -2,22$; для товарів шкідливих для людини та екологічно небезпечних $\mu_T = -1,43$; для товарів розкоші $\mu_T = -1,67$ [303].

Функція корисності (U):

$$U_i = (1-a)\ln(Y_i - T_i) + a \ln G, \quad (2.9)$$

де Y_i – дохід підприємства – виробника підакцизних товарів;

T_i – податки, які сплачуються підприємством – виробником підакцизних товарів;

a – коефіцієнт, який відображує зацікавленість підприємства – виробника підакцизних товарів у збільшенні державних витрат G [303].

Податковий тягар акцизного збору, як податку на споживання, лягає на кінцевого споживача, що зменшує платоспроможний попит населення і обсяги виробництва підакцизних товарів. Ринкове ціноутворення базується на неокласичній теорії, згідно з якою визначення ціни зводиться до встановлення ринкової рівноваги при взаємодії попиту і пропозиції. Формування ціни під впливом попиту і пропозиції передбачає, що в процесі ціноутворення повинні враховуватися як інтереси продавця через пропозицію товарів, так і покупця через попит на ці товари.

Вплив акцизного збору на ціни, обсяги продажу підакцизних товарів та розподіл податкового тягаря між виробником і споживачем залежить від еластичності попиту і пропозиції на окремі товари.

Підвищення ставки акцизів приводить до збільшення податкових надходжень тільки у випадку нееластичного попиту. Частина підакцизних товарів відносяться до групи товарів нееластичного попиту, наприклад, акцизи на бензин, нафту, газ (для внутрішнього споживання) і недорогі тютюнові вироби. Тобто на рівні макроекономіки при збільшенні ціни, наприклад, на тютюнові вироби попит на дану продукцію завжди залишатиметься на якомусь певному рівні.

У той же час збільшення ставки акцизного збору на такі товари еластичного попиту як пиво, автомобілі, вина, експортована нафта і газ може негативно позначитися на рівні попиту, пропозиції та обсязі надходжень у бюджет. На мікроекономічному рівні буде спостерігатися зниження попиту на цей товар, що в свою чергу призведе до скорочення обсягів збуту підакцизних товарів у підприємств-виробників, і зменшення розміру виручки від продажу.

Акцизний збір у ринкових умовах виступає ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, однак в умовах сформованих цін сума акцизного збору (встановлена у процентах) є величиною, залежною від рівня цін. Акцизний збір регулює обсяги споживання, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення і на суспільний добробут. Одно-

часно цей податок застосовується для вилучення надприбутку на окремі високорентабельні підакцизні товари (продукцію), залежно від споживчих якостей та попиту на них.

До інструментів податкового регулювання акцизного оподаткування можна віднести:

- встановлення переліку підакцизних товарів;
- визначення складу платників податку;
- принципи встановлення та розмір ставки податку;
- податкові пільги;
- порядок сплати акцизного збору;
- маркування підакцизних товарів (рис. 2.4).

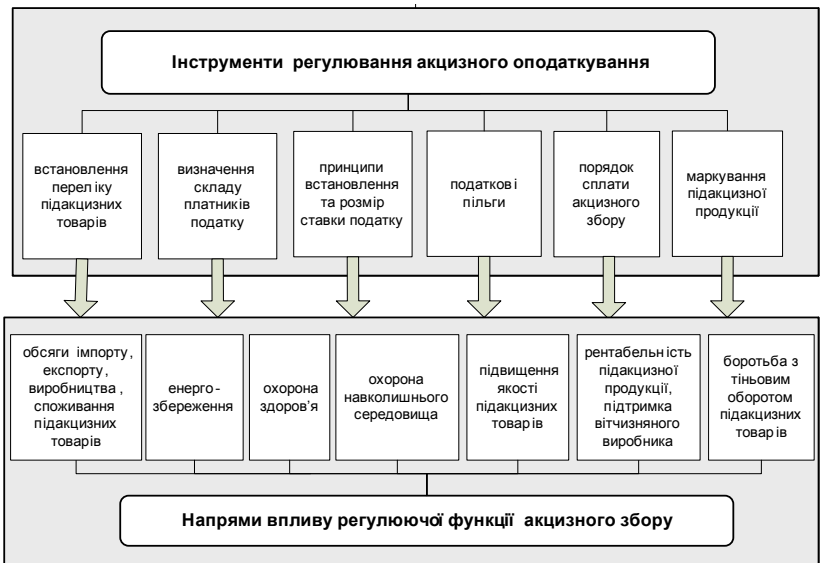


Рис. 2.4. Інструменти регулювання акцизного оподаткування

Аналіз законодавчо-нормативних актів з питань справляння акцизного збору свідчить, зокрема, про відсутність критеріїв, за якими визначають коло підакцизних товарів. Перелік товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором законодавець обмежує положенням "окремі товари, визначені законом як підакцизні" [51].

На думку О. Данилова [143], акцизами оподатковуються товари, які відповідають одній або декільком із наведених характеристик:

виробництво та реалізація товарів знаходяться під наглядом держави;

характеризуються нееластичністю попиту;

еластичність попиту на ці товари більше одиниці, тобто ці товари належать до категорії предметів розкоші;

товари, які шкодять здоров'ю людини; забруднюють навколишнє природне середовище або з високою часткою вірогідності викликають негативні зовнішні ефекти.

Платниками акцизного збору є виробники та імпортери підакцизних товарів, у тому числі з давальницької сировини. Подальші продавці підакцизних товарів включають в ціну товару суму акцизного збору, яка оплачена виробником, але своїх податкових зобов'язань не нараховують [180].

Застосування в країнах світу різних ставок акцизного збору на підакцизну продукцію певною мірою відображає рівень впливу кожної окремої держави на поведінку громадян. Акцизний збір, який включається до ціни, обмежує обсяги споживання підакцизних товарів, до яких зокрема відносяться соціально шкідливі товари (алкогольні і тютюнові вироби), екологічно небезпечні товари (бензин, дизельне пальне, транспортні засоби) і, таким чином, сприяє виконанню державних програм охорони здоров'я, захисту навколишнього середовища, енергозбереження (див. рис. 2.5).

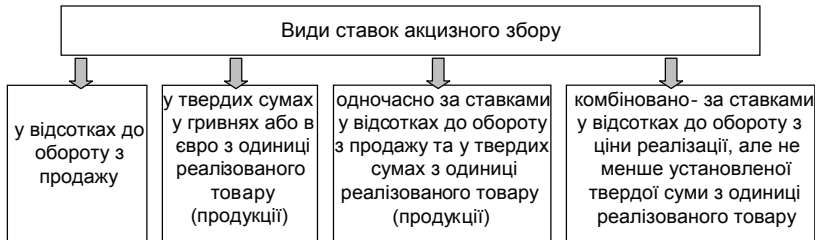


Рис. 2.5. Види ставок акцизного збору

Ставки акцизного збору на бензини різних марок, встановлені в Україні, майже в 3 рази нижчі, ніж встановлені на аналогічну продукцію в Норвегії, Швеції, Італії, Франції, в 2,5 рази – в Данії, Німеччині [141]. Для порівняння, в Німеччині акцизний збір на пально-мастильні матеріали є основним федеральним податком і становить 7,5% від всіх надходжень бюджету.

Поетапне збільшення в Україні частки акцизу в ціні алкогольних напоїв та тютюнових виробів посилить регулюючий вплив на ціноутворення на ринку товарів шкідливих для здоров'я населення з метою зменшення обсягу їх споживання.

Ефективність податкового регулювання залежить не лише від розмірів ставок акцизного збору, а й від видів цих ставок (рис. 2.5).

Застосування ставок акцизного збору у твердих сумах та у процентах по-різному впливає на інтереси держави та суб'єктів господарювання, які виробляють підакцизні товари.

При формуванні відпускних цін суми специфічного акцизу, встановлені у відсотках до обороту з продажу, зростають при підвищенні виробничих цін і зменшуються при їх зниженні, тобто прямо пропорційно залежать від рівня виробничих цін. Така залежність не створює зацікавленості держави в регулюванні витрат виробництва та обігу, в обмеженні прибутку в ціні шляхом регулювання цін і тарифів на товари і послуги, особливо у виробників – монополістів та монопольних утворень. Зростання рівня цін зумовлює скорочення обсягу виробництва та реалізації товарів.

Саме тому, в умовах становлення ринкової економіки в Україні актуальним є питання визначення оптимальних співвідношень визначення акцизного збору з використанням процентних і абсолютних ставок, щоб забезпечити надходження з акцизного збору не за рахунок зростання цін товарів, а за рахунок збільшення обсягів їх виробництва та реалізації. Для вирішення цієї проблеми запроваджено порядок обчислення акцизного збору:

одночасно за ставками у процентах до обороту з продажу та у твердих сумах з одиниці реалізованого товару (продукції), наприклад, на тютюнові вироби;

комбіновано – за ставками у процентах до обороту з ціни реалізації, але не менше встановленої твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції), наприклад, для бензину.

Порівняння впливу процентної ставки акцизного збору на відпускну ціну дешевого і дорогого цінових сегментів ринку підакцизних товарів дає підстави зробити висновок, що рівень виробничої ціни дозволяє регулювати як вартість спожитих товарів через процентну складову акцизного збору, так і їх кількість через ставку цього податку, встановлену у твердій сумі. Отже, величина виробничих цін дорогого цінового сегменту ринку підакцизних товарів, завдяки процентній ставці акцизного збору, надасть можливість забезпечити більшу суму надходжень цього податку до бюджету. Тоді як ставка акцизного збору, встановлена у твердій сумі, забезпечує сталі надходження до бюджету і її величина залежить лише від обсягу реалізованого товару.

Проблемі впливу акцизного збору на якість товару на ринку були присвячені дослідження зарубіжних економістів [335; 337].

Згідно з дослідженнями Барзеля [335] застосування процентної ставки акцизного збору спричиняє зниження, а фіксованої – підвищення якості продукції. Зокрема, дослідження впливу виду ставки на якість тютюнових виробів засвідчили, що застосування відсоткової ставки акцизного збору спричиняє зниження, а фіксованої – підвищення якості продукції [337].

Процентна ставка акцизного збору застосовується до загальної вартості (ціни) товару. При запровадженні фіксованої ставки оподатковується кінцевий набір ознак, що використовується для визначення товару в законодавстві.

Негативний вплив процентної ставки на рівень якості продукції засвідчили Фойештайн і Леманн-Грубе [144]. Порівняльний аналіз дії різних типів ставок акцизного збору, проведений у зв'язку зі змінами оподаткування виноробної продукції в Австрії у 2000 р. засвідчили, що фіксована ставка стимулює пропозицію вина вищої якості.

Запровадження фіксованої ставки акцизного збору приводить до ефекту Алчіана-Алена – товари з вищою ціною стають для споживача порівняно дешевими, що приводить до зростання споживання цих товарів.

Ефект запровадження різних типів ставок акцизного збору на ціни наведено в табл. 2.3.

Таким чином, при застосуванні фіксованих ставок високоякісні товари стають більш привабливими на ринку, ніж низькоякісні.

За теорією оптимального оподаткування в ціні підакцизного товару є гранична оптимальна питома вага акцизного збору, яка може підтримуватися в інтересах бюджету шляхом індексації специфічних ставок або запровадження паралельних адвалерних ставок для нейтралізації впливу інфляції.

Таблиця 2.3

Ефект запровадження фіксованих та адвалерних ставок акцизного збору на ціни

Види товару	Ціна до оподаткування, грн	Ціна + акцизний збір (адвалерна ставка 12%)	Ціна + акцизний збір (фіксована ставка 10 грн)
Товар 1	70,00	78,40	80,00
Товар 2	100,00	112,00	110,0
Відношення цін		1,429	1,375

База оподаткування при специфічних (твердих) ставках може бути захищена від інфляції шляхом регулярного коригування ставок з урахуванням цієї інфляції, оскільки за умови інфляції ефективність такої ставки падатиме. Підвищення акцизних ставок, безумовно, збільшує ефективність цих ставок і певною мірою компенсує знецінену інфляцією базу оподаткування в попередніх періодах.

У процесі дослідження взаємозв'язку акцизного збору і рівня відпускних цін встановлено, що за умови встановлення ставки збору у твердій сумі, їх величина, що закладається в ціну буде рівнозначна сумі, що підлягає сплаті до бюджету за будь-якого рівня відпускних цін, при будь-якому їх відхиленні від рівня ринкових цін. Сума надходжень акцизного збору до бюджету залежить у даному випадку лише від обсягу реалізованого товару. Однак, ставка акцизного збору у твердій сумі при ринковому коливанні цін впливає на розмір прибутку, отриманого від реалізації одиниці продукції.

Згідно з Положенням про порядок нарахування, терміни сплати і надання розрахунку акцизного збору [69] при визначенні податкового зобов'язання із сплати акцизного збору на тютюнові вироби за кожні 1000

штук реалізованого товару (продукції), що обчислюється одночасно за встановленою законодавством ставкою акцизного збору у твердих сумах за 1000 штук реалізованого товару (продукції) на відповідні тютюнові вироби та в процентах до обороту з реалізації товару (продукції), розмір такого зобов'язання не може бути меншим 24% від максимальної роздрібно-ї ціни на кожну власну назву тютюнових виробів за 1000 штук реалізованого товару (продукції). Таким чином, ставка акцизного збору на тютюнові вироби складається з адвалерної та специфічної складової для забезпечення надходження акцизного збору як за рахунок зростання цін товарів, так і за рахунок збільшення обсягів їх виробництва та реалізації.

З метою охорони здоров'я громадян ставки на тютюнові вироби необхідно встановлювати з таким розрахунком, щоб тягар оподаткування зменшувався при збільшенні ціни тютюнових виробів. Регресивний характер акцизу буде сприяти зрушенню структури попиту на користь більш дорогих, але менш шкідливих для споживачів сигарет (із більш якісних сортів тютюну, з покращеним фільтром).

Програми захисту навколишнього природного середовища та енергозбереження сьогодні включені до пріоритетних завдань урядів більшості країн. Так, промисловість Німеччини протягом певного часу не погоджувалася із рішенням про необхідність оснащення автомобілів каталізаторами. Тоді було знижено ставки акцизного збору на ті види бензину, який використовується для таких автомобілів. Разом з цим збільшено акцизний збір на види бензину, які містять свинець та інші домішки і використовуються в старих двигунах.

Відповідно до стратегії інноваційно-інвестиційного розвитку в частині енергозбереження та покращення екологічного стану довкілля необхідно передбачити запровадження зниженої ставки акцизного збору на бензини моторні сумішеві з вмістом добавок на основі біоетанолу та диференціацію ставок акцизного податку на дизельне паливо залежно від вмісту сірки.

Ставка акцизного збору на бензини моторні та на бензини моторні сумішеві з вмістом не менш як 5% високооктанових кисневмісних добавок (ВКД), встановлюється у розмірі 20% до обороту з ціни реалізації (без ПДВ) є комбінованою, оскільки одночасно встановлюється мінімальне обмеження нижньої межі цієї ставки, яка не може бути менше 60 євро за 1000 кг реалізованих бензинів. Тому у випадку збільшення цін реалізації на нафтопродукти збільшаться податкові зобов'язання з акцизного збору і обсяг надходжень з акцизного збору до бюджету. А в разі зниження вартості вітчизняних та імпортованих бензинів "мінімізація" податкових зобов'язань з акцизного збору матиме перешкоду у вигляді твердої акцизної ставки на них, оскільки мінімальна гранична сума податкового зобов'язання з акцизного збору заснована на кількості реалізованого бензину.

Таким чином, за рахунок введення на бензини комбінованої акцизної ставки, питома вага акцизу в ціні зростає. З введенням комбінованих ставок закріплюється однаковий рівень оподаткування і практично рівні економічні умови для виробництва і реалізації бензинів моторних звичайних та бензинів моторних сумішевих (ці бензини виготовляються з викорис-

танням спиртовмісної сировини спиртзаводів, яка є альтернативним відновлювальним енергоджерелом для зменшення енергозалежності держави).

Декретом Кабінету Міністрів України [51] встановлено систему пільг акцизного збору (рис. 2.6).

Звільняються від сплати акцизного збору товари, які, зокрема, були вивезені (експортовані) платником акцизного збору за межі митної території України, що свідчить про стимулювання експорту підакцизних товарів чинним законодавством [51].



Рис. 2.6. Система пільг з акцизного збору [184]

Згідно з Законом України "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби" [13] не підлягають оподаткуванню, зокрема, вартість та обсяги імпортованої чи обороти з реалізації (передачі) української сировини, що ввозиться або використовується для виробництва підакцизних товарів; вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, експортованих за межі митної території України за іноземну валюту, за умови надходження цієї валюти на валютний рахунок підприємства.

В Україні законодавчо запроваджено:

ліцензування виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту ети-

лового, ліцензування оптової торгівлі та роздрібною торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами; організацію роботи з виготовлення, зберігання, продажу, обліку і використання марок акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби, контроль за додержанням правил маркування.

Основним принципом державної політики у сферах ліцензування і маркування продукції є, зокрема, захист прав, життя і здоров'я громадян.

Збільшення річної плати за ліцензії надає можливість збільшити надходження до бюджету, упорядкувати та зменшити кількість операторів ринку спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що, в свою чергу призводить до перерозподілу сил у цій сфері на користь потужних підприємств-виробників, які мають розвинуту збутову мережу та усталені бренди.

Відповідно до ст. 11 Закону України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" від 19.12.95 N 481/95-ВР [14] алкогольні напої та тютюнові вироби, які виробляються в Україні, а також ті, що імпортуються в Україну, позначаються марками акцизного збору в порядку, визначеному законодавством.

Запровадження акцизних марок і маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів обумовлено прагненням держави захистити власний споживчий ринок від неякісної продукції, зокрема, імпортової, особливо якщо її виготовлення (імпорт) має нелегальний характер. Акцизні марки використовуються як засіб підтвердження легальності виробництва і реалізації алкогольної та тютюнової продукції, для здійснення функцій податкового адміністрування акцизного збору, контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів і боротьби з тінювим оборотом на ринку.

Стаття 17 Закону [14] передбачає застосування штрафу за зберігання, транспортування, реалізацію алкогольних напоїв та тютюнових виробів без марок акцизного збору встановленого зразка або з підробленими марками акцизного збору у розмірі 100% від вартості товару, але не менше 1 700 грн.

Маркування алкогольних і тютюнових виробів призвело до незначного збільшення собівартості виробництва продукції внаслідок введення у виробництво додаткової операції – процедури наклейки акцизних марок, для проведення якої необхідні спеціальні механізми та додаткова робоча сила.

На виконання ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [95] наша держава здійснює заходи щодо забезпечення поступового приведення податкового законодавства, зокрема з акцизного збору у відповідність із законодавством ЄС.

У процесі розробки проектів нормативно-правових актів фахівцям Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів необхідно вивчати норми законодавства ЄС щодо врегулювання та вирішення питань, що належать до сфери правового регулювання проектів, розробляти проекти нор-

мативно-правових актів з урахуванням результатів вивчення основних положень законодавства ЄС [83].

Відповідно до ст. 5 Указу Президента України "Про додаткові заходи щодо прискорення вступу України до Світової організації торгівлі" [45] проекти нормативно-правових актів з питань реформування зовнішньоторговельного режиму України підлягають обов'язковому погодженню з Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України з метою їх перевірки на відповідність нормам та принципам системи угод Світової організації торгівлі.

Тому розроблені фахівцями Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів проекти нормативно-правових актів з питань реформування зовнішньоторговельного режиму України необхідно подавати на розгляд до Департаменту методології для проведення експертизи та підготовки довідки про відповідність їх положень нормам та принципам системи угод Світової організації торгівлі не пізніше ніж за 5 днів до терміну подання проектів нормативно-правових актів на експертизу до Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України.

Як свідчить досвід країн Центральної Європи процес адаптації національного законодавства щодо справляння акцизного збору до законодавства ЄС, тобто процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного запровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності національного законодавства європейському, є доволі складним і тривалим.

Протягом тривалого часу сфера акцизних зборів залишалася поза процесами податкової гармонізації ЄС. Однак такі податки з огляду на різні ставки та структури, що застосовувалися державами-членами, становили потужний фактор викривлення конкуренції на ринку ЄС. Хоча застосування більш високої ставки акцизу з імпортованих товарів було заборонено в силу прямої дії ст. 90 Договору про ЄС [157], тим не менш значні розбіжності у системі акцизного збору спричиняли суттєві викривлення у торгівлі підакцизними товарами між державами-членами.

Однак вплив негативних факторів, спричинений розбіжностями у системі акцизних зборів держав-членів, був набагато глибший, ніж викривлення конкуренції та перешкодження нормальному функціонуванню внутрішнього ринку. Такий вплив також включав: втрату бюджетних надходжень; заохочення фінансового шахрайства та інших незаконних дій з підакцизними товарами. Тому ще на початку 70-х років мали місце спроби гармонізувати як структуру акцизних зборів, так і ставки, однак значного прогресу досягнуто не було. Певною мірою складність процесу гармонізації обумовлена тим, що в багатьох державах-членах ЄС акцизні збори слугували не тільки фіскальним, але й соціально-економічним цілям, як, наприклад, боротьба з палінням та зловживанням алкогольних напоїв. У деяких інших державах-членах тютюн та алкогольні напої є одними з

важливих товарів національного сільського господарства, а також частиною державної монополії на торгівлю підакцизними товарами [141].

Перша пропозиція Комісії щодо гармонізації структур акцизів з пива, вина та алкогольних напоїв була розроблена в 1972 р., однак наприкінці 1974 р. гармонізація акцизів була призупинена. Проект 1985 р. щодо такої гармонізації також було заблоковано.

Новим поштовхом гармонізації у цій сфері стала програма утворення єдиного ринку, проголошена в Білій книзі Комісії Делора. Всі попередні пропозиції, що були заблоковані в Раді, були відкликані і нова пропозиція Комісії була подана до Ради, яка згодом стала Директивою 92/83/ЄЕС у жовтні 1992 р.

Початкова пропозиція Комісії щодо ставок акцизу на пиво, вино та алкогольні напої базувалася на ідеї встановлення єдиних для ЄС ставок акцизного збору. Однак жодна з держав-членів ЄС не визнала таку пропозицію прийнятною.

Тому Комісія запропонувала більш гнучкий підхід, відповідно до якого замість єдиної гармонізованої ставки у всьому ЄС, мають бути встановлені мінімальні ставки та цільові ставки, які передбачалося вводити після тривалого перехідного періоду. Однак у наслідок Люксембурзьких угод між державами-членами щодо податкової політики були залишені лише мінімальні ставки, що були встановлені в Директиві 92/84/ЄЕС.

Вторинне законодавство ЄС, яке регулює акцизний збір, має складну структуру, яка характеризується наявністю так званих горизонтальних та вертикальних актів.

Горизонтальні акти законодавства ЄС охоплюють основні аспекти врегулювання всіх категорій підакцизних товарів, не поділяючи їх на спирт та алкогольні напої, тютюнові вироби та нафтопродукти.

Вертикальні акти здійснюють правове регулювання за категоріями підакцизних товарів. В основному вони встановлюють структуру підакцизних товарів, мінімальний рівень акцизного збору та механізм розрахунку акцизного збору.

У результаті проведеного дослідження положень директив ЄС щодо справляння акцизного збору визначені три категорії підакцизних товарів, які гармонізовані на рівні ЄС: спирт та алкогольні напої; тютюнові вироби; нафтопродукти (рис. 2.7).

Директива Ради 92/12/ЄЕС від 25 лютого 1992 р. щодо загального режиму для підакцизних товарів та щодо зберігання, переміщення та моніторингу таких товарів [149] є горизонтальною директивою і відіграє головну роль в системі акцизних зборів ЄС, оскільки запроваджує деякі уніфіковані правила для обчислення та стягнення акцизного збору для всіх типів підакцизних товарів.

Директива [149] встановлює загальні засади впорядкування системи акцизного збору для таких товарів, зберігання, переміщення та контролю, а також вводить загальну концепцію оподаткування підакцизних товарів. Директива [149] застосовується до таких продуктів, як нафтопродукти,

спирт і алкогольні напої, тютюнові вироби. Зазначені продукти визнаються об'єктом оподаткування акцизним збором під час їх виробництва в межах території ЄС або під час їх імпорту на територію ЄС. Під імпортом підакцизних товарів вважається ввезення товару на територію ЄС.

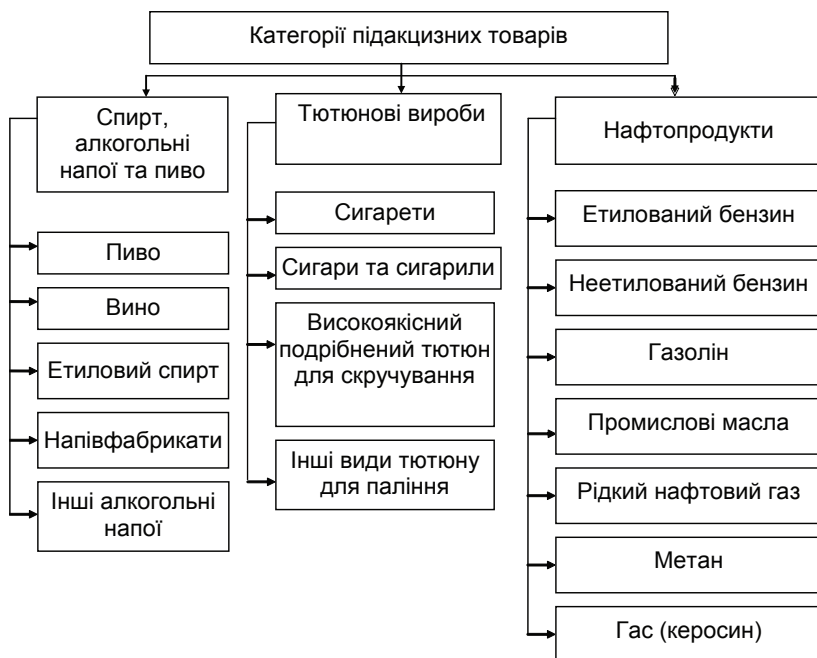


Рис. 2.7. Категорії підакцизних товарів, які гармонізовані в ЄС

Відповідно до ст. 11 Директиви [149] кожна держава-член ЄС встановлює свої правила стосовно виробництва, обробки та зберігання підакцизних товарів. Податкові органи повинні здійснювати суворий нагляд і контроль за особами, які займаються виробництвом, обробкою і зберіганням підакцизних товарів, а також приміщеннями, де відбуваються перелічені операції. Тому згідно із вказаною Директивою передбачається, що виробництво, обробка і зберігання підакцизних товарів, якщо акцизний збір не був сплачений, може відбуватися тільки на "податковому складі". У країнах ЄС акцизні склади є платниками податку. Акцизний податок сплачується лише при виході продукції на ринок збуту, а не у випадку якщо продукція переходить зі складу на склад. Держави-члени ЄС встановлюють порядок відкриття і діяльності "податкових складів" та затверджують положення про їх уповноважених власників – ліцензованих управляючих складами, тобто, осіб, які відповідають за "податкові склади".

Крім того, Директива 92/12/ЄЕС вимагає, щоб податкові склади та управляючі складами отримували ліцензію від податкових органів держав-членів ЄС. Слід відмітити, у 2003 р. Рада ЄС прийняла нову Директиву 2003/96/ЄС, яка суттєво змінила систему акцизів на енергоносії, а також впровадила єдині правила щодо акцизів з електроенергії.

Акцизи на спирт та алкогольні напої гармонізовані відповідно до наступних актів:

Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;

Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт та алкогольні напої;

Регламент Комісії ЄС №3199/93 від 22 листопада 1993 р. щодо взаємного визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору.

Усі намагання Комісії впровадити єдину систему акцизів, яка б ґрунтувалася на міцності, наштовхнулися на твердий опір у Раді ЄС з боку семи держав-членів, які не справляють акциз з вина (в основному держави-виробники півдня Європи). Встановлено чотири акцизні категорії: вино; пиво; спирти; "проміжні" товари.

Ключовим моментом для функціонування системи акцизних зборів в ЄС з алкогольних напоїв, який власне визначатиме подальший розвиток гармонізації у цій сфері, є рівень конкуренції між різними категоріями алкогольних напоїв. Зокрема, Європейській Суд визнав, що не тільки пиво та дешеве вино знаходяться у відносинах конкуренції між собою на ринку, а всі алкогольні напої знаходяться тією чи іншою мірою у конкуренції між собою.

Стосовно акцизів на тютюнові вироби діють наступні акти:

Директива Ради 92/79/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення податків на сигарети [150];

Директива Ради 92/80/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення податків на тютюнові вироби інші ніж сигарети [151];

Директива Ради 95/59/ЄС від 27 листопада 1995 р. щодо податків інших, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів [154].

Слід зазначити, що основи структури тютюнових акцизів були встановлені у ЄС ще в 1972 році, однак зазнали значних змін та доповнень протягом наступних років. Тютюнові вироби розділяються на наступні категорії: сигарети; сигари та сигарилли; високоякісний подрібнений тютюн для скручування сигарет; інші види тютюну для паління (див. рис. 2.8).

До сигарет застосовуються наступні збори:

адвалерний акцизний збір, що розраховується як відсоток від максимальної роздрібною ціни;

специфічний акцизний збір у формі фіксованої суми на тисячу сигарет.

При цьому ставка зборів має бути однаковою для всіх сигарет, незалежно від ціни продажу. ПДВ при цьому стягується за стандартною ставкою з ціни, що включає акцизні збори. Загальний мінімальний збір на сигарети, тобто спеціальний та адвалерний збори, за винятком ПДВ, повинен

принаймні дорівнювати 57% ціни роздрібного продажу – так зване "правило 57%".

Що стосується ставок акцизу, Директиви 92/79/ЄЕС та 92/80/ЄЕС встановлюють лише мінімальні ставки. Ставки та структури акцизних зборів підлягають періодичному огляду кожні три роки.

Система акцизних зборів з нафтопродуктів ґрунтується на наступних актах:

Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на нафтопродукти [152];

Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на нафтопродукти [153];

Директива Ради 95/60/ЄС від 27 листопада 1995 р. щодо податкового маркування газойлю та гасу;

Рішення Ради 2001/224/ЄС від 12 березня 2001 р. щодо знижених ставок акцизного збору та звільнень від такого акцизного збору на деякі нафтопродукти, які використовуються для спеціальних цілей;

Рішення Комісії 2001/574/ЄС від 13 липня 2001 р., яке встановлює загальну систему податкового маркування газойлю та гасу.

Система акцизів на нафтопродукти базується на спеціальних акцизах, тобто на акцизах, що розраховуються на 1000 літрів або 1000 кілограм.

Як і у випадку інших підакцизних товарів, початково пропозиція Комісії ґрунтувалась на ідеї повної гармонізації в рамках утворення Єдиного ринку, включаючи встановлення єдиної ставки акцизу. Тим не менш, як і в інших випадках, у кінцевому підсумку були встановлені лише мінімальні ставки. Кожні два роки такі ставки мали переглядатись на основі доповіді Комісії. Протягом періоду дії гармонізованої системи акцизних зборів однак така доповідь була оприлюднена Комісією лише один раз – в 1995 році.

Значним кроком у створенні єдиної системи оподаткування енергоносіїв стала Директива Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії, яка серед іншого замінила регуляторний механізм, впроваджений Директивами 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС.

Система акцизних зборів, встановлена названими директивами виявилась не достатньо адекватною, щоб слугувати ефективними інструментом проведення політики ЄС в енергетичній сфері та суміжних або пов'язаних галузях. Сфера застосування Директив 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС була обмежена лише нафтопродуктами, що не відповідало розвиткові енергетичної галузі Співтовариства, в якій все більш широке застосування отримують інші види енергоносіїв, ніж нафтопродукти. У ЄС все гостріше відчувається необхідність впровадження спільної системи оподаткування електроенергії.

Система, впроваджена названими директивами, також передбачала декілька обов'язкових звільнень від акцизного збору (наприклад, на паливо, що використовується цивільною авіацією), а також дозволяла державам-членам при дотриманні відповідних процедур ЄС, запроваджувати

інші звільнення від акцизного збору або зменшення його ставки. Цей податковий механізм виявився ефективним засобом провадження екологічної політики в багатьох державах-членах ЄС, що спонукало використати такий досвід для цілей політики в сфері охорони довкілля на рівні ЄС.

Згідно з Концепцією реформування податкової системи України [67] в Україні найнижчі ставки акцизного збору. Зокрема, акцизний збір у Франції, Великобританії, Португалії, Німеччині та Мальті на тютюнові вироби становить понад 60% вартості товару, тоді як в Україні – від 15 до 21% [67].

Серед напрямів реформування акцизного збору України в Концепції реформування податкової системи відзначено:

поступове наближення механізму справляння акцизного збору до вимог законодавства ЄС, а також приведення його у відповідність з вимогами СОТ, приведення плати за ліцензії до рівня компенсації наданих державою послуг;

формування ефективної системи акцизних податків з використанням економічно обґрунтованого рівня і структури ставок;

поступове збільшення частки акцизу в ціні реалізованих підакцизних товарів шляхом підвищення ставок акцизного збору на лікєро-горілчані, тютюнові вироби тощо, а також встановлення і поступове збільшення мінімального податкового зобов'язання із сплати акцизного збору в твердій сумі з одиниці реалізованої продукції;

збільшення частки акцизного збору в дохідній частині бюджету та посилення його регулюючого впливу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення, з метою зменшення їх обсягу споживання;

поступове запровадження акцизних складів для окремих видів товарів;

запровадження єдиної європейської валюти при визначенні розміру ставок акцизного збору, у разі вступу до ЄС [67].

Положення VI розділу проекту Податкового Кодексу України "Акцизний податок" [101] спрямовані на стимулювання виробництва та експорту підакцизних товарів, а також, на ліквідацію існуючих прогалін у чинному податковому законодавстві та схем ухилення від оподаткування, що призводять до мінімізації податкових зобов'язань, на зменшення податкових ризиків в оподаткуванні акцизним збором, а також приведення зазначеного законодавства у відповідність з нормами Директив Ради Європейського Союзу, які регулюють питання оподаткування акцизним податком.

Основні напрямки удосконалення оподаткування акцизним податком в розділі "Акцизний податок" проекту Податкового Кодексу:

назву "акцизний збір" замінено на "акцизний податок";

наведено перелік груп підакцизних товарів: спирт етиловий та алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові заміники тютюну; нафтопродукти (бензини, дизельне пальне тощо); автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли;

запропоновано залишити наступні види ставок акцизного податку: адвалерні (у процентах до вартості підакцизної продукції за максимальними роздрібними цінами), специфічні (у твердих сумах національ-

ної або іноземної грошової одиниці до одиниці маси, об'єму, кількості або іншого натурального показника). Крім того, передбачено також змішану систему оподаткування акцизами, тобто одночасне застосування зазначених вище ставок до підакцизних товарів, але лише щодо однієї групи підакцизних товарів – тютюнових виробів. Специфічні ставки акцизного податку передбачено застосовувати в національній валюті для всіх підакцизних товарів, за винятком нафтопродуктів та легкових автомобілів, для яких пропонується іноземна валюта – євро, що обумовлено необхідністю спрощення розрахунку акцизного податку для цих груп підакцизних товарів, які переважно імпортуються на митну територію України;

датою виникнення податкового зобов'язання з акцизного податку визначено лише дату відвантаження (передачі) продукції та незалежно від події, що настала першою: або дата відвантаження товару, або дата надходження коштів на розрахунковий рахунок підприємства;

надходження іноземної валюти на рахунок підприємства від експорту підакцизної продукції не є умовою для включення до неоподатковуваних оборотів у декларації акцизного податку. Ця норма є важливою для підприємств – експортерів алкогольних напоїв і тютюнових виробів і спрямована насамперед на стимулювання експорту зазначеної продукції, оскільки обігові кошти не відволікатимуться за рахунок перерахування до бюджету акцизного податку в разі, якщо іноземна валюта надходитиме пізніше дати фактичного перетину митного кордону України продукцією, що експортується;

визначення поняття акцизного складу як приміщення на обмеженій території, в якому, зокрема, виробляються, обробляються, змішуються, розливаються, пакуються, зберігаються, одержуються чи видаються підакцизні товари, доповнено поняттями розпорядник акцизного складу (суб'єкт господарювання, який одержав ліцензію на право виробництва спирту, горілки та лікєро-горілочаних виробів) і "постійний представник органу державної податкової служби на акцизному складі" та визначено їх права і обов'язки, що дозволить запровадити акцизні склади в Україні у формі, передбаченій європейським законодавством;

передбачено визначення мінімального акцизного податкового зобов'язання у твердій сумі за 1000 штук сигарет одного найменування, реалізованих на митній території України чи ввезених на митну територію України та його поступове щорічне збільшення;

запропоновано щороку індексувати розміри специфічних ставок, установлених у гривнях, виходячи з індексу інфляції;

залучати до обкладання акцизним податком конфісковані підакцизні товари [288].

Запропонований проект Податкового кодексу у сфері акцизного оподаткування підлягає подальшому удосконаленню у напрямку адаптації його норм до європейських стандартів.

На підставі проведеного дослідження ефективності податкового регулювання акцизного збору розроблено наступні пропозиції:

1. Для забезпечення адаптації нормативно-правових актів з питань акцизного оподаткування в Україні до вимог ЄС виробництво всіх підакцизних товарів на території України здійснювати тільки на податкових складах, для відкриття яких необхідно отримати дозвіл органу державної податкової служби. Законодавчо встановити акцизні склади платниками акцизного збору з метою забезпечення ефективного контролю за обігом усіх підакцизних товарів, а також своєчасної й повної сплати акцизного збору.

2. Запровадити режим призупинення оподаткування: податковий режим, який застосовується до виробництва, обробки, зберігання та переміщення підакцизних товарів з призупиненням сплати акцизного збору, тобто на умовах відстрочки сплати податку. При такому режимі податкове зобов'язання з акцизного збору не виникає щодо підакцизних товарів, які переміщуються з одного податкового складу до іншого з метою обробки (переробки), змішування, розливу, пакування, розфасовки чи експортуються до місця призначення згідно з правилами перевезення. З метою забезпечення стабільних надходжень від акцизного збору до бюджету, його ефективного і простого адміністрування та мінімізації ухилень від оподаткування запровадити правила переміщення підакцизних товарів під режимом призупинення оподаткування із застосуванням єдиного супровідного документа, який складається відправником.

3. Відповідно до стратегії інноваційно-інвестиційного розвитку в частині енергозбереження, покращення екологічного стану довкілля:

збільшити ступінь диференціації ставок акцизного збору на дизельне паливо залежно від вмісту масової частки сірки для стимулювання обсягу виготовлення екологічно чистого дизельного палива та зменшення шкідливих викидів в атмосферу;

знизити ставки акцизного збору з біологічного палива та видів нафтопродуктів, які містять біологічне паливо, зокрема, на бензини моторні сумішеві з вмістом добавок на основі біоетанолу. Особливу актуальність набуває необхідність зменшити ставки акцизного збору на біологічне паливо, яке використовується громадським пасажирським транспортом, включаючи таксі;

знизити ставки акцизного збору на нові транспортні засоби і підвищити ставки акцизного збору на транспортні засоби, що вже використовувалися залежно від терміну їх використання.

4. З метою стимулювання зменшення енергоспоживання, енергетичної залежності, покращення екологічного стану навколишнього природного середовища забезпечити запровадження податкових стимулів для досліджень та розвитку в сфері більш екологічно чистих видів палива і, відповідно, альтернативних джерел енергії шляхом застосування повного або часткового звільнення від оподаткування акцизним збором товарів, які використовуються у сфері пілотних проектів з метою технологічного розвитку більш екологічно чистих товарів або палива з поновлюваних джерел.

5. З метою охорони здоров'я громадян ставки на тютюнові вироби необхідно встановлювати з таким розрахунком, щоб тягар оподаткування зменшувався при збільшенні ціни тютюнових виробів. Регресивний характер акцизу буде сприяти зрушенню структури попиту на користь більш дорогих, але менш шкідливих для споживачів сигарет.

2.3. Мито

Становлення та розвиток зовнішньої торгівлі відбувалось тривалий час та було поступовим процесом. Генезис мита, як сучасного фіскально-політичного інструмента регулювання, також відбувався поступово. Тривалий час застосування мита було пов'язано переважно з використанням його фіскальної функції. Іманентні регулятивні властивості мита, безумовно, проявлялися завжди, але усвідомленому їх використанню передували довгий час ігнорування та незваженого вжитку.

Вплив кожного податку на економіку має двояку природу. Будь-який податок можна розгадати як різновид державних доходів та як засіб примусового відчуження власності суб'єктів господарювання [309, с. 124]. Як один із різновидів платежів податкового характеру мито не є винятком. На макроекономічному рівні мито традиційно служило ефективним інструментом поповнення державної казни та регулювання зовнішньої торгівлі. На мікроекономічному рівні мито виступає додатковим елементом витрат платників та суттєвим чинником у процесі формування ціни.

Мито як податковий платіж активно використовувалось з давніх часів. На Русі митні пости з'явилися в XIII ст. [265, с. 145]. У структурі непрямого оподаткування Древньої Русі мито було представлено обов'язковим платежем за право провозу товарів із перетинанням певних рубежів, як зовнішніх, так і внутрішніх. "Мит" був двох типів: "мит сухий" справлявся з возів та візків; "мит водяний" справлявся із човнів та стругів. При цьому ані вартість, ані кількість товарів прямо не впливала на суму платежу, розмір податкових зобов'язань торговців передусім залежав від кількості транспортних засобів [215, с. 356].

У фіскальних цілях ще римляни активно використовували порторіум (від лат. *portus* – гавань), платежі схожі за своєю суттю з митом. Порторіум стягувався не лише в гаванях, а й на сухопутних кордонах імперії, при цьому оподатковувалися як імпорт, так і експорт товарів [215, с. 97]. Мито не завжди стягувалось на постійній основі. Так в Англії, де мито стягувалось ще із часів панування римлян, постійно воно стало використовуватися з ведення обов'язкової плати (979 р.) з кожного човна, що прибував для торгівлі [215, с. 137].

Як відмічає І. Янжул [334, с. 407] до початку XIV ст. мито використовувалось лише з фіскальною метою й тільки потім як інструмент захисту вітчизняної економіки. Провідну роль у процесі перетворення мита на інструмент регулювання економічних відносин відіграла Франція. У Франції перше мито з протекціоністською метою було введено королем Пилипом IV

Гарним (1260-1314 рр.), для захисту французького ткацтва [215, с. 168]. Теоретичним підґрунтям для початку використання регулюючих властивостей мита послужив розвиток меркантилістичної школи, однієї із перших назв якої було "кольбертизм" за ім'ям відомого контролера (міністра) фінансів Франції Ж. Кольбера (1619-1683 рр.). Економічна політика Ж. Кольбера була спрямована на обмеження ввезення та стимулювання вивозу промислових товарів із метою розвитку у Франції крупних мануфактур [334, с. 407]. Захист вітчизняного виробництва тарифними методами на той час спостерігався й в інших країнах. Взагалі панування поглядів меркантилістів, які особливу увагу приділяли використанню митних важелів, відбувалось протягом XVII та XVIII ст.ст. Для цього періоду було характерним вищем використання різноманітних протекціоністських мит.

Уперше в історії Росії під впливом поглядів меркантилістів у Новгородському уставі 1667 р. було розділено внутрішнє та зовнішнє мито [215, с. 615]. У торговельному уставі часів Олексія Михайловича (1629 – 1976 рр.), виданому за рік до Переяславської Ради, в 1653 р. було впорядковано митні тарифи. Встановлення мита для росіян, що вивозили товари за кордон на рівні 4 – 5 % та для іноземних купців на рівні 12-13 %, мало явно протекціоністську сутність [215, с. 396]. Відміна внутрішніх мит у Російській імперії, як відмічає Д. Менделєєв була обумовлена інтересами вітчизняної промисловості та відбулось в грудні 1753 р. [231, с. 188].

На думку Д. Менделєєва існування мита обумовлено як політичними так і економічними підставами [231, с. 187]. Так, мито виступало не лише основною частиною фіскальної системи Запорізької Січі. Організація справляння мита сприяла процесу визначення кордонів, а отже формуванню державності Війська Запорізького [201]. Поняття митного кордону та мита нерозривно пов'язані, мито виступає незмінним атрибутом державності. Можна стверджувати, що ініційоване Пруссією створення "Німецького митного союзу" (Deutscher Zollverein) на початку XIX ст. було однієї з основних передумов заснування в 1871 р. Німецької імперії. "Європейське економічне співтовариство", як відмічає О. Полонський, також фактично починалось з митного союзу" [273, с. 144].

Особливу роль у реалізації регулюючого потенціалу мита відіграють не лише його іманентні властивості, а й мотиви та прагнення регулюючих суб'єктів. Розглядаючи мито як інструмент протекціоністської політики, І. Янжул відмічав, що: "В економічній політиці не повинно бути стрибків, реформи повинні здійснюватися поступово та повільно, але в той же час твердо та неухильно, маючи на увазі одну мету – загальне благо народу та нехтуючи заради нього зазіханнями, що кореняться в корисних почуттях та інтересах окремих осіб або окремих класів населення" [334, с. 438]. Відповідно до вітчизняного законодавства в сфері митного регулювання передбачена система противаг між органами законодавчої та виконавчої влади. Органами державної влади, що здійснюють митне регулювання в Україні є: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та Державна

митна служба України [3, 4, 28, 224]. М. Кучерявенко відмічає, що суб'єктами законодавчої діяльності регулюються не суспільні відносини, які регламентуються нормами права, а змінюється правове регулювання суспільних відносин [216, с. 229]. Регулюючі суб'єкти змінюють правила митного оподаткування, що у свою чергу тією чи іншою мірою змінює поведінку платників мита.

Передусім мито використовується для формування фінансових ресурсів держави, та регулювання структури зовнішньої торгівлі. В економічній політиці країни регулюючі властивості мита використовуються з метою захисту вітчизняних виробників від іноземної конкуренції, регулювання структурного співвідношення виробництва та споживання товарів, надання преференції окремим країнам чи здійснення на них тиску, створення сприятливих умов для підвищення конкурентоспроможності вітчизняних виробників тощо. І. Янжул визначав мито як головний інструмент у процесі реалізації економічної політики держави [334, с. 405]. Місце мита в процесі реалізації економічної політики можна визначати на самому вістрі практичної діяльності (рис. 2.8).

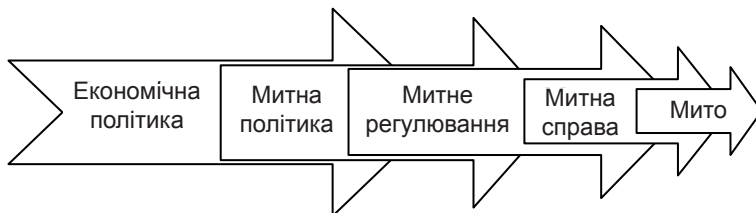


Рис. 2.8. Мито як інструмент економічної політики держави

Мито, як й інші платежі податкового характеру, є фінансово-правовою категорією. На сучасному етапі розвитку податкової системи України, мито має законодавче закріплене тлумачення лише в Законі України "Про Єдиний митний тариф", де воно визначається як "податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України" [24]. Дана дефініція певною мірою розкриває зміст цього поняття, але не може вважатися вичерпною. Таке лаконічне тлумачення мита як правової категорії своєю невизначеністю ускладнює економічну інтерпретацію мита як фіскального інструменту. У. Петті припускав зародження мита у формі своєрідної "винагороди, що сплачувалась государю за захист провозу товарів як в країну, так й із країни" [268, с. 39]. На сьогодні мито стало значно більш складною категорією. У сучасній економічній літературі наводяться наступні визначення мита, або митного тарифу у вузькому розумінні цього терміна (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Визначення категорії мита (митного тарифу)

Автор	Визначення	Джерело
У. Петті	Збір або податок з товарів, що вивозяться з володіння государя або ввозяться в них	[268, с. 39]
С. Юрій та Й. Бескид	Вид непрямого податку, що справляється з товарів, які переміщуються через митний кордон України	[328, с. 116]
А. Гальчинський	Своєрідний податок, який накладається на імпорт певної групи товарів з метою поповнення доходів бюджету	[263, с. 475]
А. Кредісова та Є. Панченко	Податок, що сплачується у зв'язку із ввозом іноземного товару в країну	[208, с. 454]
І. Янжул	Податок, що стягується з різних товарів при їх пересуванні або транспортуванні	[334, с. 405]
Д. Стеченко	Податок, що встановлюються на імпорт, а в окремих випадках і на експортні товари	[300, с. 176]
О. Гребельник	Вид державного непрямого податку, який справляється з імпорту, експорту і транзиту товарів, торговельно-промислового прибутку, майна, цінностей і предметів, що перетинають кордон у визначених державою пунктах під контролем митних служб	[137, с. 156]
Ю. Іванов, А. Крисоватий та О. Десятнюк	Непрямий податок, який стягується при перетині митного кордону, тобто при імпорті, експорті та транзиті товарів	[180, с. 314]
Н. Сберегаєв	Обов'язковий внесок, який нараховується державними митними органами при ввезенні товару на митну територію відповідної країни чи вивезенні товару з цієї території і є невід'ємною умовою такого ввезення чи вивезення	[284, с. 227]
Єдиний митний тариф	Податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України	[24]

На нинішньому етапі розвитку податкової системи України мито виявляє специфічні ознаки, притаманні для зборів. Серед визначених М. Кучерявенко [217, с. 115 – 120] ознак зборів, слід відзначити наступні, що дозволяють відрізнити мито безпосередньо від податків: значимість, характер обов'язковості, періодичність та відношення відплатності.

Мито вже втратило своє фіскальне значення. В 2007 р. сума стягнутого ввізного та вивізного мита становила 9 880,1 млн грн, що відповідає лише 6,1 % податкових надходжень та відповідно 4,5 % всіх доходів зведеного бюджету України. Диспозитивний характер виникнення зобов'язань зі сплати мита обумовлений добровільним здійсненням платником тих операцій,

оподаткування митом яких передбачено законодавством. Також на користь визначення мита як збору свідчить періодичність дій, що обумовлюють його сплату та безпосередньо періодичність його сплати. Необхідність сплати мита виникає лише у випадку перетинання певними предметами митного кордону.

Найсуттєвішою ознакою мита, що дозволяє на теперішньому етапі розвитку податкової системи України визначити його як збір, є індивідуальна відплатність. По-перше, при сплаті мита платник отримує право на переміщення певних предметів через митний кордон України. По-друге, кількість таких предметів визначається сумою сплаченого мита, тобто відбувається еквівалентний обмін між платником мита та державою. Держава отримує певну кількість грошей, а платник мита отримує певне право. Ще У. Петті вказував на те ще вивізні мито це плата за дозвіл вивозити певні товари [268, с. 39].

Початково мито виникло як плата державі за послуги. Торговці на кордоні платили за користування мостами й поромами, причалами й складами та передусім за забезпечення охорони. Послуги охоронців для торговців коштували особливо дорого. Зараз сплата імпортного мита також забезпечує охорону, але не фактичні послуги з охорони, а юридичну охорону права власності на відповідні предмети.

Імперативною владою держава зобов'язує суб'єктів сплачувати мито. Мито безпосередньо включається у структуру ціни, при цьому його величина не залежить від подальшої ефективності фінансово-господарської діяльності платника. Імобілізація оборотних коштів платника, що пов'язана зі сплатою мита, певною мірою обмежує для нього можливості розширеного відтворення [137, с. 156]. Але як відмічалось вище, мито вже перестало бути основним фіскальним інструментом для держави.

Наприкінці XIX ст. "дохід від митного тарифу у всіх європейських країн складає значну частину бюджету: У Росії – більш $\frac{1}{8}$, в Англії – $\frac{1}{5}$, в Італії – $\frac{1}{7}$, у Франції – $\frac{1}{7}$ у Австрії – $\frac{1}{14}$ всіх доходів" [334, с. 421]. Зараз мито стало передусім інструментом регулювання економічних процесів. Частка імпортного мита в державних доходах, як свідчать дані табл. 2.5 значно менше ніж у наведених вище прикладах.

Динаміка надходжень імпортного мита

(розраховано на основі даних Державного комітету статистики України [340])

Роки	ВВП, млн грн	Частка ввізного мита у ВВП, %	Доходи зведеного бюджету України, млн грн	Частка ввізного мита в доходах зведеного бюджету України, %	Податкові надходження зведеного бюджету України, млн грн	Частка ввізного мита в податкових надходженнях зведеного бюджету України, %	Ввізне мито, млн грн
2002	225 810	0,95	61 954,3	3,46	45 392,5	4,72	2 143,7
2003	267 344	1,12	75 285,8	3,97	54321,0	5,51	2 992,4
2004	345 113	1,16	91 529,4	4,39	63 161,7	6,36	4 015,3
2005	441 452	1,36	134 183,2	4,48	98 065,2	6,13	6 006,5
2006	544 153	1,28	171 811,5	4,06	125 743,1	5,55	6 975,1
2007	583 876	1,64	219 939,1	4,36	161 264,2	5,95	9 590,1

* попередні дані

Основним фіскальним інструментом у сфері митного оподаткування є імпортне мито. За даними державної митної служби України в структурі митних платежів у 2007 р. частка імпортного мита відповідала 86,5 % від загальної суми митних платежів (рис. 2.9).

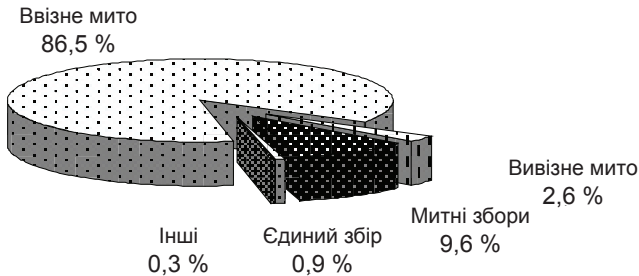


Рис. 2.9 Структура митних платежів за результатами 2007 р., млн грн (побудовано на основі даних Державної митної служби України [341])

Як правило, зараз мито використовується для регулювання обсягів імпорту, але в деяких випадках із метою регулювання обсягів та структури експорту застосовується вивізне (експортне) мито. На сьогодні використання експортного мита в більшості країн значно обмежено, а в деяких країнах, таких, як США та Аргентина взагалі заборонено. В Україні сплата вивізного (експортного) мита обмежується вузьким колом предметів: від-

ходи та брухт чорних металів [20], жива худоба та шкіряна сировина [21], насіння деяких видів олійних культур [27] та газ [5]. В Україні, як у країні, яка не може впливати на рівень світових цін, експортне мито використовується з явно визначеною заборонною метою. В 2007 р. частка вивізного мита у загальній сумі митних платежів становила лише 2,6 %, тобто всього 290,7 млн грн з 11 087,9 млн грн митних платежів (див. рис. 2.10). Країни-монополісти у певному сегменті світового ринку, мають більш широкі можливості у використанні експортного мита. Вони навіть можуть досягати значного фискального ефекту від впровадження вивізного мита [137, с. 191 -192].

Мито традиційно виступало дійовим інструментом державного регулювання рівня цін. "За економічним змістом і характером дії імпортне мито належить до вартісних ринкових регуляторів зовнішньоторговельного обороту" [137, с. 173]. Розгляд економічного ефекту від впровадження мита на імпорт, у роботі І. Івашук [191], базується на використанні принципу *ceteris paribus* (за інших рівних умов).

Наведена на рис. 2.10 графоаналітична модель відображає на макроекономічному рівні лише вплив імпортного мита та не враховує впливу інших факторів. Оцінка впливу мита на економіку країни здійснюється поступово, на першому етапі розгадується закрита економіка. Ціна на певну продукцію встановлюється на рівні C_0 , де встановлюється рівновага між внутрішнім попитом та пропозицією.

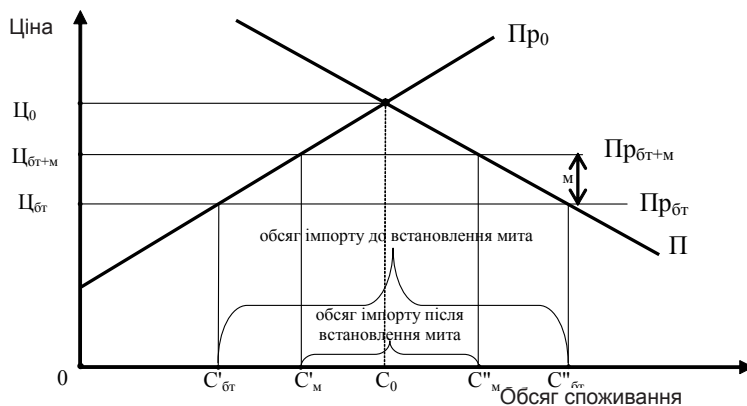


Рис. 2.10. Аналіз впровадження мита на макроекономічному рівні [191, с. 109]

Обсяг вітчизняного виробництва та споживання відповідає обсягу C_0 . На другому етапі обсяг імпорту товарів не регулюється законодавчо, а обмежується лише попитом на товар у країні та рівнем світових цін. За умов фрітрейдерства (від англ. free trade – вільна торгівля), ціна на продукцію встановиться на рівні $C_{бт}$, – ціни рівноваги безмитної торгівлі. Кри-

ва пропозиції буде розташована горизонтально $Pr_{\text{бт}}$, при цьому обсяг імпортованих товарів на вітчизняному ринку буде дорівнювати $C'_{\text{бт}} - C''_{\text{бт}}$. Обсяг вітчизняного виробництва буде встановлено на рівні $0 - C'_{\text{бт}}$. Відповідно, зменшення пропозиції вітчизняних товарів буде становити $C'_{\text{бт}} - C_0$.

На третьому етапі, за умов впровадження мита, обсяг імпорту вже регулюється тарифними методами й залежить від величини встановленого мита. Як відмічає І. Янжул при обмеженні іноземної конкуренції шляхом підвищення ввізного митного тарифу на внутрішньому ринку відбувається підвищення цін вище їх економічного рівня [334, с. 399]. При встановленні мита на вітчизняному ринку ціна на імпортовані товари збільшиться на суму мита. Рівновага між попитом (крива П) та пропозицією (крива $Pr_{\text{бт+м}}$) встановлюється на рівні ціни $C_{\text{бт+м}}$. Обсяг вітчизняного виробництва становитиме $0 - C'_m$. Обсяг споживання імпортованих товарів на вітчизняному ринку буде становити $C'_m - C''_m$.

Графоаналітична модель впливу мита на споживачів, вітчизняних виробників та доходи бюджету, наведена в роботі О. Гребельника [137], дозволяє визначити основні наслідки від введення мита (рис. 2.11). Взагалі впровадження мита, що обмежує обсяг імпорту відповідного товару в країну, викликає обмеження купівельної спроможності громадян країни. Встановлене мито збільшує ціну імпортованого товару, тобто споживачі будуть змушені збільшити свої витрати, пов'язані із споживанням відповідної продукції, або зменшити споживання даної продукції, або одночасно відбудеться перше й друге.

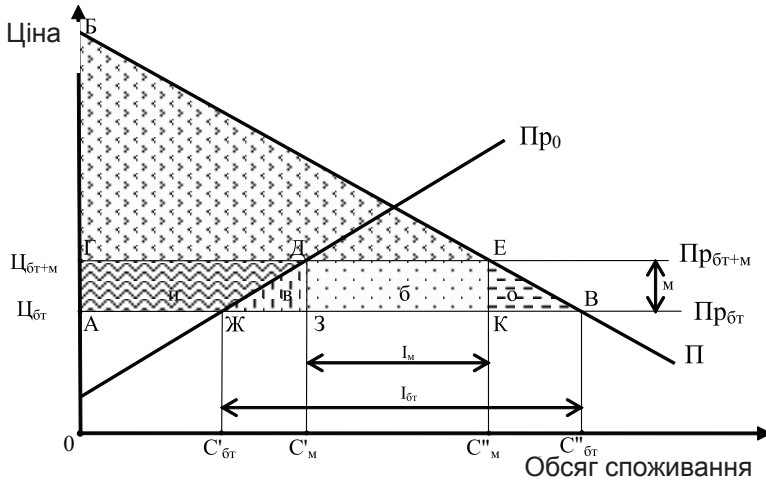


Рис. 2.11. Вплив мита на споживачів, вітчизняних виробників та доходи бюджету [137, с. 283, 286, 292]

За умов вільної торгівлі споживачі мають можливість придбати відповідний товар за світовою ціною, за ціною безмитної торгівлі (C_{BT}). Тобто, обсяг споживання встановиться на рівні C''_{BT} і буде задовольнятися вітчизняним виробництвом в обсягу $0-C'_{\text{BT}}$ та імпортом в обсягу $C'_{\text{BT}}-C''_{\text{BT}}$ (I_{BT}). Виграш споживачів від можливості покупати певний товар за світовою ціною визначається різницею між максимальною сумою грошей, яку були б готові вони витратити та фактичними витратами за даною ціною. Виграш споживачів за даних обставин відповідає площі трикутника АБВ.

Введення мита збільшує ціну на товар до рівня $C_{\text{BT+M}}$, що відповідає розташуванню кривої пропозиції на рівні $Pr_{\text{BT+M}}$. За даних обставин залежно від еластичності попиту споживачі будуть змушені сплачувати більше за кожну одиницю товару, або відмовитися від споживання. Рівень втрати споживачів від впровадження мита визначається площиною чотирикутника АГЕВ. Втрати споживачів складаються із двох елементів: чотирикутник АГЕК – зростання витрат та трикутник КЕВ – обмеження споживання.

Як видно на рис. 2.11 встановлення мита дає можливість вітчизняним виробникам реалізувати свою продукцію за більшою ціною $C_{\text{BT+M}}$, що в свою чергу дозволяє збільшити обсяг реалізації. Обсяг споживання, забезпечений вітчизняним виробником встановлюється на рівні $0-C'_M$. Величині збільшення доходів виробників відповідає площа прямокутника АГДЗ, який, у свою чергу, складається із трикутника ЖДЗ – перемінні витрати та чотирикутника АГДЖ – прибуток вітчизняних виробників.

Миту притаманний подвійний характер прояву. Воно виконує два, як правило, протилежних завдання: протекціоністське та фіскальне [334, с. 407]. Окрім виробників відповідного товару, безпосередньо вигоду від впровадження мита також отримує держава. Мито виступає джерелом формування доходної частини бюджету. Розмір податкових надходжень від імпортного мита визначається площиною прямокутника ЗДЕК, який передусім залежить від ставки мита "m" та обсягу імпортованого на вітчизняний ринок товару (I_m).

Як відмічає О. Гребельник, залежно від еластичності попиту співвідношення між втратами споживачів (сегменти "п"+"в"+"б"+"о") та виграшем виробників (сегмент "п"), доходом держави (сегмент "б") будуть змінюватися, але втрати споживачів у короткостроковому періоді, завжди будуть перевищувати останні. Можна стверджувати, що розмір втрат від застосування імпортного мита в короткостроковій перспективі для економіки в цілому, більший за розмір сумарного виграшу для окремих суб'єктів.

Д. Менделєєв у своїй праці "Розумний тариф" [231, с. 171-178] виділив три форми використання регулятивних властивостей мита з метою розвитку вітчизняного виробництва: первісний, вторинний (охоронний) та збудливий протекціонізм. Саме у використанні останньої форми протекціонізму він вбачав можливість досягнення для країни ідеалу вільної торгівлі, фрітрейдерства. Захист усіх галузей вітчизняної економіки або тих, які не спрямовані на виробництво нової продукції, за Д. Менделєєвим є недоцільним. Застосування мита, як ефективного інструменту стримування

та стимулювання повинно відбуватися з урахуванням довготермінових наслідків.

Спрямування розвитку економіки в ті сфери, в яких вітчизняні виробники зможуть у майбутньому зайняти провідні позиції на світовому ринку виправдовує ті незручності, яких первісно будуть змушені зазнати вітчизняні споживачі. Яскравим прикладом вірності судження Д. Менделєєва є нафтодобувна галузь Росії, яка за його активного сприяння наприкінці XIX ст. отримала протекціоністський захист із боку держави. Впровадження високого мита на імпорт нафтопродуктів завдав певні незручності російським споживачам. У довгостроковій перспективі тимчасові втрати споживачів обернулися значно більшою вигодою як для них, так і для економіки Росії в цілому.

Аналіз регулюючого впливу мита на економічні процеси в довгостроковій перспективі пов'язаний з ефективністю використання вітчизняними виробниками переваг, отриманих від впровадження мита. Митні бар'єри на шляху товарів на внутрішній ринок створюють переваги для вітчизняних виробників, але не усувають повністю конкуренції зі світовими виробниками.

Створення сприятливих умов для вітчизняних виробників не змушує їх розвиватися, а надає можливість. Отримання вітчизняним виробником вигоди (сегмент "п" на рис. 2.11) від впровадження мита створює передумови для модернізації виробництва, підвищення якості управління та ін. З іншого боку, "гра" держави на стороні вітчизняних виробників певною мірою лишає останніх стимулів для розвитку. Завдяки митному бар'єру, за рахунок споживачів, виробники отримують додаткові прибутки. Отже, певний час мито може забезпечувати підвищену прибутковість виробникам, що обрали як інтенсивний, так і екстенсивний шлях розвитку.

Як уже відмічалось вище, недоцільно застосовувати митний захист заради самого захисту. Мито як інструмент цінового регулювання варто використовувати в рамках структурних перетворень економіки, як інструмент реалізації завдань "збудливого протекціонізму". Як зауважує І. Родіонова, ще в 30-х рр. XX ст. японські економісти запропонували розглядати розвиток національних галузей господарства через призму парадигми "гусаків, що летять" (за аналогію з гусачим клином) [281, с. 49]. Суть такого підходу полягає у виділенні трьох фаз розвитку галузі: 1) імпорт товарів; 2) розвиток виробництва, що заміщує імпорт; 3) експорт надлишків продукції на нові ринки. А. Сміт у своїх міркуваннях виходить із припущення про незначну, майже відсутню, рухливість капіталу, що відповідає дійсності на той час. Він був ярим прихильником фрітрейдерства, отже, противником митного регулювання економічних процесів [293]. Зараз капітал став більш рухливим ніж товари. На переміщення капіталу значною мірою впливає оподаткування, а мито створює умови для більш ефективного (рентабельного) використання капіталу в тій чи іншій країні. У даному контексті використання митних бар'єрів у тих галузях, які мають високі шанси на ефективний розвиток та

вихід із вітчизняною продукцією на світовий ринок, виправдовує тимчасові незручності, що зазнають вітчизняні споживачі.

Песимістичний та оптимістичні варіанти довготермінових результатів встановлення митних бар'єрів наведені на рис. 2.12. Де зображено три варіанти зміни пропозиції продукції вітчизняного виробництва у довгостроковій перспективі.

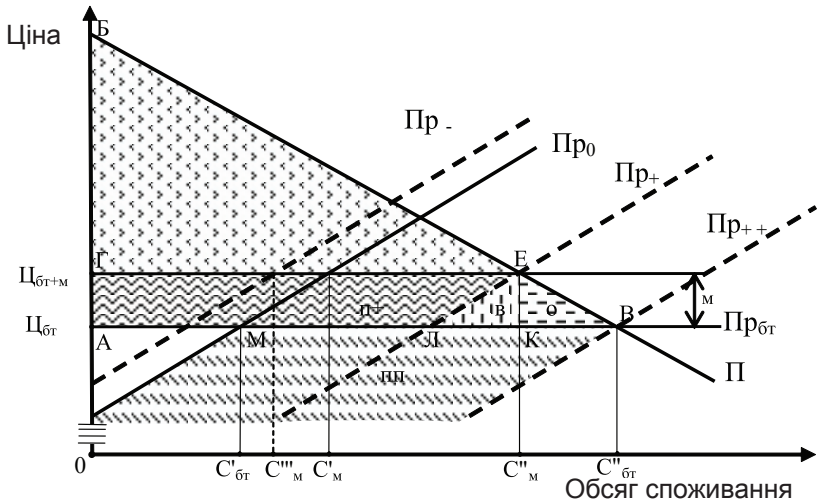


Рис. 2.12. Вплив мита на економічні процеси в довготерміновій перспективі

У першому варіанті, песимістичному, якому відповідає положення кривої (Pr₋) пропозиція вітчизняної продукції скорочується. Зловживання "митним щитом" призводить до неефективного використання ресурсів та зсуву кривої пропозиції вліво з положення Pr₀ в положення Pr₋. Обсяг споживання відповідного імпортного товару збільшується на величину C_м^{'''} - C_м['] та в сукупності відповідає обсягу C_м^{'''} - C_м^{''}. Для подальшого захисту виробника вітчизняне лобі може вимагати збільшення митного захисту "m", але при цьому варто пам'ятати, що це буде відбуватися за рахунок вітчизняних споживачів.

Більш оптимістичним виглядає використання вітчизняними виробниками митних бар'єрів для забезпечення розширеного відтворення шляхом інтенсифікації виробництва. Зменшення постійних та перемінних витрат створює сприятливі передумови для зсуву кривої пропозиції вітчизняної продукції вправо. Передусім варто виділити два положення кривої Pr₊ та Pr₊₊. Перше з них відповідає ситуації, коли вітчизняні виробники можуть повністю задовольнити попит споживачів на національному ринку в обсязі 0 - C_м['] при встановленні ціни на рівні Ц_{бт+м}. Вигода від дії мита для виробни-

ка збільшується та відповідає площі чотирикутника АГЕЛ. Мито перестає бути джерелом формування дохідної частини бюджету. Втрати споживачів залишаються на попередньому рівні та відповідають площі чотирикутника АГЕВ.

Після цього дія мита як протекціоністського інструмента поступово зменшуються, отже, наступним кроком для розвитку вітчизняного виробника стає конкурентна боротьба на світових ринках.

Положення кривої Pr_{+} відповідає ситуації, коли ефективність діяльності вітчизняних виробників досягає світового рівня. Держава може відмовитися від справляння протекціоністського мита. Ціна на вітчизняному ринку встановиться на рівні світових цін C_{6r} . Попит на відповідний товар за ціною C_{6r} може бути повністю задоволено національним виробником. Виробники отримують додаткові прибутки в обсязі, що відповідає площі сегмента "пп". Виграш споживачів досягне максимальної величини (трикутник АБВ), на рівні показників вільної торгівлі.

Ефективність реалізації стимулюючого потенціалу мита залежить як від іманентних властивостей мита, так і від зовнішніх об'єктивних та суб'єктивних чинників. Класичним теоретичним підґрунтям при визначенні об'єктивних передумов реалізації регулюючого потенціалу мита може вважатися теорія "міжнародних конкурентних переваг" М. Портера [275]. Є. Довгаль [156] відмічає, що заходи податкового протекціонізму для вдалого їх втілення, передусім повинні бути орієнтовані на стимулювання розвитку так званого "національного ромба Портера", до складу якого входять, взаємно підсилюючи детермінанти конкурентних переваг країни, а саме чотири властивості країни: факторні умови, умові попиту, споріднені та підтримуючі галузі та стратегії фірм [275, с. 92].

Врахування дії суб'єктивних чинників особливо важливе при розгляді довготермінового прояву регулюючої властивості мита. У праці Дж. Сороса [298] неодноразово підкреслюється, що в основу класичної економічної теорії покладено припущення про досконалість знання та індивідуальну раціональність суб'єктів. Наближаючи аналіз економічних процесів до реальності, Дж. Сорос ставить акцент на необхідності врахування такого фактору, як упередженість людей при прийнятті економічних рішень.

Як підкреслює Дж. Сорос "між органами, що регулюють, та економікою, яку вони регулюють, існують рефлексивні взаємини" [298, с. 26]. Розглядаючи діяльність підприємств під час митного стимулювання через призму теорії рефлексивності, що заснована на "явищі двосторонньої взаємодії між мисленням та реальністю" [299, с. 37], може бути визначено нижче наведену рекурсивну функцію [233 с. 128]:

$$f(x) = f[\varphi(y)], \text{ причому } \varphi(y) = \varphi[f(x)], \quad (2.10)$$

де $f(x)$ – когнітивна функція розуміння менеджментом підприємства реальної економічної ситуації;

$\varphi(y)$ – функція, що впливає на вплив прийнятих менеджментом підприємств рішень на процеси, захищені митним протекціонізмом.

Дана функція описує взаємозв'язок між процесом розуміння менеджментом підприємства сутності митного протекціонізму, що здійснюється державою, та впливом мети функціонування суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, яка формулюється власниками та менеджментом підприємства. Таким чином, процес розвитку суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності повинен розглядатися як такий, що самопідсилюється. Такі процеси розвиваються або за "схемою самопідсилення", або за "схемою самознищення". Окрім об'єктивних факторів, довготермінова реалізація регулюючих властивостей мита ґрунтується на суб'єктивних перевагах осіб, що дають інтерпретацію об'єктивним факторам, які у свою чергу зазнають змін залежно від тієї чи іншої їхньої первісної інтерпретації.

"Песимістична" інтерпретація митного протекціонізму на мікроекономічному рівні, навіть при наявності об'єктивних підстав для реалізації стимулюючих заходів митного регулювання, може призвести до "краху" митного протекціонізму. "Оптимістична" реакція суб'єктів господарювання, навпаки підсилює дію митних механізмів, та стає невід'ємною умовою ефективної реалізації заходів митного протекціонізму в довготерміновій перспективі.

Ефективне використання регулятивного потенціалу мита передбачає як створення митних перепон, так і застосування пільгових режимів. Одночасне використання митних важелів стримування та стимулювання дає змогу керувати структурою вітчизняного виробництва [137, с. 185]. Специфічність впливу митних механізмів безпосередньо на платників мита розкривається через систему пільг.

Розгляд митних пільг, передбачених у вітчизняному законодавстві [4, 24, 25, 26, 96, 97, 98, 99, 100], дозволив визначити їх основні групи залежно від напрямку регулювання:

- митні пільги для неторговельного обороту;

- митні пільги спрямовані на стимулювання транспортних послуг;

- митні пільги спрямовані на стимулювання фінансових відносин;

- митні пільги спрямовані на стимулювання культурної діяльності;

- митні пільги спрямовані на стимулювання інноваційної діяльності;

- митні пільги спрямовані на стимулювання фармацевтичної діяльності.

Інструментами податкового регулювання при цьому виступає: звільнення від сплати мита певних платників; звільнення від сплати мита певних операцій; зменшення податкових ставок.

Вітчизняним законодавством передбачено звільнення від сплати мита фізичних осіб. У ст. 250 та ст. 252 Митного кодексу України [4] передбачено звільнення від сплати мита переміщення фізичними особами через митний кордон України "предметів особистого користування" та "товарів, сукупна вартість яких не перевищує суму, еквівалентну 200 євро". Також не стягується мито при ввезенні обмеженої кількості деяких підкацизних товарів. Згідно зі ст. 253 Митного кодексу України [4] один громадянин має право ввезти на митну територію України без сплати мита: "2 літри вина та 1 літр міцних алкогольних напоїв"; "200 цигарок або 50 си-

гар, або 250 грамів тютюну, або набір таких виробів загальною вагою не більше 250 грамів".

З іншого боку, звільняється від сплати мита переміщення товарів у рамках інноваційної діяльності. Так, ратифіковані Верховною Радою України двосторонні міжнародні договори та Закони України [26, 96, 97, 98, 99] передбачають звільнення від сплати мита поставку товарів у рамках науково-технічного співробітництва.

Одним із інструментів реалізації регулятивного потенціалу мита також виступають різні способи встановлення ставок мита. Залежно від способу нарахування мита О. Гребельник визначає наступні характеристики мита [136, с. 145-158]:

специфічне мито значно меншою мірою, ніж адвалорне виконує фіскальну функцію та більшою мірою стимулює імпорт, воно є "регулятивно-фіскальним";

адвалорне мито передусім виконує фіскальну функцію, а лише потім регулятивну, воно є "фіскально-регулятивним";

комбіноване мито використовується як засіб протидії при зниженні фіскального ефекту для захисту національного ринку, воно є "протекціоністсько-фіскальним";

змішане мито створює істотні перешкоди для торгівлі, воно є "дискримінаційно-протекціоністським".

Разом з тим необхідно підкреслити специфічність дії ставок мита. Ця особливість митного оподаткування обумовлена специфічністю формування пропозиції товарів, що оподатковуються митом. У даному контексті потрібно ще раз підкреслити, що Україна відноситься до країн, зміна попиту на національному ринку яких не впливає на рівень світових цін. Пропозиція імпортованих товарів на рівні світових цін практично не обмежена в Україні, і як це наведено на рис. 2.3.3 може бути представлена горизонтальною лінією (P_{r6}). Така специфічність пропозиції нівелює різницю впливу адвалорного та специфічного мита при зростанні величини попиту та пропозиції на національному ринку. Фіскальна ефективність адвалорного мита порівняно із специфічним проявляється лише за умов зміни безпосередньо пропозиції імпортованих товарів.

У міжнародній практиці вже стало традиційним використання складної (диференційованої) ставки мита. В Законі України "Про Єдиний митний тариф" [24], залежно від країни походження товарів закріплено три рівня митного оподаткування: преференційне, пільгове та повне. Так, до товарів та інших предметів, "що походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони" [24] застосовуються преференційна ставка мита. Відповідно із Законом України "Про митний тариф України" [25] такі товари (предмети) звільняються від митного оподаткування, якщо інше не передбачено міжнародними договорами.

Застосовування пільгових ставок мита для оподаткування імпорту з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, заохочує розвиток економічного співробітництва,

безпосередньо на рівні суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та створює передумови для подальшої політичної інтеграції країн. Встановлення повної (загальної) ставки передусім спрямовано на реалізацію фіскальної функції мита. Диференціація ставок мита залежно від місця походження товарів дозволяє одночасно стимулювати зовнішньоторговельні відносини з однією країною та стримувати з іншою.

Особливе місце в реалізації регулюючого потенціалу мита належить втіленню на практиці "золотого правила митного оподаткування". Диференціація предметів імпорту, що передбачена у вітчизняному законодавстві [25] створює умови для вибіркового встановлення ставок мита не лише для окремих 97 груп товарів, а й для кожної товарної позиції. Вибіркове мінімальне оподаткування імпорту сировини та матеріалів, що використовуються у вітчизняному виробництві, підтримує розвиток національного товаровиробника.

При всіх позитивних можливостях використання регулюючого потенціалу мита, не варто забувати і про ймовірність негативних наслідків. Так, протекціоністський захист національних виробників може не лише стимулювати їх розвиток. "Митний щит", створюючи за рахунок споживачів "тепличі" умови для вітчизняних виробників усуває, тимчасово, для них необхідність подальшого розвитку. Отже, неефективна реалізація регулюючого потенціалу мита, як правило, приводить до: формування непродуктивної системи управління, як на макро-, так і на мікроекономічному рівні; розподілу матеріальних, фінансових та людських ресурсів на користь неконкурентоспроможних галузей господарювання; зменшення добробуту вітчизняних споживачів.

На міжнародному рівні специфічність дії митних механізмів полягає у тому, що суверенні рішення однієї країни в сфері митного регулювання безпосередньо впливають на економічні процеси в інших країнах. Так, дискримінаційні дії однієї країни можуть зумовити відповідну поведінку іншої країни та викликати ланцюгову реакцію в певному регіоні або у всьому світі.

Митний протекціонізм США 30-х рр. XX ст. мав явно виражені міжнародні наслідки. Прийняті в 1930 р. Закон про тарифи Смута-Холі (Smoot-Hawley Tariff Act), метою ведення якого було стримування імпорту до США та стимулювання внутрішнього виробництва, шляхом встановлення високих митних тарифів [227], насправді мав зовсім інші наслідки та став істотним каталізатором "Великої депресії". Середній рівень митних зборів встановлювався законом на рівні 44,7 %, а в 1932 р. був вже на рівні 59,1 %. Таке використання тарифних методів регулювання економічних процесів викликало відповідну реакцію більшості західних країн [137, с. 97]. Так, В. Твердохлебов відмічає, що в 30-х рр. XX ст. митні тарифи країн, навіть традиційних прихильників "фрітрейдерства", характеризувалися явним протекціонізмом та мали надзвичайно велику величину – на рівні $\frac{1}{3}$ ціни товарів, а інколи 50 %, 100 % та більше [308, с. 118].

Саме у подіях 30-х рр. XX ст. варто шукати причини подальшого поширення митних союзів. На сьогодні однією із провідних міжнародних організацій у сфері митного регулювання стала Світова організація торгівлі

(World Trade Organization, далі – СОТ), яка створена в рамках діяльності Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (General Agreement on Tariffs and Trade) на основі Угод Уругвайського раунду переговорів (1986-1994 рр.) [343].

У контексті діяльності СОТ мито передусім слід розглядати як "інструмент торгової політики та державного регулювання внутрішнього ринку товарів при його взаємодії з світовим ринком" [282, с. 32]. У травні 2008 року Україна є 152-им членом СОТ – міжнародної організації, на частку членів якої приходиться понад 97 % світового торговельного обороту. Членами СОТ вже стали майже всі країни. З тих країн, що не приєдналися до СОТ, не ведуть переговорів про вступ лише Ватикан та Екваторіальна Гвінея [342].

Вступ України до СОТ пов'язаний з обмеженням економічного суверенітету. В умовах розвитку економічної інтеграції зменшується можливість використання мита як інструмента регулювання економічних процесів, що робить вітчизняну економіку особливо вразливою [137, с. 227]. За таких обставин особливо важливо не лише врахування переваг, пов'язаних з лібералізацією міжнародної торгівлі, а й ризиків, пов'язаних зі вступом України до СОТ. "Вільна торгівля", прагнення досягнення якої покладено в основу функціонування СОТ, за Менделєєвим представляє "негативну форму діяльності", яка сама по собі не підлягає змінам [231, с. 172]. Безперешкодне входження світових компаній на національний ринок значно ускладнює діяльність вітчизняних виробників, що мали б шанси на розвиток за умов митного захисту.

У роботі "Добробут націй" [293] погляди меркантилістів з боку А. Сміта були піддані багатому в чому справедливій критиці. Але, як свідчить історія, у деяких питаннях меркантилісти мали рацію. Так, однією з основних тез меркантилістів було надання переваги фіскальним методам регулювання економічних процесів: "державна повинна діяти не заборонними методами діями, а за допомогою різних видів мита та податків" [289, с. 11]. Основна концепція діяльності СОТ як раз і полягає в забороні використання нетарифних методів регулювання торгівлі між країнами-членами організації.

У сфері тарифного регулювання специфічність застосування правил СОТ полягає в жорсткому обмеженні використання країнами членами СОТ звичайних видів мита [342]. Тобто відбувається обмеження використання регулятивного потенціалу експортного, транзитного та, що особливо важливо, імпортного мита. Конвергенція митних механізмів, у рамках діяльності СОТ спрямована на зменшення митного навантаження на суб'єктів зовнішньої торгівлі.

Україна, як член СОТ, з метою підтримки вітчизняного виробника повинна буде інтенсифікувати використання захисних тарифних заходів. У вітчизняному законодавстві передбачено використання таких особливих видів мита, як: спеціальне, антидемпінгове та компенсаційне мито. Підвищення оперативності та ефективності використання особливих видів мита

дозволить здійснювати митний захист національного товаровиробника в умовах лібералізації правил митного оподаткування зовнішньої торгівлі.

Захист національного ринку від демпінгу повинен стати першочерговим завданням у сфері митного регулювання. В контексті питань митного регулювання сам по собі демпінг, імпорт товарів за заниженими цінами, не заборонений. Так, згідно із правилами СОТ підставою для застосування антидемпінгових заходів є наявність або загроза шкоди для вітчизняного виробництва внаслідок ввезення товарів за вартістю, меншою від звичайної, якщо експортна ціна товару, що експортується з однієї країни до іншої, менша від порівняльної ціни, яка встановлюється в ході звичайної торгівлі на аналогічний товар, призначений для споживання в країні-експортері [282].

Митне регулювання, як ефективний інструмент податкового регулювання економічних та політичних процесів постійно розвивається та вдосконалюється. Узагальнюючи зазначене вище можна визначити основні умови підвищення ефективності реалізації регулятивного потенціалу мита в Україні:

- активізація використання непрямого впливу мита на економічні процеси;
- використання регулятивних можливостей мита для досягнення передусім довгострокових цілей на макро- та мікроекономічному рівні;
- звуження кола галузей, на захист яких спрямовано митний протекціонізм;
- формування "оптимістичної" інтерпретації митних заходів всіма суб'єктами;
- удосконалення механізму застосування антидемпінгового мита.

3. Регулятивний потенціал прямих податків

3.1. Податок на прибуток підприємств

3.1.1. Регуляторний ефект оподаткування прибутку

Традиційно вважається, що найбільший потенціал податкового регулювання містить у собі податок на прибуток підприємств, що є різновидом одного з основних системоутворюючих податків у сучасних системах оподаткування – корпоративного прибуткового податку.

За роки незалежності підходи до оподаткування прибутку підприємств в Україні постійно змінювалися. Генезис прямого оподаткування юридичних осіб в Україні (табл. 3.1) свідчить про триваючі пошуки раціонального сполучення основних елементів цього податку, причому цю проблему не можна вважати вирішеною й сьогодні.

Таблиця 3.1

**Динаміка об'єкта та базових ставок податку на прибуток (дохід)
підприємств в Україні у 1991-2008 рр.**

Періоди	Об'єкт оподаткування	Базова ставка податку, %
01.01.1991 р. – 31.12.1991 р.	Прибуток (на базі бухгалтерського обліку)	35
01.01.1992 р. – 31.12.1992 р.	Дохід	18
01.01.1993 р. – 31.03. 1993 р.	Прибуток (на базі бухгалтерського обліку)	30
01.04.1993 р. – 31.12.1993 р.	Дохід	18
01.01.1994 р. – 31.12.1994 р.	Дохід	22
01.01.1995 р. – 30.06.1997 р.	Прибуток (на базі бухгалтерського обліку)	30
01.07.97 р. – 31.12.2003 р.	Прибуток (на базі	30
01.01.2004 – по теперішній час	податкового обліку)	25

У 1991 році оподаткування прибутку юридичних осіб здійснювалося відповідно до Закону СРСР "Про податок з підприємств і організацій", згідно з яким об'єктом оподаткування був балансовий прибуток підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях. Для підприємств встановлювався граничний рівень рентабельності, диференційований за галузями. Максимальна ставка податку на прибуток у межах встановленого рівня рентабельності складала 35%. У разі перевищення граничного рівня рентабельності застосовувалися підвищені ставки податку, що спонукало платників податку стримувати зростання прибутковості за рахунок підвищення собівартості продукції. Останнє, в свою чергу, призводило до поступового зростання цін, прискорюючи інфляцію витрат. Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані залежно від сфери діяльності, що призводило до нерівномірного розподілу податкового тягаря та суттєво викривляло реальну галузеву прибутковість.

З 1 січня 1992 року був введений у дію Закон України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій", згідно з яким об'єктом став валовий дохід підприємства, зменшений на суму матеріальних затрат і обов'язкових платежів. В об'єкт оподаткування крім прибутку були включені затрати на оплату праці. Ставка податку складала 18 % доходу. Знижені ставки в розмірі 15 % були встановлені для спільних підприємств з часткою іноземного інвестора в статутному фонді більше 30 % і в розмірі 9% для дослідних заводів. Підвищені ставки були встановлені для посередницької діяльності (65%) і доходів від казино, відеосалонів, ігрових автоматів (70%). Характерною рисою цього періоду була гіперінфляція та масова втрата стійких господарських зв'язків, що призводило до масової збитковості підприємств. Збереження в цих умовах прибутку як об'єкта

оподаткування було неможливим з чисто фіскальних міркувань, а перехід до оподаткування доходу дозволяв отримати хоча й невеликі, але відносно стабільні кошти, оскільки працююче без отримання прибутку підприємство все ж таки нараховувало заробітну плату, яка включалася в об'єкт оподаткування. Разом з тим оподаткування доходу сприяло подальшому вимиванню обігових коштів та було згубним для суб'єктів господарювання.

У 1993 році була здійснена спроба перейти від оподаткування доходу до оподаткування прибутку підприємств (Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій"), але після квартального періоду справляння цього податку він знову був замінений на податок з доходів.

Уведення прибутку як об'єкта оподаткування було реалізоване в Україні лише з 1 січня 1995 року, коли набрав чинності Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств". Об'єктом оподаткування став балансовий прибуток підприємств, розрахований як сума прибутку від всіх видів діяльності за звітний період. Базова ставка податку дорівнювала 30%. Для підприємств агропромислового комплексу була встановлена ставка 15%, для посередницьких операцій – 45%, для прибутку від проведення лотерей і грального бізнесу – 60%.

Принциповим кроком стало введення в дію з 1 липня 1997 року Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9]. По суті, це була нова редакція Закону, в якій вперше в історії України об'єкт оподаткування визначався на основі даних спеціального податкового обліку, що означало зміну концепції прямого оподаткування.

Після введення даного Закону об'єктом оподаткування виступає розрахунковий прибуток, основою для визначення якого є валові доходи і витрати, які підприємство понесло не у зв'язку з реалізацією конкретного обсягу продукції, а за певний період часу. Даний метод розрахунку об'єкта оподаткування носить назву "сальдового". В таких умовах платникам, які здійснюють витрати майбутніх періодів, надається можливість понизити податковий прес на балансовий прибуток.

У новій редакції Закону знайшли практичну реалізацію численні інструменти податкового регулювання, які успішно застосовувалися в практиці оподаткування розвинених країн: механізм коригування приросту (убутку) запасів, механізм перенесення від'ємного значення оподаткованого прибутку на майбутні податкові періоди тощо.

Після прийняття нової редакції Закону в неї було внесено 110 змін і доповнень, які залишили незмінною конструкцію податку, хоча деякі особливості обчислення суми податкових зобов'язань й податкового обліку окремих операцій, а також податкові пільги коригувались неодноразово. Основною причиною, яка викликала необхідність змін та доповнень до податкового законодавства України в частині оподаткування прибутку юридичних осіб, стало те, що норми Закону [9] були недостатньо перевірені практикою.

За своїм характером податок на прибуток підприємств певною мірою є податком, що стримує збільшення кінцевих показників роботи підприємств, навіть незважаючи на те, що він справляється виходячи з пропорційної ставки (у цей час – 25% з перспективою подальшого зниження). Пов'язано це з тим, що в міру зростання оподатковуваного прибутку платіж по цьому податку в абсолютній сумі також пропорційно збільшуються.

Наслідком протидії суб'єктів господарювання податку на прибуток підприємств можна вважати явну невідповідність кількості підприємств, що відображають прибуток у фінансовій звітності, кількості підприємств, що декларують позитивний об'єкт оподаткування. Причому значна кількість підприємств, що відображає у декларації нульове або негативне значення об'єкта оподаткування, не може бути пояснена винятково розбіжністю в методології бухгалтерського й податкового обліку, що свідчить про можливість обходу цього податку платниками внаслідок недосконалості його законодавчого врегулювання та наявності внутрішніх суперечностей.

Суттєвою вадою прибуткового оподаткування юридичних осіб є те, що основним важелем мінімізації цього податку з боку платників є збільшення валових витрат, що дозволяє зменшити базу оподаткування. Така поведінка платників податку суперечить нормальній економічній логіці, оскільки збільшення витрат у загальному випадку призводить до погіршення фінансового результату, але в деяких податкових періодах платники все ж йдуть на збільшення витрат, оскільки це дозволяє їм тимчасово зменшити податкове навантаження та запобігти непродуктивному відволіканню обігових коштів.

Ця риса податку на прибуток підприємств суперечить реалізації такого важливого завдання державної економічної політики, як стимулювання раціонального використання ресурсів, тобто стримує підвищення ефективності господарювання як на рівні підприємств, так і на макрорівні.

Разом з тим, зменшення валового доходу на суму витрат, безпосередньо пов'язаних з господарською діяльністю, дозволяє забезпечити справедливості оподаткування платників, які в силу характеру діяльності різняться за матеріало- і капіталомісткістю, трудомісткістю та рентабельністю.

Таким чином, регуляторний вплив податку на прибуток підприємств на соціально-економічний розвиток суб'єктів господарювання не є однозначним, однак світова практика оподаткування свідчить про те, що саме цей податок у тому чи іншому вигляді не тільки є найбільш поширеним в прямому оподаткуванні, але й забезпечує найбільшу частку надходжень до бюджетів, порівняно з іншими прямими податками. Причому ефективність дії цього податку як у фіскальному, так і в регулятивному розумінні залежить від збалансованості його елементів та раціональності вбудованих у його конструкцію інструментів податкового регулювання.

Сучасна конструкція податку на прибуток підприємств в Україні дозволяє державі за допомогою засобів податкової політики заохочувати розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності; раціональне використання матеріальних ресурсів, технічне переозброєння виробництва та онов-

лення основних виробничих фондів, прискорення оборотності обігових коштів, соціальний розвиток підприємств та ін.

Основну увагу в податковому регулюванні за допомогою податку на прибуток підприємств традиційно приділяють стимулюванню розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності [103, 211, 290, 332 та ін.]. Позиція авторів цього видання щодо зазначених напрямків податкового регулювання викладена в [169, 177, 179, 188, 189, 274, 276, 277].

Тому в цьому розділі розглянемо ті аспекти податкового регулювання за допомогою чинного податку на прибуток підприємств, які ще не є такими досконально дослідженими.

3.1.2. Ставки податку на прибуток та їх регулятивний потенціал

Податкова ставка є одним з основних елементів будь-якого податку, зокрема й податку на прибуток підприємств, аналогом якого в світовій практиці оподаткування є корпоративний прибутковий податок (corporate income tax).

Порядок встановлення та розмір ставки податку на прибуток підприємств є локальним інструментом податкового регулювання, тобто пов'язаний з реалізацією регуляторного потенціалу саме цього податку.

Так, ставки податку на прибуток (корпоративного податку) за порядком їх встановлення можуть бути:

регресивні – зі зростанням величини об'єкта оподаткування ставка податку зменшується. Використовується у випадках, коли держава прагне стимулювати таке зростання. Регресивний податок може і не приводити до зростання абсолютної суми надходжень у бюджет при збільшенні доходів (прибутків) платників податків;

прогресивні – зі збільшенням розміру податкової бази ставка податку збільшується. При цьому прогресія може мати наступні різновиди:

проста прогресія – для загального розміру податкової бази ставка встановлюється ступіні (розряди) і для кожного розряду встановлюються різні ставки, застосовувані до всієї бази оподаткування залежно від її загального розміру;

складна прогресія – кожен розряд обкладається по своїй ставці, що збільшується тільки в частині, що не перевищує раніше встановлену попередню ступінь податкової бази.

Податки з прогресивними ставками – це податки, тягар яких сильніше давить на платників податків з великими доходами;

пропорційні – установлюється стабільна процентна ставка незалежно від кількісної величини бази оподаткування.

На сьогоднішній день в Україні згідно з чинною редакцією Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. (в редакції Закону України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР зі

змінами і доповненнями) застосовується наступна диференціація пропорційних ставок податку на прибуток підприємств (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Ставки податку на прибуток підприємств залежно від виду об'єкта оподаткування [188]

Вид діяльності 1	База оподаткування 2	Ставка, % 3
Підприємницька діяльність (базова ставка)	Оподатковуваний прибуток	25
Страхова діяльність (для страховиків-резидентів) за виключенням довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування	Валовий дохід від страхової діяльності	3
Діяльність за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування	Валовий дохід від страхової діяльності зі страхування життя	0
Страхова діяльність у випадку порушення умов договорів довгострокового страхування життя	Валовий дохід від страхової діяльності зі страхування життя	3
Страхова діяльність у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів при страхуванні або перестрахуванні ризику у страховиків чи перестраховиків-нерезидентів, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких відповідає вимогам, встановленим КМУ	Суми такого страхування або перестрахування	0
Надання нерезидентами рекламних послуг резидентам на території України	Суми виплат за надані послуги	20 (за рахунок резидентів)
Страхова діяльність у межах договорів страхування або перестрахування ризиків (у тому числі страхування життя) зі здійсненням виплат на користь нерезидентів в інших випадках	Суми такого страхування або перестрахування	15 (сплачується резидентом, що сплачує такі доходи, за власний рахунок)
Нарахування та виплата дивідендів (авансовий внесок, внесок)	Сума нарахованих дивідендів	25 (без зменшення суми виплати)
Діяльність за договорами перестрахування	Доходи, отримані страховиком-цедентом від перестраховиків за вирахуванням здійснених страховиком-цедентом страхових виплат (страхового відшкодування) в межах відповідальності перестраховика	25

Закінчення табл. 3.2

1	2	3
Спільна діяльність на території України без створення юридичної особи	Фактично отриманий або умовно нарахований за звітний період дохід учасника спільної діяльності	25
Господарська діяльність нерезидентів	Доходи з джерелом їх походження з України	15 (утримується з суми доходів за рахунок нерезидента)
Доходи нерезидентів на безвідсоткові (дисконтні) облігації чи казначейські зобов'язання	Різниця між номінальною вартістю безвідсоткових (дисконтних) цінних паперів, сплаченою (нарахованою) їх емітентом, та ціною їх придбання на первинному чи вторинному фондовому ринках	15 (утримується з суми доходів за рахунок нерезидента)
Фрахт	Базова ставка такого фрахту	6 (сплачується резидентом, що виплачує такі доходи)

У проекті Податкового кодексу України у розділі "Податок на прибуток підприємств" передбачена пропорційна ставка податку на прибуток у розмірі 25 відсотків від об'єкта оподаткування, яким є прибуток із джерелом його походження з України та з джерел походження за межами України, який визначається шляхом відрахування від суми доходів звітного періоду собівартості реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) та суми інших витрат звітного податкового періоду (п. 2, ст. 4, розд. III).

Крім того у проекті Податкового кодексу України стосовно розміру ставки податку на прибуток підприємств передбачені податкові пільги, тобто інструменти податкового регулювання, які є виключенням із загальностановлених правил та спрямовані на зменшення податкового навантаження на окремі групи платників цього податку.

До податкових пільг відноситься передбачене у проекті Податкового кодексу застосування *зниженої ставки податку на прибуток у розмірі 20%* у разі інвестування коштів у звітному періоді на придбання нових основних засобів груп 4 (машини та обладнання), 5 (транспортні засоби, крім легкових автомобілів), 6 (інструменти, прилади, інвентар (меблі)) і

об'єктів нематеріальних активів групи 4, що в подальшому використовуватимуться в господарській діяльності такого платника не менше ніж три роки (п. 1, ст. 4, розд. III).

Розглянута податкова пільга залежно від характеру цілей податкової політики держави відноситься до економічних пільг, а за критерієм призначення є стимулююча. Тобто вона відноситься до інструментів податкового регулювання, реалізація яких спрямована на заохочення дій платників задля вирішення загальнодержавних завдань в економіці. А саме, вона спрямована на посилення стимулювання процесу оновлення основних фондів на підприємствах і, як наслідок, на розвиток інвестиційно-інноваційної діяльності в державі.

Крім того, розглянута податкова пільга з точки зору використання коштів, що залишаються в розпорядженні платника внаслідок її застосування, є цільовою. Тобто вона надається за умови використання суми прибутку, що оподатковується по більш низькій податковій ставці, строго на визначену мету, зокрема, на придбання нових основних засобів груп 4, 5 (крім легкових автомобілів), 6 і об'єктів нематеріальних активів групи 4, що в подальшому використовуватимуться в господарській діяльності такого платника не менше ніж три роки.

Також до податкових пільг відноситься передбачене у проекті Податкового кодексу застосування **ставки податку на прибуток в розмірі нуль відсотків щодо доходів від провадження страхової діяльності юридичних осіб з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення** у разі виконання наступних вимог до укладання таких договорів: якщо страховик здійснює відрахування у математичні резерви із страхування життя, то сума інвестиційного доходу, що належить страховику, зменшується на суму відрахувань у такі математичні резерви, що не можуть перевищувати 85 % суми інвестиційного доходу, який належить страховику. При цьому частина інвестиційного доходу, отриманого від розміщення коштів резервів із страхування життя, що належить страховику, визначається як різниця між сумою доходу, отриманого (нарахованого) від розміщення коштів резервів із страхування життя, та сумою витрат страховика на ведення справи, які не можуть перевищувати 15 відсотків отриманого інвестиційного доходу (п. 3, ст. 4, розд. III; пп. 1, п. 8. ст. 11 розд. III).

Розглянута податкова пільга за критерієм призначення є стимулююча. Тобто вона спрямована на заохочення дій платників, спрямованих на вирішення наступного загальнодержавного завдання: посилення стимулювання розвитку ринку страхових послуг у сфері довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення.

Також до податкових пільг відноситься передбачене у проекті Податкового кодексу у розділі "Податок на прибуток підприємств" застосування **знижених ставок (0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків) щодо доходів, отриманих нерезидентами та прирівняним до них особами із джерелом**

їх походження з України (п. 4, ст. 4, розд. III). Крім того у проекті Податкового кодексу передбачено окремий порядок оподаткування зазначених доходів (ст. 13, розд. III).

Розглянута податкова пільга залежно від характеру цілей податкової політики держави відноситься до економічних пільг, а за критерієм призначення є стимулююча. Так, вона спрямована на посилення стимулювання інвестиційної активності іноземних інвесторів.

Усі розглянуті пільги стосовно встановлених розмірів ставки податку на прибуток підприємств залежно від часу дії відносяться до податкових пільг, період дії яких законодавством не визначений.

З погляду компетенції встановлення й масштабу застосування розглянуті податкові пільги є загальнодержавними. Тобто, встановлюються на державному рівні законами або іншими актами законодавства і діють на території всієї країни.

Останнім часом деякі вітчизняні фахівці висловлювали думку щодо необхідності зниження існуючої в Україні основної ставки податку на прибуток підприємств.

При цьому необхідно мати на увазі, що прийняття державного рішення щодо зниження основної ставки податку на прибуток підприємств може мати різний економічний зміст у поточному і перспективному плануванні. Так, при зниженні ставки податку на прибуток тактичне регулювання має, на перший погляд, негативний результат – зменшення податкових надходжень до бюджету, однак, зниження ставки податку стимулює активізацію підприємництва, а отже, зростання бази оподаткування і загального обсягу податкових надходжень до бюджету, що і є метою стратегічного регулювання. Це так званий "ефект Лаффера", що характеризує використання податку на прибуток у якості непрямого економічного регулятора. Ефект Лаффера полягає в тому, що зростання податкового тягаря має економічну межу, після якої настає згортання інвестиційної діяльності. З іншого боку, для стимулювання виробничої діяльності необхідне зниження ставки податку на прибуток підприємств. У результаті зниження податкового тягаря починається активізація бізнесу, розширення виробництва і споживання. Усе це в перспективі означає збільшення бази оподаткування, а значить в остаточному підсумку – збільшення податкових надходжень до бюджету [166].

Однак, незважаючи на це, у проекті Податкового кодексу України, як вже було відмічено, рівень основної ставки податку на прибуток залишився без змін і вже п'ятий рік поспіль складає 25%.

На відміну від України, Європейські країни з високим рівнем економічного розвитку суперничають одна перед одною, знижуючи ставку податку на прибуток юридичних осіб (корпоративного податку) у боротьбі за іноземні інвестиції. Так у країнах Євросоюзу за останні дванадцять років рівень ставок корпоративного податку по країнах-членах ЄС-27, ЄС-25 і ЄП-13 зменшився відповідно на 10,8%, 9,6% і 10,0% (рис. 3.1).

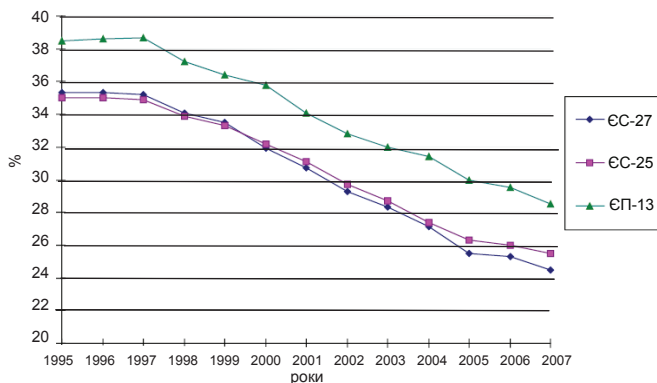


Рис. 3.1. Динаміка рівня ставок корпоративного податку по країнах-членах ЄС за період 1995-2007 рр. (складено з використанням матеріалів [338, с. 92])

Це можна пояснити прагненням цих держав оподатковувати головним чином доходи, що перерозподіляються на потреби особистого споживання, тим самим стимулюючи інвестиційну активність.

На сьогоднішній день ставки корпоративного податку досить відрізняються в різних зарубіжних країнах, зокрема і країнах-членах Євросоюзу, незважаючи на прийнятий ще в 1992 року пункт рекомендацій, що стосується уніфікації податку на прибуток у рамках країн-членів ЄС: "Увести мінімальну, ставку корпоративного податку в 30% і максимальну ставку в 40%, включаючи і місцеві податки на підприємницький дохід" [185, 336].

Сучасний рівень ставок корпоративного податку в країнах-членах Євросоюзу приведений у табл. 3.3. При цьому, під розглянутими в табл. 3.3 ставками корпоративного податку мається на увазі максимальна базова податкова ставка з урахуванням усіх відповідних додаткових податків і зборів (включаючи регіональні і місцеві).

Таблиця 3.3

Ставки корпоративного податку у країнах-членах Євросоюзу в 2007 році (складено з використанням матеріалів [338, с. 92])

№ п/п	Країна	Ставка корпоративного податку, %	№ п/п	Країна	Ставка корпоративного податку, %
1	2	3	4	5	6
1	Бельгія	34.0	17	Мальта	35.0
2	Болгарія	10.0	18	Нідерланди	25.5
3	Чеська Республіка	24.0	19	Австрія	25.0

1	2	3	4	5	6
4	Данія	28.0	20	Польща	19.0
5	Німеччина	38.7	21	Португалія	26.5
6	Естонія ¹	22.0	22	Румунія	16.0
7	Ірландія	12.5	23	Словенія	23.0
8	Греція	25.0	24	Словаччина	19.0
9	Іспанія	32.5	25	Фінляндія	26.0
10	Франція	34.4 [*]	26	Швеція	28.0
11	Італія	37.3	27	Великобританія	30.0
12	Кіпр	10.0	28	Норвегія (не член ЄС)	28.0
13	Латвія	15.0		ЄС-27	24.5
14	Литва	18.0		ЄС-25	25.5
15	Люксембург	29.6		ЄП-13	29.0
16	Угорщина	18.6			
Найвищий рівень ставки корпоративного податку			38,7		
Найнижчий рівень ставки корпоративного податку			10,0		

^{*} Для нерозподіленого прибутку в Естонії з 2000 р. діє нульова ставка податку.

^{**} Дана ставка застосовується до компаній з товарообігом більше 7 630 000 євро.

Аналіз діючих ставок корпоративного податку в країнах-членах Євросоюзу свідчить, що найвищий рівень ставки корпоративного податку складає 38,7% (у **Німеччині**), найнижчий – 10,0% (у **Болгарії** і **Кіпрі**), а середній рівень по країнах-членах ЄС-27, ЄС-25 і ЄП-13 складає відповідно 24,5%, 25,5%, 29,0% (що досить наближено до діючої вітчизняної ставки податку на прибуток підприємств).

Крім того, необхідно відзначити все ще існуючі розходження в рівні ставок корпоративного оподаткування між країнами-старими членами Євросоюзу і новими членами Євросоюзу. Так, різниця в ставці корпоративного податку у середньому по ЄП-13 (середній рівень ставки дорівнює 29,0%) і по країнах, що нещодавно вступили до Євросоюзу (середній рівень ставки дорівнює 20,4%) складає біля дев'яти відсоткових пунктів. Таким чином, податкові умови ведення бізнесу в країнах – нових членах ЄС виявляються краще, ніж у ЄП-13. Дані обставини є однією з головних причин перебазування підприємств із країн Євросоюзу з більш високим рівнем податкового навантаження в держави Центральної Європи, що нещодавно вступили до Євросоюзу.

Аналіз діючих ставок корпоративного податку в зарубіжних країнах свідчить, що в більшості країн (як і в Україні) ставки є пропорційними, за винятком Великобританії та США.

Так, у Великобританії ставка залежить від суми оподаткованого прибутку, при цьому розмір прибутку (за даними 2004 року) до 10 000 фунтів стерлінгів (GBR) не оподатковується. Мінімальна ставка податку у цій шкалі складає 19%, а максимальна – 30%), при цьому максимальна ставка знаходиться не в кінці шкали, а в її середині, зокрема; прибуток від 10 001 до 50 000 GBR оподатковується за ставкою 23,75%; від 50 001 до 300 000 GBR – 19%; від 300 001 до 1 500 000 GBR – 32,75%; більше 1500000 GBR оподатковується за ставкою 30% [185, 336].

Певною мірою схожа зі шкалою ставки оподаткування корпоративним податком у Великобританії шкала оподаткування податку на прибуток корпорацій, що застосовується в США. Ставка податку також залежить від суми оподаткованого прибутку (мінімальна ставка складає 15%, а максимальна – 34%), при цьому максимальна ставка в загалом прогресивній шкалі оподаткування також знаходиться в середині [185, 336].

Необхідно відзначити, що незважаючи на досить високий рівень ставок корпоративного податку в розвинутих країнах, у багатьох з них, для стимулювання підприємницької активності, розвитку малого і середнього бізнесу, підприємства, що мають дохід нижче визначеної межі, платять податок по зниженій ставці.

Наприклад, у Франції базова ставка корпоративного податку, що дорівнює (за даними 2007 р.) 34,4%, застосовується до великих компаній, що мають товарообіг більше 7 630 тис. євро, а з 2000 р. ще й прибуток більше 2 289 тис. євро. А малі і середні компанії застосовують стандартну ставку корпоративного податку – 33,3 % [338].

У Португалії для малих підприємств ставка корпоративного податку (за даними 2004 р.) складає 20% [185, 336].

У Нідерландах, якщо платник податків має оподатковуваний прибуток (за даними 2004 р.) до 22 689 євро, то він застосовує знижену ставку корпоративного податку – 29%, а якщо дохід більше граничної суми, то застосовується основна ставка [185, 336].

В Іспанії також застосовується знижена ставка корпоративного податку до компаній (за даними 2004 р.), що мають товарообіг, розмір якого не перевищує шістьох мільйонів євро. Частина їх прибутку в розмірі, що дорівнює 90 151,81 євро обкладають корпоративним податком за ставкою 30% [185, 336].

У Бельгії при основній ставці корпоративного податку (за даними 2004 р.) 33,99% (з урахуванням спеціального антикризового податку 3%, що зобов'язані платити всі організації), також діє прогресивна шкала ставок для підприємств з оподатковуваним доходом до 322,5 тис. євро. Розмір ставок при цьому залежить від величини доходів і складає (з урахуванням антикризового податку): для оподаткованого доходу не більш 25 000 євро – 24,98%; від 25 001 до 90 000 євро – 31,93%; від 90 001 до 322 500 євро – 35,54% [185, 336].

Виходячи із світового досвіду корпоративного оподаткування, як вже зазначалося [276], вважаємо доцільним застосування в українській практиці оподаткування знижених ставок податку на прибуток для новостворених, малих та середніх підприємств, що сприятиме стимулюванню підприємницької активності, розвитку малого та середнього бізнесу.

Також достатньо цікавим для застосування у вітчизняному оподаткуванні є зарубіжний досвід, зокрема країн-членів Євросоюзу, щодо поступового зниження основної ставки податку на прибуток підприємств, з метою посилення стимулювання інвестиційної активності в Україні та залучення іноземних інвестицій.

3.1.3. Стимулювання енергозбереження

Серед напрямків державної економічної політики особливе місце займає стимулювання раціонального використання ресурсів. В Україні ця проблема здобуває особливу актуальність відносно енергоресурсів у зв'язку з обмеженими їхніми запасами й високою залежністю від імпорту. Життєво важливе значення раціонального використання енергоресурсів у нашій країні обумовлено ще й тим, що енергоємність ВВП в Україні в 2,5-4 рази перевищує аналогічний показник розвинених країн [302, с. 8].

Енергозбереження – діяльність (організаційна, наукова, практична, інформаційна), яка спрямована на раціональне використання та економне витрачання первинної та перетвореної енергії і природних енергетичних ресурсів у національному господарстві і яка реалізується з використанням технічних, економічних та правових методів [42].

Спроба реалізувати механізм стимулювання енергозбереження за допомогою податку на прибуток була здійснена в 2007 році, коли був прийнятий Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо стимулювання заходів з енергозбереження" [43]. Цим Законом були внесені зміни до ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9] та встановлені два види пільг з податку на прибуток (рис. 3.2):

1) пільга, спрямована на стимулювання виробництва енергозберігаючого обладнання (пп. 7.21.1 Закону [9]);

2) пільга, спрямована на стимулювання реалізації енергоефективних проектів та здійснення енергозберігаючих заходів (пп. 7.21.2 Закону [9]).

Теоретично ці пільги діють з 1 січня 2008 року, однак досі відсутні деякі необхідні для застосування пільг підзаконні акти, які має затвердити Кабінет Міністрів України (КМУ).

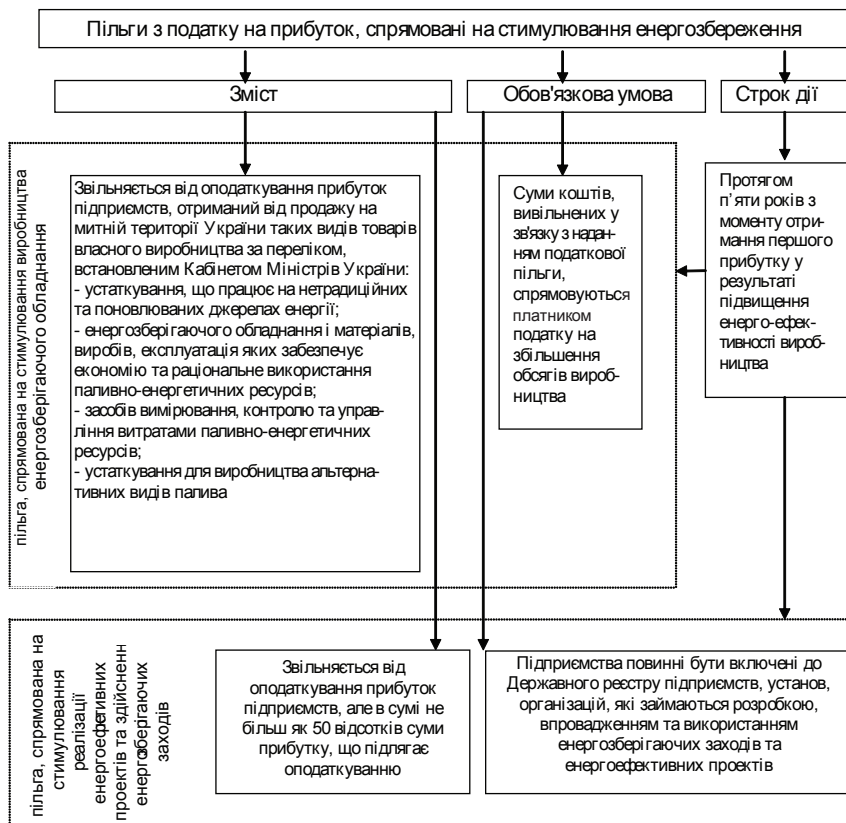


Рис. 3.2. Податкові пільги щодо стимулювання енергозбереження

Так, на виконання Закону [43] КМУ затвердив Порядок включення підприємств до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів [84]. Однак для функціонування пільг з податку на прибуток щодо стимулювання енергозбереження КМУ необхідно ще затвердити Перелік видів товарів власного виробництва, прибуток від продажу яких звільняється від оподаткування.

Перша пільга, що спрямована на стимулювання виробництва енергозберігаючого обладнання, по суті є різновидом податкових канікул. Недоліком цієї пільги є необхідність ведення окремого податкового обліку, що створює додаткові труднощі як для платників податків, так і для контролюючих органів.

Проект Податкового кодексу України [101], також передбачає надання пільг по податку на прибуток з метою стимулювання енергозбереження (п. 11.11 Розділ 3).

Порівняльний аналіз норм Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9] і проекту Податкового кодексу [101] наведений у табл. 3.4 [187].

Порівняльний аналіз свідчить, що характер запропонованих у проекті Податкового кодексу пільг не змінюється – по суті, мають місце "модифіковані" податкові канікули, незважаючи на деякі уточнення й коригування. Такий механізм стимулювання енергозбереження має цілий ряд істотних недоліків:

по-перше, наявність істотного тимчасового розриву між моментом здійснення витрат платника з реалізації відповідного заходу й моментом зменшення його податкових зобов'язань, що настає тільки при одержанні прибутку від продажу енергоефективних товарів;

по-друге, і в чинному Законі [9] і в проекті Податкового кодексу [101] присутній цілий ряд норм непрямой дії. Це дає можливість, у даному випадку Кабінету Міністрів України, встановлювати додаткові правила надання пільг, які часто спотворюють суть законів;

по-третє, спірною представляється економічна доцільність і ефективність такої пільги. Як відомо, обсяг попиту хоч і залежить від ціни товару, але він є величиною небезмежною. Перенасичення ринку товарами, на які поширюється пільга, спочатку буде позитивно впливати на зменшення ціни, однак коли ціна знизиться до рівня беззбитковості, підприємства не зможуть скористатися пільгою, робити таку продукцію їм буде не вигідно й вони відмовляться від її виробництва. При цьому не цілком обґрунтованим представляється залежність пільги від зростання обсягу виробництва, тому що такий підхід буде впливати тільки на кількість, а не на якість виробленого товару.

Таблиця 3.4

**Порівняльний аналіз пільг з податку
на прибуток підприємств, що стимулюють енергозбереження
в чинному й перспективному законодавстві**

Критерій	Закон про оподаткування прибутку підприємств [9]	Проект Податкового кодексу [101]
1	2	3
1. Пільга,	спрямована на стимулювання виробництва енергозберігаючого статкування	виробництва енергозберігаючого статкування
Зміст	Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України товарів власного виробництва по переліку, установленому КМУ	Звільняється від оподаткування 80% прибутку підприємств, отриманої від продажу на митній території України товарів власного виробництва по переліку, установленому КМУ

Закінчення табл. 3.4

1	2	3
Види пільгового товару	Устаткування, що працює на нетрадиційних і поновлюваних джерелах енергії	
	Енергозберігаюче устаткування й матеріали, виробли, експлуатація яких забезпечує економію й раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів	
	Засоби вимірювання, контролю й управління витратами паливно-енергетичних ресурсів	
	Устаткування для виробництва альтернативних видів палива	
Обов'язкова умова	Сума коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, направляється до складу валових доходів або звільняються від оподаткування	Сума коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, направляється платником податків на збільшення обсягів виробництва в порядку, установленому КМУ
	Платник податків повинен вести окремий облік доходів, які не включаються до складу валових доходів або звільняються від оподаткування	Платник податків повинен забезпечити окремий облік прибутку або збитку, отриманих від продажу на митній території товарів, на які поширюється пільга
Термін дії	Протягом п'яти років з моменту одержання першого прибутку в результаті підвищення енергоефективності виробництва	Не обмежений
2. Пільга, спрямована на стимулювання реалізації енергоефективних проектів і здійснення енергозберігаючих заходів		
Зміст	Звільняється від оподаткування прибуток у сумі не більше 50% суми прибутку, що підлягає оподаткуванню	Звільняється від оподаткування 50% прибутку, отриманого від здійснення енергозберігаючих заходів і реалізації енергоефективних проектів
Кому надається	Підприємствам, включеним до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, що займаються розробкою, впровадженням і використанням енергозберігаючих заходів і енергоефективних проектів	
Термін дії	Протягом п'яти років з моменту одержання першого прибутку в результаті підвищення енергоефективності виробництва	Не обмежений

Слід відзначити, що зміст першої пільги, спрямованої на стимулювання виробництва енергозберігаючого встаткування, у Законі [9] полягає у звільненні від оподаткування 100% прибутку підприємств, отриманого від продажу відповідних товарів, тоді як у проекті Податкового кодексу [101] звільняється від оподаткування тільки 80% прибутку. Такий крок знижує стимулюючий ефект даної пільги, однак дозволяє державі одержувати хоч якісь надходження податку на прибуток від реалізації на митній території відповідних товарів і покривати видатки на податкове адміністрування.

Що ж стосується другої пільги, то вона є різновидом таких пільг, як зменшення суми податку, яка підлягає сплаті. Але недосконалим є формулювання "звільняється від оподаткування прибуток у сумі не більш 50%",

тому що не встановлено хто й за якими критеріями визначає розмір прибутку, що звільняється від оподаткування. Слід зазначити, що цей недолік у проекті Податкового кодексу [101] усунутий: в ньому передбачається звільнення від оподаткування не в розмірі "не більше 50%" усього прибутку підприємств, включених у спеціальний Державний реєстр, а 50% прибутку, отриманого такими підприємствами. Іншими словами, розмір пільги пропонується встановити на законодавчому рівні.

У діючому сьогодні законодавстві не встановлено, на збільшення обсягів виробництва яких товарів і в якому періоді повинна бути спрямована вивільнена сума коштів. Натомість у Проекті [101] додано, що сума коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкової пільги, направляється платником податків на збільшення обсягів виробництва в порядку, установленому КМУ.

Таким чином, модифікація передбачених чинним законодавством податкових пільг у проекті Податкового кодексу не усуває всі негативні моменти, пов'язані із застосуванням модифікованих податкових канікул для стимулювання енергозбереження.

Розробку інструментів податкового стимулювання енергозбереження уявляється доцільним вести за трьома напрямками такого стимулювання.

1. Мотивація економії паливно-енергетичних ресурсів при здійсненні підприємницької діяльності. Для стимулювання цього напрямку уявляється необхідним дослідити можливість та ефективність використання таких потенційних інструментів податкового регулювання:

обмеження щодо віднесення витрат на споживання паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР) до складу валових витрат лише в межах встановлених норм, при цьому перевитрати ПЕР не будуть зменшувати об'єкт оподаткування; зменшення ставки податку на прибуток для підприємств, які ефективно використовують ПЕР;

прирідний податковий кредит у вигляді зменшення суми податкових зобов'язань платника на частку суми економії ПЕР.

2. Стимулювання розробок у сфері енергоефективності та виробництва енергоефективного обладнання та матеріалів. Перспективними інструментами податкового регулювання цього напрямку забезпечення енергоефективності є:

часткове звільнення від оподаткування прибутку підприємств, що займаються розробкою та виробництвом енергоефективного обладнання (або прибутку від реалізації відповідних проектів);

зменшення ставки податку на прибуток для таких підприємств (розробок); податковий кредит або податкова знижка на часткову суму капітальних витрат, пов'язаних з цими розробками.

3. Стимулювання впровадження енергоефективних заходів та обладнання. Для цього напрямку можна застосовувати такі пільги з податку на прибуток:

"податкові канікули" – звільнення суб'єкта господарювання на визначений час від сплати податків за умови направлення всього прибутку або

визначеної його частини на впровадження енергозберігаючих технологій. Також "податкові канікули" можуть застосовуватися до прибутку, одержаного за рахунок впровадження енергозберігаючих технологій. Недоліком цієї пільги, як було сказано вище, є необхідність ведення окремого податкового обліку, що створює додаткові труднощі як для платників податків, так і для контролюючих органів;

зниження ставки податку на прибуток підприємств, які використовують енергозберігаючі технології. Такий механізм не гарантує зниження споживання ресурсів, тому доцільно застосовувати понижуючі коефіцієнти до ставки податку залежно від ступеня економії паливно-енергетичних ресурсів;

податковий кредит – зменшення податкових зобов'язань на повну або часткову величину відповідних витрат капітального характеру. При стимулюванні впровадження енергозберігаючих технологій доцільно використовувати об'ємний податковий кредит, який полягає у зменшенні суми податкових зобов'язань на загальну суму витрат на придбання енергозберігаючих технологій. Такий вид стимулювання може стати найбільш значущим для платників податків, тому що надає додаткові кошти для впровадження енергозберігаючих технологій. При цьому в майбутньому це дасть зростання надходження податку на прибуток, тому що сприяє зниженню собівартості, а значить і зростанню прибутку;

податкова знижка – віднесення частини капітальних витрат на придбання енергозберігаючих технологій до валових;

прискорена амортизація – встановлення підвищених норм та скороченого (порівняно зі звичайним порядком) періоду амортизації, що дозволить платникові збільшити в кожному податковому періоді використання енергозберігаючих основних фондів суми амортизації, та зменшити об'єкт оподаткування.

Слід зазначити, що перелік можливих податкових пільг не є вичерпним. Таким чином, можливості стимулювання енергозбереження за допомогою податку на прибуток достатньо широкі. Їх реалізація дозволила б зміцнити енергетичну безпеку України та знизити енергоємність ВВП, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної продукції.

3.1.4. Регулювання соціальних процесів

Традиційно вважається, що податок на прибуток найбільшою мірою (порівняно з іншими податками сучасних податкових систем) впливає на підприємницьку активність суб'єктів господарювання. Разом з тим, цей податок має значний регулятивний потенціал, з точки зору соціальних процесів як на рівні самого підприємства, так і за його межами.

3. Варналій та ін. виділяють два напрямки впливу податку на прибуток на регулювання соціального розвитку [271, с.113-115]:

забезпечення соціального захисту (в яких найбільшу питому вагу мала пільга у вигляді звільнення від оподаткування підприємств громадських організацій інвалідів – 56,8% для умов 2003 року);

пільги гуманітарного спрямування (право платників на віднесення добровільних пожертвувань, а також витрат на підготовку та перепідготовку працівників до валових витрат виробництва й обігу).

Наведений підхід, на думку авторів, є достатньо вузьким та не охоплює всіх аспектів досліджуваного впливу.

Аналіз чинної редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств [9] дозволяє виділити такі основні групи інструментів податкового регулювання соціальних процесів за напрямками:

1. Підтримка та розвиток соціальної інфраструктури підприємств.
2. Соціальна та трудова реабілітація інвалідів.
3. Заохочення добровільних пожертвувань та меценатства.
4. Стимулювання виробництва соціально-значимих товарів.
5. Стимулювання підвищення освітнього рівня працівників.
6. Заохочення розвитку довгострокового страхування життя громадян та недержавного пенсійного страхування.

Розглянемо наведені напрямки податкового регулювання соціального розвитку більш докладно.

Серед проблем соціального розвитку підприємств однією з найбільш важливих є проблема створення, розвитку та обслуговування власних об'єктів соціальної інфраструктури.

Українським підприємствам у спадщину від Радянського Союзу залишилася велика та розгалужена система соціальної інфраструктури, яка вимагала значних витрат на її підтримку й розвиток. У більшій частині об'єкти соціальної інфраструктури протягом неповних двох останніх десятиріч були передані на баланс органів місцевого самоврядування, приватизовані та перепрофільовані. Однак проблема залишилася невирішеною, оскільки суттєва частина об'єктів соціального призначення все ще належить платникам податку.

Інтереси як держави, так і суб'єктів господарювання щодо самого існування та розвитку соціальної інфраструктури є суперечливими.

З одного боку, фінансування витрат, пов'язаних із соціальною інфраструктурою традиційно відноситься до функцій держави. Утримання розвиненої мережі об'єктів соціального призначення, не відповідає в більшості випадків профілю основної їх діяльності, відволікає кошти власників на цілі, не пов'язані зі здійсненням виробничо-господарської діяльності, та вимагає істотних витрат як капітального, так і поточного характеру.

Такий підхід був цілком зрозумілим, коли у власності держави знаходилися всі об'єкти виробничо-господарського та соціального призначення, а джерелами існування соціальної інфраструктури були кошти держави (або пряме бюджетне фінансування або непряме фінансування за рахунок коштів державних підприємств, які не вилучалися у них, а залишалися на ці цілі).

Але після масштабної приватизації державного майна переважна більшість підприємств була приватизована разом з їх соціальною інфраструктурою, внаслідок чого функція держави щодо її утримання перейшла до нових власників.

Враховуючи незадовільний фінансовий стан більшості промислових підприємств, основним напрямком державної політики в цій сфері є поступове передання таких об'єктів до комунальної або загальнодержавної власності, однак на практиці цей процес суттєво уповільнюється внаслідок недостатності коштів місцевих бюджетів та позиції територіальних громад. Особливо гостро ця проблема стоїть для містоутворюючих підприємств, соціальна інфраструктура яких за своїми масштабами суттєво перевищує мережу об'єктів соціального призначення, що знаходяться в комунальній або загальнодержавній власності.

З іншого боку, наявність у великих промислових підприємств власної соціальної інфраструктури може розглядатися як джерело додаткових благ соціального характеру для працівників таких суб'єктів господарювання, що створює додаткову мотивацію для найманих робітників і становить одну з конкурентних переваг, з точки зору забезпечення стабільності трудового колективу. В цих умовах зацікавленість підприємств та їх власників щодо збереження у складі суб'єктів господарювання таких об'єктів може перевищити їх бажання зменшити непродуктивні витрати на утримання соціальної інфраструктури.

Перший з інструментів цієї групи спрямований на **стимулювання процесу передання об'єктів соціальної інфраструктури, які знаходяться на балансі підприємств, до комунальної або загальнодержавної власності.**

Його сутність полягає в тому, що чинним законодавством передбачене звільнення від оподаткування податком на прибуток вартості отриманих об'єктів соціальної інфраструктури, що передаються з балансу підприємств без оплати. Вартість таких безоплатно отриманих платником податку основних фондів відповідно до пп. 4.2.15 Закону [9] не підлягає включенню до валового доходу отримувачів, якщо вони передаються з метою їх подальшої експлуатації.

Чинним законодавством передбачено три випадки для застосування цієї норми (рис. 3.3):

1) такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади. В цьому випадку призначення основних фондів (виробниче або соціальне) та їх об'єктний склад значення не мають;

2) об'єкти енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційні мережі отримуються спеціалізованими експлуатуючими підприємствами відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень. Цей випадок стосується вичерпного переліку об'єктів соціальної інфраструктури, при цьому обов'язковими вимогами є відповідний статус одержувача та наявність рішення органу місцевої виконавчої влади;

3) отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, перелік яких міститься у пп. 5.4.9 Закону [9], що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок.

Слід зазначити, що паралельно застосовується близька за змістом пільга з ПДВ (відповідно до пп. 3.2.9 Закону [271] не включаються в об'єкт оподаткування операції з безоплатної передачі у державну власність чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або у їх спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку).



Рис. 3.3. Випадки, коли безоплатно отримані об'єкти соціального призначення не включаються у валовий дохід одержувача

Разом з тим, переліки об'єктів соціальної інфраструктури для цілей ПДВ та податку на прибуток підприємств дещо відрізняються (табл. 3.5), що, на погляд авторів, ускладнює застосування цих пільг та потребує уніфікації:

По-перше, для цілей оподаткування прибутку додатковою умовою для не включення вартості об'єкта у валовий дохід є відсутність надання платних послуг та іншої комерційної діяльності. Ця вимога поширюється на: дитячі музичні та художні школи, школи мистецтв; пункти медичного обстеження; спортивні зали і площадки, що використовуються для фізич-

ного оздоровлення та психологічного відтворення працівників; клуби та будинки культури; дитячі табори відпочинку (для яких додатково введена умова щодо заборони надання їх в оренду).

Таблиця 3.5

Об'єкти соціальної інфраструктури, щодо яких застосовуються податкові пільги

Податок на прибуток підприємств	ПДВ
дитячі ясла або садки	заклади дошкільного виховання
дитячі, музичні та художні школи, школи мистецтв	дитячі музичні та художні школи
дитячі табори відпочинку	дитячі табори відпочинку
заклади охорони здоров'я, пункти безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам	заклади охорони здоров'я, пункти медичного огляду, профілактики та допомоги працівникам
спортивні зали і площадки, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відтворення працівників,	спортивні зали та майданчики, стадіони
клуби і будинки культури (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів)	клуби та будинки культури
заклади середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку	заклади середньої та середньої професійної освіти
багатоквартирний житловий фонд, включаючи гуртожитки, одноквартирний житловий фонд у сільській місцевості та об'єкти житлово-комунального господарства, які перебувають на балансі юридичних осіб, щодо яких платником податку прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад	об'єкти житлово-комунального господарства, у тому числі мережі постачання електроенергії, газу, тепла, води та водовідведення; будівлі і споруди, призначені для їх обслуговування (котельні, бойлерні, каналізаційні та водопровідні споруди, колектори та їх обладнання); пожежні депо та протипожежна техніка і обладнання
приміщення, що використовуються платником податку для організації харчування працівників	бібліотеки та бібліотечні колектори

По-друге, в переліку об'єктів, безоплатне передання яких не оподатковується ПДВ, не згадуються: школи мистецтв (хоча ці заклади за своєю діяльністю близькі до дитячих художніх шкіл, в Законі [9] вони вказані окремо); заклади підвищення кваліфікації працівників такого платника податку; приміщення, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку, а також об'єкти багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості. Таким чином, при безоплатній передачі цих об'єктів з балансу підприємств, що їх утримували (за відсутності відповідного рішення КМУ, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування), ПДВ сплачу-

ється на загальних підставах, незважаючи на пільговий характер оподаткування прибутку їх отримувачів.

По-третє, передання деяких об'єктів соціальної інфраструктури здійснюється в пільговому порядку щодо ПДВ, та не має пільг для отримувачів – підприємств комунальної власності, з точки зору оподаткування прибутку. До таких об'єктів відносяться: стадіони; бібліотеки та бібліотечні колектори; пожежні депо та протипожежна техніка і обладнання.

По-четверте, обидва переліки не містять таких об'єктів соціальної інфраструктури, як: будинки відпочинку, туристичні бази та інших подібних закладів. Тому при безоплатному переданні цих та інших не згаданих у переліках об'єктів для того підприємства, яке їх передає, виникають податкові зобов'язання з ПДВ, а отримувач має включити їх у валовий дохід за звичайними цінами.

Що стосується об'єктів житлово-комунального господарства, які є в обох переліках, слід відзначити більшу їх деталізацію для цілей не включення в об'єкт оподаткування з ПДВ, де окремо згадані мережі постачання електроенергії, газу, тепла, води та водовідведення; будівлі і споруди, призначені для їх обслуговування (котельні, бойлерні, каналізаційні та водопровідні споруди, колектори та їх обладнання). Разом з тим, цей перелік не є вичерпним, тому за такими об'єктами застосовується пільговий режим як з ПДВ, так і з податку на прибуток.

Очевидно, що єдиний підхід до державного регулювання процесів передавання таких об'єктів потребує узгодження їх складу в обох законодавчих актах.

Додатковою умовою для звільнення від обкладення податком на прибуток підприємств вартості безоплатно отриманих об'єктів багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, які перебувають на балансі юридичних осіб, є наявність документально оформленого рішення платника податку про їх передачу на баланс місцевих рад. Причому це рішення має бути прийняте не в односторонньому порядку, тобто необхідною умовою є його узгодження з відповідним органом місцевого самоврядування. Цей механізм призначений для прискорення процесу передавання об'єктів соціальної інфраструктури з балансів підприємств.

Наступний інструмент податкового регулювання спрямований на **стримування суб'єктів господарської діяльності від розширення власної мережі об'єктів соціального призначення.**

Витрати на придбання або самостійне спорудження об'єктів соціальної інфраструктури, які класифікуються як невикористані основні фонди, на відміну від витрат капітального характеру, пов'язаних з виробничо-господарською діяльністю, не підлягають амортизації в податковому обліку, що не дає змогу платникові зменшувати податкові зобов'язання з податку на прибуток. Аналогічний підхід використовується в податковому обліку витрат на ремонти та інші види поліпшень основних невикористаних фондів соціального призначення. Тобто, кошти, вкладені у виробничі основні фонди, використовуються з більшою ефективністю, ніж у варіанті вкладення їх у розвиток соціальної сфери.

Додатково слід зазначити, що у випадку придбання або самостійного виготовлення капітальних об'єктів соціальної інфраструктури, платник не має права на формування податкового кредиту з ПДВ по понесених витратах, оскільки право на податковий кредит пов'язане із використанням капітальних активів виключно для здійснення господарської діяльності. Тому сплачена сума ПДВ стає своєрідною 20-відсотковою нічим не компенсованою надбавкою до ціни придбання об'єкта соціального призначення. Але в ситуації, коли після використання такий об'єкт знов продається, податкові зобов'язання нараховуються за ставкою 20% від вартості продажу, але не нижче за звичайну ціну, тобто без врахування ПДВ, сплаченого при придбанні такого об'єкта.

Третій інструмент, вбудований в конструкцію податку на прибуток підприємств, призначений для **полегшення фінансових наслідків експлуатації основних фондів соціального призначення**, які перебувають на балансі суб'єктів господарювання, та пов'язана із податковим обліком валових витрат. Механізм віднесення поточних витрат, зв'язаних з експлуатацією та утриманням об'єктів соціальної інфраструктури, залежить від конкретного призначення таких основних фондів.

1. Основні фонди соціальної інфраструктури, щодо яких застосовується пільга у вигляді не включення їх вартості у валовий дохід одержувача при безоплатній передачі таких об'єктів (пп. 5.4.9 Закону [9]). Перелік таких об'єктів соціальної інфраструктури наведений на рис. 3.4. Відносно таких об'єктів платник має змогу включити у валові витрати (а це, в свою чергу, дозволяє зменшити базу оподаткування за податком на прибуток підприємств) витрати на їх утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності, за умови, що вони знаходились на балансі платника та утримувались ним на момент введення в дію Закону [9], тобто станом на 1 липня 1997 року.

Єдиним виключенням з цього правила є податковий облік витрат на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства. Ці витрати можна відносити до валових витрат при дотриманні додаткової умови: щодо таких об'єктів платником податку має бути прийняте документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад.

Це означає, що держава бере на себе 25% витрат на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності за тими об'єктами, які належали платникові на момент встановлення чинних правил оподаткування. Якщо ж об'єкти цієї групи придбані (побудовані) платником після 01.07.1997 р. (тобто в період дії Закону [9]), їх утримання, експлуатація та забезпечення основної діяльності здійснюється за власний рахунок платника без зменшення його податкових платежів за податком на прибуток.

Наведений механізм має "вирівнювальний" характер – він певною мірою стримує платників від розширення соціальної інфраструктури, але дозволяє зменшити базу оподаткування за тими об'єктами, які дісталися підприємству "у спадщину" від минулих часів.

2. Пункти медичного огляду найманих працівників, наявність яких зумовлена законодавством або колективними договорами, укладеними згідно із законом. Витрати на їх утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності можна відносити у валові витрати незалежно від того, з якого моменту ці об'єкти знаходяться на балансі платника. Разом з тим, проведення встановлених законодавством медичних оглядів найманих працівників обумовлене особливостями здійснюваного виду виробничо-господарської діяльності, і тому, відповідні витрати слід розглядати не як витрати на соціальні цілі, а як витрати, понесені у зв'язку з охороною праці, які включаються у валові витрати на підставі пп. 5.2.1 Закону [9].

3. Приміщення житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян чи здавання таких приміщень в оренду (найм) стороннім громадянам або організаціям; а також легкові автомобілі, побутові літальні апарати, моторні човни, катера і яхти, призначені для відпочинку, що належать платникам податку, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного чи туристичного обслуговування сторонніх громадян або організацій, а також якщо ці засоби належать спортивним організаціям і використовуються як спортивне знаряддя.

При дотриманні наведених умов витрати на утримання і експлуатацію таких об'єктів відносяться до валових витрат відповідних платників, але в цих випадках перелічені об'єкти не є об'єктами соціальної інфраструктури, тобто розглядаються як виробничі основні фонди.

Якщо приміщення житлового фонду (крім житлового фонду, віднесеного до першої групи), побутові літальні апарати, моторні човни, катери і яхти, призначені для відпочинку, використовуються з іншими цілями, або іншими платниками податку, до валових витрат можна відносити тільки витрати на оплату праці, пов'язані з експлуатацією та утриманням цих об'єктів. Усі інші поточні витрати здійснюються виключно за рахунок власних коштів відповідних платників.

4. Легкові автомобілі. Витрати на їх експлуатацію та утримання мають суттєву специфіку в податковому обліку з податку на прибуток, обумовлену подвійним характером напрямків можливого використання таких об'єктів.

Витрати, пов'язані з стоянкою та паркуванням легкових автомобілів, а також 50 % витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів. При цьому платник податку звільняється від обов'язків доведення зв'язку таких витрат з його господарською діяльністю.

Таким чином, податкове регулювання соціальної інфраструктури підприємств має суттєві внутрішні суперечності та спрямоване на поступове її згортання та передачу відповідних об'єктів та функцій відповідним спеціалізованим підприємствам та установам, незалежно від інтересів платників та територіальних громад.

Виходячи з викладеного, напрямки вдосконалення податкового регулювання соціальної інфраструктури можуть бути сформульовані наступним чином:

уніфікація класифікації об'єктів соціальної інфраструктури в цілях оподаткування податком на прибуток та ПДВ, що дозволить забезпечити рівні права обох партнерів в операціях безоплатної їх передачі з балансу суб'єктів господарювання;

диференційований підхід до податкового обліку витрат, пов'язаних з утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, залежно від рішення платника щодо доцільності подальшої експлуатації таких об'єктів та розвитку соціальної інфраструктури з урахуванням ролі платника в реалізації соціальної політики територіальної громади. Для містоутворюючих підприємств, які зацікавлені в розвитку власної соціальної інфраструктури, доцільним є виключення обмеження щодо віднесення витрат на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності нових об'єктів соціального призначення до валових витрат.

Другий напрямок податкового регулювання соціальних процесів – **соціальна та трудова реабілітація інвалідів** – реалізований у Законі [9] за допомогою спеціальної пільги у вигляді звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами громадських організацій інвалідів.

Необхідно зазначити, що одночасно з пільговим оподаткуванням прибутку такі підприємства мають також пільги з ПДВ, плати за землю та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які докладно розглянуті в [188].

Загальна спрямованість цих пільг, які в сукупності створюють спеціальний режим оподаткування – зменшення податкового навантаження для підприємств та організацій, які спеціалізовані на використанні праці осіб з обмеженими можливостями. Чинним законодавством передбачені спеціальні вимоги до підприємств та організацій громадських організацій інвалідів (рис. 3.4).

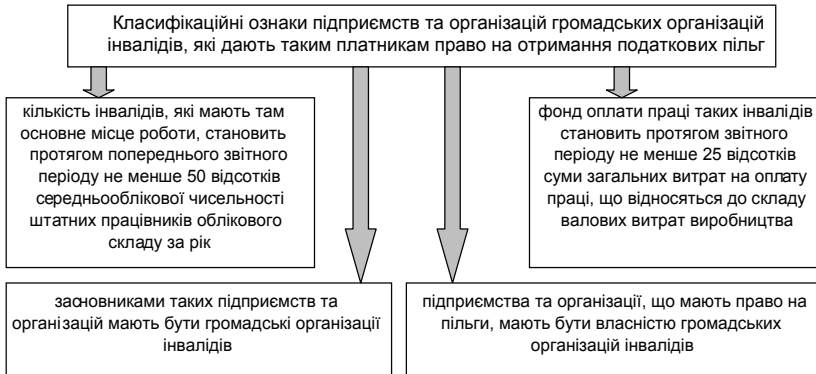


Рис. 3.4. Спеціальні вимоги до підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, що мають право на отримання

Обмеження щодо частки працюючих інвалідів у персоналі підприємства запроваджене з метою запобігання штучного отримання пільгових умов оподаткування за рахунок залучення інвалідів на умовах сумісництва. Правда, поняття "основне місце роботи" з відміною Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" у законодавстві не визначене, однак на практиці критерієм основного місця роботи виступає запис у трудовій книжці. Обмеження за середньою чисельністю інвалідів встановлене на основі застосування показника середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу. При цьому кількість днів на тиждень або кількість годин на день (у випадку залучення інвалідів на умовах скороченого робочого тижня або скороченого робочого дня) ніякого значення з точки зору цього обмеження не має.

З 1 січня 2006 року після вступу в силу наказу Держкомстату України від 28 вересня 2006 року № 286, яким було затверджено нову Інструкцію зі статистики кількості працівників, цей показник замінено новим показником – "середньооблікова кількість штатних працівників". Відповідно змінено й методику його визначення.

Принциповим є те, що при розрахунку цього показника тепер не враховуються працівники, що виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру (включаючи договір підряду), у випадку, якщо розрахунки за виконану роботу проводяться безпосередньо самим підприємством і за умови, що ці працівники не включаються в списки інших підприємств. Раніше такі працівники включалися в розрахунок середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу. Крім того, уточнено кілька специфічних моментів, пов'язаних із включенням у середньооблікову кількість штатних працівників таких категорій, як студенти, учні, особи похилого віку, а також працівники, що перебувають у відпустках.

Уточнений також порядок відображення в цьому показнику інвалідів. В облікову кількість штатних працівників включаються також працівники, які були тимчасово відсутні з причини неяви їх на роботу через хворобу (протягом всього періоду захворювання до повернення на роботу відповідно до листків непрацездатності або до вибуття через інвалідність). Тобто до офіційного засвідчення інвалідності та вибуття зі складу штатних робітників у зв'язку з неможливістю продовження трудових відносин працівник, що знаходиться на лікарняному, враховується в обліковій кількості штатних працівників.

Друга вимога до підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, що отримують пільги, полягає в тому, що фонд оплати праці таких інвалідів має становити протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва. Ця вимога вмотивовує потенційних отримувачів пільг не тільки комплектувати штат підприємства інвалідами, а реально використовувати їх працю. Тобто за наявності необхідної кількості інвалідів право на пільги з'являється тільки в тому випадку, коли працюючим інвалідам встановлений певний рівень заробітної плати. Існуюча

розбіжність між кількісним виміром структури штату та структури фонду оплати праці підприємства пояснюється тим, що рівень заробітної плати та інших виплат, що включаються в фонд оплати праці інвалідів може бути вдвічі меншим за відповідні виплати іншим робітникам у зв'язку з обмеженими можливостями інвалідів.

Слід звернути увагу на те, що обмеження за структурою фонду оплати праці пов'язане зі звітним (податковим) періодом, який для податку на прибуток підприємств дорівнює трьом місяцям, півріччю, дев'яти місяцям та одному календарному року. Таким чином, контроль за додержанням кількісного рівня частки виплат з оплати праці інвалідів у загальному фонді оплати праці слід здійснювати щоквартально.

У цьому обмеженні не уточнюється який саме фонд оплати праці (по нарахуванню або по фактичній виплаті) слід застосовувати в якості критерію. Але оскільки цей показник порівнюється із валовими витратами (в частині оплати праці), цілком логічним уявляється використання нарахованої заробітної плати. Це пояснюється тим, що формування валових витрат здійснюється за методом "першої з подій", а першою подією в операції, що розглядається, завжди є нарахування.

Третя та четверта вимоги стосуються не стільки процесу господарської діяльності підприємства інвалідів, скільки процесу його заснування та відносин власності.

Вимога щодо засновників полягає в тому, що підприємство має бути засноване саме громадськими організаціями інвалідів, тобто без участі інших засновників (як фізичних, так і юридичних осіб). Разом з тим, у ситуації, коли декілька громадських організацій інвалідів виступають співзасновниками підприємства, останнє, при дотриманні всіх інших умов, має право на застосування податкових пільг.

Обмеження щодо застосування пільг, яке стосується відносин власності полягає в тому, що підприємство (організація) має бути власністю громадської організації інвалідів (або декількох таких організацій). Тобто такі громадські організації мають бути не лише учасниками, а саме засновниками таких суб'єктів господарювання.

Слід відзначити, що формулювання цієї вимоги в різних податкових законах відрізняється. Так, у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9], на відміну від інших законів, йдеться про повну власність засновників – громадських організацій інвалідів на таке підприємство (організацію). Буквальне розуміння цієї розбіжності означає, що пільгу з податку на прибуток може отримати тільки підприємство, яке фактично належить виключно одній чи декільком громадським організаціям інвалідів.

Відповідно до ст. 14¹ Закону [44] застосовувати пільговий режим оподаткування (в т.ч. й пільгу з податку на прибуток) такі підприємства та організації мають право за наявності дозволу на право користування пільгами з оподаткування, який надається на квартал, півріччя, три квартали, рік міжвідомчою Комісією з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів.

Рішення про надання дозволу підприємствам та організаціям громадських організацій інвалідів на право користування пільгами з оподаткування приймаються Комісією та регіональними комісіями згідно з положенням, затвердженим Кабінетом Міністрів України, виходячи з техніко-економічного та соціального обґрунтування заходів, для здійснення яких використуватимуться ці кошти.

Рішення Комісії і регіональних комісій про надання дозволу підприємствам та організаціям громадських організацій інвалідів на право користування пільгами з оподаткування або відмову в наданні такого дозволу має бути вмотивованим та базуватися на аналізі соціальної значущості відповідного підприємства, організації громадської організації інвалідів та можливості працевлаштування інвалідів.

Підставами для скасування рішення Комісії про надання податкових пільг може бути:

отримання заяви від громадської організації інвалідів щодо скасування зазначеного дозволу;

подання відповідних органів державної податкової служби та інших державних органів про порушення законодавства України підприємством, організацією громадської організації інвалідів;

неефективність виробничої діяльності та відсутності соціальної значущості за результатами аналізу Комісією соціально-економічних показників діяльності підприємства, організації громадської організації інвалідів;

ліквідація підприємства, організації громадської організації інвалідів.

Пільга з податку на прибуток для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів встановлена у вигляді звільнення від оподаткування їх прибутку, отриманого від продажу товарів, робіт та послуг. Разом з цим пільга не поширюється на прибуток таких платників від:

продажу підакцизних товарів;

послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари;

гравального бізнесу.

Третій напрямок пільг соціального спрямування з податку на прибуток – **стимулювання добровільних пожертвувань та меценатства** реалізований шляхом включення повної або часткової суми таких пожертвувань у вигляді коштів та/або майна до складу валових витрат, хоча ці витрати з господарською діяльністю платника податку. Необхідність такого звільнення обумовлена переважно соціальною спрямованістю діяльності неприбуткових установ та організацій, які виступають отримувачами цих коштів або майна.

Механізм дії цих інструментів податкового регулювання соціального розвитку проаналізований у параграфі 3.1.6 цього підрозділу.

Наступним, четвертим напрямком податкового регулювання соціальних процесів в оподаткуванні прибутку підприємств виступає **стимулювання виробництва соціально-значимих товарів**.

В Україні до таких пільг слід віднести звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманого від продуктів дитячого харчування (пп. 7.13.1 Закону [9]). Ця пільга має наступні особливості:

вона застосовується виключно за умови продажу продуктів дитячого харчування власного виробництва. Прибуток від продажу товарів, раніше закуплених у безпосередніх товаровиробників оподатковується на загальних засадах;

прибуток від продажу продуктів дитячого харчування на експорт під дію пільги не підпадає, що концентрує сферу її дії на внутрішньому споживанні;

пільга має чітко виражений цільовий характер: прибуток виробника, що звільняється від оподаткування, має бути спрямований виключно "на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів". Наведене формулювання не є однозначним. Якщо зменшення цін за рахунок вивільненого прибутку підтвердити та розрахувати – відносно просто, спрямування цих коштів на збільшення обсягів виробництва в багатьох випадках не дає моментального ефекту. Так, вкладення коштів у нове обладнання забезпечить зростання обсягів виробництва тільки після повного введення його в експлуатацію. Крім того, буквально розуміння законодавчої норми не дозволяє застосовувати пільгу у випадку фінансування за рахунок вивільнених коштів підвищення якості дитячих продуктів, що сьогодні виступає однією з найбільш гострих проблем;

перелік спеціальних продуктів дитячого харчування безпосередньо законом не визначений. Законодавець застосував у цьому випадку норму непрямої дії та доручив встановлення цього переліку Кабінету Міністрів України, що теж не уявляється кращим варіантом.

Соціально спрямованість має також пільга, спрямована на стимулювання розвитку книговидавничої справи (пп. 7.13.7 Закону [9]), зміст якої полягає у звільненні від оподаткування прибутку платників податку, які здійснюють підприємницьку діяльність в цій сфері.

Пільга надається трьом категоріям суб'єктів книговидавничої справи: видавництвам, видавничим організаціям та підприємствам поліграфії. Від оподаткування звільняється не весь прибуток таких платників, а тільки та його частина, яка отримана в Україні від діяльності з виготовлення книжкової продукції (крім продукції еротичного характеру).

Позитивною рисою законодавчого врегулювання податкової підтримки книговидавничої справи є цільове використання вивільнених коштів – на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розроблення і запровадження новітніх технологій, а також розширення виробництва книжкової продукції. Причому, як і в попередньому випадку, пп. 7.13.7 не є нормою прямої дії – Кабінету Міністрів доручено встановлювати порядок використання вивільнених коштів.

П'ятим напрямком податкового стимулювання засобами оподаткування прибутку підприємств є заохочення підприємств до фінансування **підвищення освітнього та кваліфікаційного рівня працівників**.

У конструкції податку на прибуток цей напрямок реалізований за допомогою дозволу на віднесення відповідних витрат до складу валових.

Відповідно до пп. 5.3.2 Закону [9] платники податку на прибуток мають право віднести до складу валових витрат:

витрати, пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку;

витрати на навчання та (або) професійну підготовку у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах інших осіб, які не перебувають з таким платником податку у трудових відносинах, але уклали з ним письмову угоду (договір, контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років;

витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку або в структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність, осіб, які навчаються у вищих та професійно-технічних навчальних закладах.

Додатковою вимогою для віднесення до валових витрат всіх перелічених груп освітніх витрат є те, що їх гранична величина обмежена трьома відсотками від фонду оплати праці звітного періоду.

Наведений механізм певною мірою дозволяє здешевити освітні послуги для підприємства, однак він містить три суттєвих недоліки [274]:

по-перше, обмеження витрат, що відносяться до складу валових, пов'язане з фондом оплати праці, що призводить до дискримінації підприємств за масштабом діяльності. В результаті малі підприємства з невеликим фондом оплати праці не мають можливості зменшити оподатковуваний прибуток при придбанні освітніх послуг великої вартості (наприклад, навчання робітника підприємства у вищих навчальних закладах);

по-друге, встановлений норматив стосується всіх перелічених видів витрат, що обумовлює зниження мотивації підприємств щодо тих витрат, які не є для них пріоритетними, але важливі, з точки зору держави. Це, зокрема, відноситься до витрат на організацію виробничої практики, що є виключно важливим для забезпечення якісної підготовки фахівців;

по-третє, навіть у випадку, коли витрати не перевищують встановлений норматив, 75% їх суми фінансує підприємство, оскільки зменшення суми податку на прибуток дозволяє компенсувати тільки 25% цих витрат. Тому більш ефективним уявляється застосування в цій ситуації пільги у вигляді податкового кредиту, внаслідок чого частка державного фінансування відповідних витрат може бути збільшена без прямого бюджетного субсидювання.

У проекті Податкового кодексу [101] механізм зменшення бази оподаткування на розмір витрат, пов'язаних з отриманням працівниками підприємств освітніх послуг, принципово збережений, причому безумовно

позитивною є відмова від трьохпроцентного вартісного обмеження, що дозволяє нівелювати перший та другий із зазначених недоліків. Однак зміна дольової участі держави та суб'єкта господарювання у фінансуванні таких витрат залишається невирішеним завданням.

Останній напрямок податкового регулювання соціальних процесів полягає у **заохоченні платників до фінансування довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування найманих працівників.**

Для заохочення юридичних осіб – роботодавців для участі в програмах довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення в якості страхувальників або вкладників основним стимулом є відповідне зменшення бази оподаткування за податком на прибуток шляхом надання права таким платникам відносити відповідні витрати до складу валових витрат.

Порядок віднесення до валових витрат внесків по розглянутих договорах, укладених за рахунок коштів підприємства, регламентований частиною другої пп. 5.6.2 Закону [9]:

"Якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення платник цього податку сплачує за власний рахунок добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, то такий платник податку має право віднести до складу валових витрат кожного звітного податкового періоду (наростаючим підсумком) суму таких внесків, яка сукупно не перевищує 15 відсотків від заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди".

При цьому частиною третьою цього ж підпункту встановлене ще одне обмеження: сума таких платежів не може перевищувати розмірів, визначених у пп. 6.5.1 Закону [10] протягом такого податкового періоду (рис. 3.5).

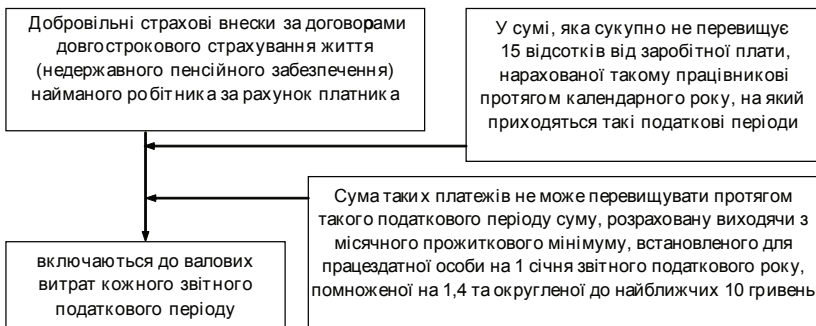


Рис. 3.5. Умови віднесення до валових витрат внесків за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення працівників

У якості запобіжного регулюючого механізму в оподаткуванні прибутку підприємств передбачені спеціальні заходи, що стримують страховиків та страхувальників від передчасного розірвання страхової угоди або договору про недержавне пенсійне забезпечення.

Якщо договір довгострокового страхування життя чи з недержавного пенсійного забезпечення розривається з будь-яких причин до закінчення мінімального строку його дії або до настання відповідного страхового випадку, в результаті чого відбувається часткова страхова виплата, виплата викупної суми або повне припинення зобов'язань страховика за таким договором перед таким платником податку, то платник податку, який збільшив валові витрати, зобов'язаний включити до складу своїх валових доходів відповідного звітного періоду суму таких попередньо сплачених платежів (внесків, премій) (рис. 3.6).

Дану суму необхідно збільшити на суму пені, нараховану на розмір необґрунтованого завищення валових витрат (суму податкового боргу), яка розраховується з початку податкового періоду, наступного за періодом, у якому такий платник податку вперше збільшив валові витрати на суму таких страхових платежів у межах такого договору, до дня подання податкової декларації за наслідками податкового періоду, на який припадає факт такого дострокового розірвання або порушення вимог. При цьому викупна сума або її частина, яка повертається платнику податку страховиком, не включається до складу валових доходів платника податку.

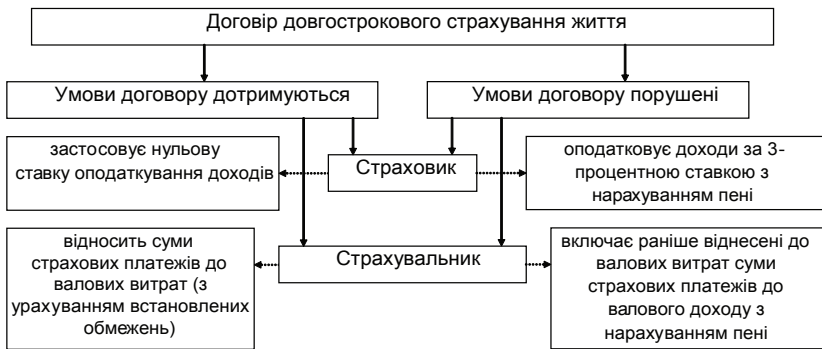


Рис. 3.6. Особливості оподаткування податком на прибуток операцій з довгострокового страхування життя

Штрафні санкції за заниження об'єкта оподаткування в даному випадку не застосовуються ані до страхувальника, ані до платника податку, а роль фінансової відповідальності платників забезпечується донарахуванням валового доходу та нарахуванням пені.

Податковий облік операцій довгострокового страхування життя має декілька специфічних особливостей.

Перша з них полягає в тому, що витрати по договорах довгострокового страхування життя найманих робітників класифікуються як різновид витрат з оплати праці й не розглядаються як витрати зі страхування (у розумінні пп. 5.4.6 Закону [9]). Цей висновок витікає з того, що норми, які регламентують порядок віднесення витрат за цими договорами та іншими страховими угодами, містяться в різних пунктах статті 5 Закону [9].

Це означає, що внески роботодавців за договорами довгострокового страхування життя найманих робітників:

по-перше, підлягають включенню у валові витрати без прив'язки до звичайної ціни страхового тарифу;

по-друге, не підсумуються з витратами по інших страхових договорах з метою перевірки відповідності загальної суми витрат на страхування встановленому частиною третьої пп. 5.4.6 Закону [9] п'ятивідсотковому нормативу.

Тому навіть у тому випадку, коли підприємство вже вичерпало ліміт формування валових витрат по страхових витратах, принципова можливість віднесення до валових витрат платежів по договорах довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення зберігається.

Другою особливістю досліджуваних операцій є те, що на відміну від інших страхових договорів, момент збільшення валових витрат припадає на той податковий період, у якому фактично сплачується страховий внесок. Це означає, що в розглянутому випадку валові витрати збільшуються не за першою подією (якою є дата набрання чинності договором), а по факту сплати страхових внесків за договором, хоча сам договір до цього моменту вже повинен бути укладений, оскільки саме він служить документальним підтвердженням обґрунтованості платежу. Іншими словами, якщо початок дії договору доводиться на перший квартал, а страхові внески сплачуються в третьому кварталі, то право на відповідне збільшення валових витрат ані за підсумками першого кварталу, ані за підсумками півріччя не виникає. Однак це ще не означає, що у випадку внесення одноразового річного внеску в першому місяці дії договору (наприклад, у березні) до валових витрат відразу ж може бути віднесена вся сплачена сума річного внеску. Справа в тому, що в пп. 5.6.2 Закону [9] передбачений механізм формування валових витрат по договорах довгострокового страхування життя "наростаючим підсумком" по кожному кварталу, так ще й з урахуванням додаткових кількісних обмежень.

Третя особливість. Максимальна сума страхових внесків, що може бути віднесена до валових витрат, має наступні два обмеження, які повинні виконуватися одночасно:

перше обмеження полягає в тому, що до складу валових витрат може бути віднесена сума страхових внесків у розмірі не більше 15 відсотків від нарахованої протягом податкового року, на який припадають такі періоди,

заробітної плати (без урахування податку з доходів фізичних осіб, а також утримуваних внесків на загальнообов'язкове державне соціальне й пенсійне страхування). Встановлена в якості обмеження сума є змінною величиною й збільшується прямо пропорційно зростання нарахованої заробітної плати. Це означає, що, змінюючи заробітну плату працівників, підприємство має змогу певною мірою впливати на розмір страхових внесків, що можуть бути віднесені до валових витрат (за умови, якщо, звичайно, дотримується інше обмеження). Розрахунок граничної суми збільшення валових витрат повинен здійснюватися окремо по кожному застрахованому працівнику. Це пов'язане з тим, що рівень заробітної плати, яка нараховується кожному з них – неоднаковий, а, отже, й суми внесків, які можуть бути віднесені до складу валових витрат за першим обмеженням, можуть істотно різнитися;

друге обмеження полягає в тому, що гранично-припустима величина страхових внесків, що підлягає включенню у валові витрати, не може перевищувати суми доходу, до якого застосуються податкова соціальна пільга, передбачена податком з доходів фізичних осіб. Це обмеження є постійною протягом року величиною, визначається виходячи із прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, встановленого на початок року (табл. 3.6). Цілком зрозуміло, що максимальний розмір валових витрат, що відповідає такому обмеженню, не залежить від політики підприємства в сфері оплати праці й не може бути предметом регулювання з його боку.

Таблиця 3.6

Динаміка розміру прожиткового мінімуму та максимально припустимого збільшення валових витрат, грн на місяць

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009*
Розмір прожиткового мінімуму на одну працездатну особу	386,73	453	483	561	633	669
Максимально-припустиме збільшення валових витрат	540	630	680	790	890	940

* Закон України "Про державний бюджет України на 2009 рік" [6].

У 2008 році величина цього показника на початок року становила 890 грн на кожного застрахованого працівника на місяць (виходячи з прожиткового мінімуму для працездатної особи 633 грн на місяць).

Виходячи із цієї умови, максимальна сума валових витрат (для 2008 року) не може перевищувати 10 680 грн за рік (890 грн x 12 міс.). На практиці ця сума буде дійсно гранично-припустимою тільки у випадку, якщо 15 % від нарахованої працівникові заробітної плати будуть дорівнювати або перевищуватимуть цю суму. Іншими словами, для того, щоб обидва обмеження збігалися по величині, необхідно нарахувати застрахованому працівникові річну заробітну плату в розмірі: 71 200 грн (10 680 : 15 % x 100 %).

Тобто, якщо фактично нарахована заробітна плата застрахованого працівника за рік перевищить 71 200 грн (при середній місячній зарплаті 5 933,33 грн), то максимальна сума збільшення валових витрат, встановлена за другим обмеженням, буде постійною величиною й складатиме 10 680 грн на рік незалежно від того, наскільки нарахована заробітна плата перевищуватиме 71 200 грн.

Якщо ж нарахована заробітна плата буде нижче цього рівня, гранична величина збільшення валових витрат буде визначатися як 15 відсотків від суми заробітної плати, а друге обмеження не враховується.

Застосовуваний в Україні механізм заохочення роботодавців у довгостроковому страхуванні життя та недержавному пенсійному страхуванню найманих робітників має як позитивні риси, так і деякі недоліки.

Сам факт віднесення до валових витрат частини сплачених страхових внесків роботодавців за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування найманих робітників, безумовно, є позитивним моментом, оскільки 25% цих сум "повертаються платникові у вигляді зменшення суми податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств".

Другим позитивним аспектом механізму, що розглядається, є його комплексний характер. Одночасно із застосуванням пільги з податку на прибуток, застраховані наймані особи звільняються від сплати податку з доходів фізичних осіб (у межах суми, що відповідає другому обмеженню).

Третій позитивний момент полягає в тому, що обмеження 15% від оунарахованої заробітної плати певною мірою стимулює працедавців до підвищення розміру оплати праці найманих робітників, що може розглядатися як один з додаткових інструментів детінізації заробітної плати.

До недоліків діючого механізму стимулювання довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування найманих робітників слід віднести:

наявність одночасно двох кількісних обмежень суми внесків, яка може бути віднесена до валових витрат, суттєво ускладнює розрахунки фактичного розміру пільги, хоча такий порядок певною мірою дозволяє опосередковано врахувати як можливості підприємства (розмір нарахованої заробітної плати), так і можливості держави (прожитковий мінімум);

безпосередньо в Законі [9] не передбачений механізм збільшення валових витрат майбутніх періодів на суму страхових внесків, яку не було включено до валових витрат попередніх періодів. Ця проблема виникає внаслідок того, що формування валових витрат (а відповідно й обрахування розміру пільги) здійснюється за результатами кожного податкового періоду, а обчислення нарахованої заробітної плати передбачене за підсумками податкового року;

дискусійним уявляється розмір кількісних обмежень щодо віднесення страхових внесків до валових витрат. Так, зокрема, аналіз спеціальної літератури не містить обґрунтування доцільності саме 15-відсоткового нормативу від нарахованої заробітної плати. Те ж саме стосується й коефіцієнту 1,4, який використовується до розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу;

механізм встановлення обмеження, пов'язаного з прожитковим мінімумом, не дозволяє врахувати зміни цього показника протягом року (оскільки обмеження встановлене, виходячи з прожиткового мінімуму станом на 1 січня).

Таким чином, діючий порядок оподаткування прибутку підприємств містить цілу низку інструментів податкового регулювання, які спрямовані на стимулювання соціального розвитку підприємств. Проведений аналіз дозволив виявити їх позитивні риси та недоліки, а також напрямки їх подальшого удосконалення в проекті Податкового кодексу. Разом з тим, деякі напрямки податкового регулювання соціального розвитку підприємств за рахунок інструментів податку на прибуток залишаються нереалізованими. До них, зокрема, відносяться: стимулювання створення нових робочих місць та забезпечення політики ефективної зайнятості населення, підтримка молодих сімей, стимулювання здорового способу життя та ін.

3.1.5. Інструменти податкового регулювання галузевої та секторальної спрямованості

Формування податкової системи України не передбачало галузевої диференціації в системі оподаткування окремих суб'єктів господарства, але не дивлячись на це існують окремі галузі і сектори економіки, підприємства яких потребують до себе окремого підходу з боку державного регулювання, у тому числі й у податковій сфері.

Саме тому в чинній редакції Закону [9] та у проекті Податкового кодексу України, зокрема, у розділі "Податок на прибуток підприємств" закладені певні інструменти податкового регулювання галузевої та секторальної спрямованості, що стосуються виробників сільськогосподарської продукції; підприємств, що займаються страховою діяльністю; суб'єктів космічної діяльності, технологічних парків; підприємств, що отримують прибуток у зв'язку із впровадженням енергозберігаючих технологій; підприємств книговидавничої справи та ін.

Особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції

Аграрна сфера має дуже відмінні від інших галузей умови виробництва і реалізації продукції. Саме тому, в Україні задля підтримки виробників сільськогосподарської продукції, з метою допомоги їм у створенні міцної матеріально-технічної та фінансової бази для подальшого стабільного розвитку сільськогосподарського виробництва поряд із загальною системою оподаткування діє спрощена система оподаткування сільгоспвиробників – фіксований сільськогосподарський податок. І сільськогосподарські товаровиробники мають право самостійного вибору – застосовувати загальну систему оподаткування зі сплатою усіх установлених податків і зборів (обов'язкових платежів) або спрощену, при якій сплата окремих податків і зборів замінюється внесенням фіксованого сільськогосподарського податку.

Однією із проблем оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є формування особливих механізмів оподаткування для об'єктивного відображення специфіки діяльності в галузі, якою є, в першу чергу, сезонність та тривалий період авансування коштів.

Саме тому при застосуванні загальної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, у чинній редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та у проекті Податкового кодексу, стосовно податку на прибуток, передбачені певні інструменти податкового регулювання, а саме – наступні податкові пільги:

звітний податковий період (річний податковий період) починається з 1 липня поточного звітного (бюджетного) року і закінчується 30 червня наступного звітного (бюджетного) року (п. 1, ст. 11 Закону [9] та пп. 1, п. 11, ст. 5 розд. III проекту Податкового кодексу);

декларація про прибуток подається у строки, визначені законодавством для річного податкового періоду (абз. 4, п. 4, ст. 16 Закону [9] та п. 5, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу);

податок на прибуток сплачується за підсумками звітного податкового року (абз. 1, п. 1, ст. 14 Закону [9] та п. 5, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу);

сума нарахованого податку на прибуток зменшується на суму податку на землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті (абз. 3, п. 1, ст. 14 Закону [9] та п. 5, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу):

до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті (пп. 6, п. 2, ст. 5 Закону [9] та абз. 4, пп. 4, п. 10, ст. 7, розд. III проекту Податкового кодексу)

При цьому для цілей оподаткування до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує п'ятдесят відсотків загальної суми доходу (абз. 5, п. 4, ст. 16 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та абз. 4, п. 4, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Необхідно відмітити, що (як у чинній редакції Закону [9], так і в проекті Податкового кодексу) дія податкової пільги щодо сплати податку на прибуток за підсумками звітного податкового року не поширюється на сільськогосподарські підприємства, основною діяльністю яких є виробництво та/або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої у річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікеро-горілчаних виробів, пива, вина і виноматеріалів (крім виноматеріалів, що реалізуються для подальшої переробки), які оподатковуються у загальному порядку (п. 2, ст. 14 Закону [9] та абз. 5, п. 5, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Таким чином, обидва законодавчі акти передбачають однакові інструменти податкового регулювання сільськогосподарських товаровиробників.

Винятком є лише одна податкова пільга, що передбачена для виробників сільськогосподарської продукції Законом [9], та не передбачена проектом Податкового кодексу, а саме: валові доходи і витрати підприємств – виробників сільськогосподарської продукції, утримані (понесені) протягом звітного податкового року, підлягають індексуванню виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів), до кінця звітного податкового року (абз. 2, п. 1, ст. 14 Закону).

У розвинутих країнах світу сільське господарство підлягає оподаткуванню поряд з іншими секторами економіки. У той же час традиційно аграрному сектору надаються певні податкові пільги, а також, за аналогією з Україною особливий режим оподаткування, пов'язаний зі специфічними особливостями виробництва: сезонністю, залежністю від погодного фактора, перевагою дрібних сімейних виробників [247].

Необхідно відмітити, що податкове регулювання в сільському господарстві націлене на рішення різнобічних проблем. Так, за допомогою податків можуть або стимулюватися, або навпаки, пригнічуватися певні види діяльності (наприклад, природоохоронні заходи часто стимулюються податками); податки впливають на структуру аграрного сектора (наприклад, пільгові податки на земельні інвестиції, відгодівлю худоби і деякі інші привели до концентрації сільгоспвиробництва і припливу несільськогосподарського капіталу у відгодівлю худоби в США у 1970-і рр.) [247].

Крім того, податкова політика в аграрному секторі дуже чутлива до лобювання. У розвинутих країнах світу аграрні лобі мають сильний вплив на свої уряди, тому податкові пільги стають і формою субсидування аграрного сектора. При цьому необхідно враховувати, що податкові пільги сільському господарству практично не розглядаються як форма субсидій, що спотворюють світову торгівлю, і відповідно, виключені з Маракешських і Уругвайських угод ГАТТ (ВТО) по сільському господарству [247].

В усіх країнах еволюція системи оподаткування сільського господарства йшла по шляху спрощення, скорочення числа діючих податків (їхнього об'єднання), зниження рівня ставок і розширення оподаткованої бази. При цьому більш високий ступінь податкових пільг зберігається в країнах, де в структурі сільського господарства переважають відносно дрібні виробничі одиниці. У США, наприклад, де розміри ферм достатньо великі й ефективність виробництва вище, реформування оподаткування йде по шляху поступового скасування деяких пільг [247].

Корпоративний податок (податок на прибуток підприємств, податок на доходи юридичних осіб) має невелике поширення в системі оподаткування сільського господарства розвинутих країн, оскільки основна частина сільськогосподарських підприємств (за кількістю) здійснює виробництво на індивідуальній основі (сімейна ферма). Під оподаткування корпоративним податком підпадають фермерські кооперативи, але вони мають значні податкові пільги.

Наприклад, у США в ході реформи 1986 р. максимальна ставка корпоративного податку знижена з 46% до 34%, мінімальна – з 20% до 15%. Якщо фермер організує виробництво у формі акціонерного товариства, то він платить два податки: на прибуток корпорації і індивідуальний прибутковий податок. Це пояснює абсолютну перевагу сімейної форми ведення сільського господарства в США (86% від загальної кількості сільгосп-підприємств). Основна частина підприємств малого бізнесу і фермерів, що мають дохід до 75 тис. дол. у рік, платить податок за мінімальною пільговою ставкою [202].

Аналогічна ситуація в Німеччині, Франції, Італії. Пільги по сплаті корпоративного податку поширюються на фермерські кооперативи, що мають велике поширення в сільському господарстві розвинутих країн.

Щоб уникнути подвійного оподаткування при сплаті податку кооперативом і його членами, прибутковий податок сплачується тільки на одному рівні.

У США, наприклад, патронажні виплати, що одержують члени кооперативу, сумуються з доходами фермерів і обкладаються податками відповідно до встановленого порядку. З доходів же кооперативу патронажні виплати віднімаються. Крім того, діють і інші пільги та вилучення з загального оподаткування для кооперативних форм у сільському господарстві [202].

У Франції фермерські кооперативи мають наступну податкову пільгу при оподаткуванні прибутку: вони звільнені від сплати податку на прибуток. А якщо діяльність кооперативу виходить за рамки, окреслені статутом, і доходи від цієї діяльності більше 20%, то податок на прибуток сплачується.

В Італії кооперативи, що діють в аграрному секторі, також користуються певними податковими пільгами щодо корпоративного податку:

1) протягом перших 10 років після створення кооперативу звільняються від сплати корпоративного податку і місцевого податку на доходи. По закінченні 10 років ставка корпоративного податку складає тільки 25%, причому з оподаткованої бази віднімається місцевий податок на доходи 15%;

2) звільняються від сплати корпоративного податку і місцевого податку на доходи тваринницькі кооперативи і консорціуми кооперативів;

3) звільняються від сплати корпоративного податку і місцевого податку на доходи виробничі і трудові кооперативи, якщо розмір доходу, що розподіляється між членами кооперативу по паях, складає менш 60% розміру сукупних витрат за винятком витрат на сировину;

4) на 25% знижується розмір податку на прибуток і місцевий податок на прибуток для всіх інших кооперативів (крім виробничих і трудових);

5) для кредитних кооперативів виключається з оподаткованої бази корпоративного податку відсотки по кредитах, виплачених членами кооперативів [202].

Виходячи із світового досвіду податкового регулювання аграрного сектору, вважаємо доцільним застосування в українській практиці оподаткування наступних податкових пільг щодо оподаткування прибутку сільсько-

господарських підприємств. Протягом перших п'яти років після створення звільнити сільськогосподарські підприємства від сплати податку на прибуток. А по закінченні п'яти років застосовувати для них знижену ставку податку на прибуток, за умови, що вони відносяться до малих та середніх підприємств.

Особливості оподаткування прибутку підприємств книговидавничої справи

Як у чинній редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", так і у проекті Податкового кодексу України у розділі "Податок на прибуток підприємств" закладені однакові інструменти податкового регулювання, спрямовані на підтримку українських підприємств книговидавничої справи. А саме, передбачена наступна пільга щодо оподаткування підприємств книговидавничої справи (пп. 7, п. 13, ст. 7 Закону та п. 13, ст.11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Від оподаткування звільняється прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру (абз. 1, пп. 7, п. 13, ст. 7 Закону [9] та абз. 1, п. 13, ст.11, розд. III проекту Податкового кодексу).

При цьому суми коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, спрямовуються суб'єктом господарської діяльності – платником податків на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розроблення і запровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (абз. 2, пп. 7, п. 13, ст. 7 Закону [9] та абз. 2, п. 13, ст.11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Розглянута податкова пільга за критерієм призначення є підтримуючою. Тобто, вона спрямована на полегшення податкового тягаря для окремої групи платників податків (видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії), що потребують державної підтримки. Її застосування покликане створити більш сприятливі умови оподаткування для забезпечення певного рівня конкурентоспроможності цих суб'єктів підприємницької діяльності з метою захисту їх від більш конкурентоспроможних закордонних виробників. Тобто, ця пільга відноситься до так званих "протекціоністських" пільг, основне призначення яких полягає в захисті національного товаровиробника [276].

Крім того, розглянута податкова пільга з точки зору цільового використання коштів, що залишаються в розпорядженні платника внаслідок застосування податкових пільг є цільовою. Тобто вона надається за умови використання коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільги, строго на визначену мету, зокрема, на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розроблення і запровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Залежно від часу дії розглянута податкова пільга має тимчасовий характер. Тобто вона встановлена на певний період часу (до 1 січня 2015 року), хоча, як це доволі часто буває, можливо наступне продовження цього періоду.

Розглянутий інструмент податкового регулювання спрямований на формування сприятливого податкового й інвестиційного режиму для українського книговидання.

Особливості оподаткування прибутку суб'єктів космічної діяльності, технологічних парків, виробників високотехнологічної продукції, інноваційних підприємств

У чинній редакції Закону [9] стосовно суб'єктів космічної діяльності передбачені наступні податкові пільги.

По-перше, впродовж останнього десятиріччя (у період з 1 січня 1999 року до 1 січня 2009 року) для суб'єктів космічної діяльності України податковим періодом оподаткування їх прибутку встановлювався звітний податковий рік (п. 24, ст. 22 Закону [9]). Відмітимо, що розглянута пільга не передбачена проектом Податкового кодексу.

По-друге, до 1 січня 2009 року для суб'єктів космічної діяльності застосовувалася щорічна 20-відсоткова норма прискореної амортизації основних фондів групи 3 (будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1 (будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, вартість капітального поліпшення землі), 2 (автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське обладнання, устаткування та приладдя до них) і 4 (електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (пп. 3, п. 6, ст. 8 Закону [9])).

Також, для технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств при виконанні зареєстрованих у встановленому Законом України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" порядку проектів технологічних парків Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачена пільга, щодо встановлення щорічної 20-відсоткової норми прискореної амортизації основних фондів груп 3 і 4 (пп. 4, п. 6, ст. 8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств").

Подібна податкова пільга стосовно суб'єктів космічної діяльності, технологічних парків (їх учасники та спільні з ними підприємства), виробників високотехнологічної продукції, інноваційних підприємств міститься у проекті Податкового кодексу у розділі "Податок на прибуток підприємств".

Зокрема, тимчасово, до 1 січня 2010 року, суб'єкти космічної діяльності, технологічних парків (їх учасники та спільні з ними підприємства) при виконанні зареєстрованих у встановленому підрозділом 6 розділу XVII цього Кодексу порядку, виробники високотехнологічної продукції, інноваційні підприємства можуть застосовувати щорічну **25-відсоткову** норму амортизації основних засобів груп 4 (машини та обладнання), 5 (транспортні засоби) і 9 інші основні засоби), що застосовується до первісної вартості (пп. 5, п. 5, ст. 8, розд. III проекту Податкового кодексу).

Прискорена амортизація (за нормою 25%) для основних фондів групи 3 промислових підприємств впроваджується в 2009 році в системі антикризових заходів.

Залежно від часу дії розглянуті податкові пільги мають тимчасовий характер, вони встановлені на певний період часу (за винятком пільги, передбаченої Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" стосовно технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств при виконанні зареєстрованих у встановленому Законом України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" порядку проектів технологічних парків).

Крім того, в проекті Податкового кодексу розширено перелік суб'єктів, яких стосується розглянута податкова пільга, щодо прискореної амортизації (а саме додано: виробники високотехнологічної продукції, інноваційні підприємства) та перелік груп основних фондів.

Залежно від характеру цілей податкової політики держави розглянуті податкові пільги відносяться до економічних пільг, а за критерієм призначення є стимулюючими. Тобто вони спрямовані на посилення стимулювання процесу оновлення основних фондів на підприємствах суб'єктів космічної діяльності, технологічних парків, виробників високотехнологічної продукції та на інноваційних підприємствах.

Особливості оподаткування підприємств, що продають спеціальні продукти дитячого харчування

Проектом Податкового кодексу, як і в чинній редакції Закону № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. (в редакції закону України від 22.05.1997 р. №283/97-ВР зі змінами і доповненнями), передбачаються особливості оподаткування підприємств, що продають спеціальні продукти дитячого харчування. Відповідно до них звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів (пп. 1, п. 13, ст. 7 Закону [9] та п. 2, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Перелік спеціальних продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Розглянута податкова пільга за критерієм призначення є підтримуюча. Тобто вона спрямована на полегшення податкового тягаря для окремої групи платників податків (підприємств, що продають спеціальні продукти дитячого харчування власного виробництва), що потребують державної підтримки.

Крім того, розглянута податкова пільга є цільовою. Тобто вона надається за умови використання коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, строго на визначену мету, зокрема, на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Особливості оподаткування страхової діяльності

На сучасному етапі зростає потреба фізичних осіб у забезпеченні стійких гарантій захисту своїх економічних інтересів, пов'язаних зі здійсненням різних видів господарської діяльності, збереженням визначеного рівня добробуту і здоров'я. Тут найбільш ефективною формою соціального захисту, механізмом впливу на реалізацію основних напрямків соціально-економічної політики, що успішно функціонує в багатьох країнах, є страхування [251].

Розвиток страхового ринку, сполучення обов'язкового і добровільного страхування дозволяють створювати надійні системи соціального захисту, насамперед для працівника, протидіють можливості зміни його соціального і матеріального становища у певних ситуаціях [251].

Реалізація основних напрямків соціально-економічної політики в умовах функціонування ринкового механізму створює необхідність і можливість розвитку потреби в страховому захисті (у страхових послугах). Тому механізми впливу страхування на реалізацію пріоритетів соціально-економічної політики і задоволення відповідних потреб індивіда (суспільства) і становить безсумнівний інтерес [251].

Саме тому у чинній редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (п. 2, ст. 7 Закону [9]) та у проекті Податкового кодексу у розділі "Оподаткування прибутку підприємств" (п. 8, ст.11, розд. III проекту Податкового кодексу) передбачені певні інструменти податкового регулювання щодо страхової діяльності, а саме – наступні податкові пільги.

Застосування ставки податку на прибуток у розмірі **нуль відсотків** щодо доходів від провадження страхової діяльності юридичних осіб з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання наступних вимог до укладання таких договорів: якщо страховик здійснює відрахування у математичні резерви із страхування життя, то сума інвестиційного доходу, що належить страховику, зменшується на суму відрахувань у такі математичні резерви, що не можуть перевищувати 85 % суми інвестиційного доходу, який належить страховику. При цьому частина інвестиційного доходу, отриманого від розміщення коштів резервів із страхування життя, що належить страховику, визначається як різниця між сумою доходу, отриманого (нарахованого) від розміщення коштів резервів із страхування життя, та сумою витрат страховика на ведення справи, які не можуть перевищувати 15 відсотків отриманого інвестиційного доходу (п. 2, ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та п. 3 ст. 4, розд. III; пп. 1, п. 8, ст. 11 розд. III проекту Податкового кодексу).

Також відзначено, що у разі порушення вимог договору довгострокового страхування життя або договору недержавного пенсійного забезпечення, в тому числі їх дострокового розірвання, доходи у вигляді суми валових внесків, отримані страховиком за такими договорами, згідно з діючим Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" оподатковуються за ставкою **3 відсотки**, а згідно з нормами проекту Податкового кодексу – за **загальною ставкою податку** на прибуток (тобто 25%)

у податковому періоді, в якому відбувся факт такого порушення, з нарахуванням пені на суму податкового боргу (абз. 1, пп. 4, п. 2, ст. 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та абз. 5, пп.1, п. 8, ст.11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Також відзначено, що у разі провадження іншої страхової діяльності, крім діяльності з виконання договорів довгострокового страхування життя, а також пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення", до отриманого оподаткованого прибутку застосовується, згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" ставка **3 відсотки**, а згідно з нормами проекту Податкового кодексу – **загальна ставка податку** на прибуток (тобто 25%) (абз. 3, пп. 1, п. 2, ст. 7 Закону [9] та пп. 2, п. 8, ст. 11, розд. III проекту Податкового кодексу).

Розглянуті податкові пільги є стимулюючими. Однак необхідно відмітити, що в чинній редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" розглянуті пільги спрямовані на посилення стимулювання розвитку ринку страхових послуг в Україні в цілому та особливо в сфері довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення. А згідно з нормами проекту Податкового кодексу, розглянута пільга спрямована на стимулювання розвитку ринку страхових послуг лише в сфері довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення.

Сьогодні необхідно розвивати ринкове страхування в Україні, передаючи йому турботи і проблеми, що стоять перед державою. Використання страхування як важливого механізму забезпечення стабільності соціально-економічного положення в країні припускає формування оптимальної структури страхових послуг, пріоритетний розвиток видів страхування, найбільшою мірою захисту інтересів, що відповідають задачам, населення і підприємницького сектора економіки. Тут страхуванню приділяється значна роль, тому що воно стає могутнім фактором і діючим способом реалізації соціально-економічної політики [251].

Особливе регулююче навантаження несе добровільне довгострокове страхування життя. Будучи з усіх видів страхування найбільш наближеним до категорії кредиту, цей вид використовується державою для непрямого регулювання грошової маси і боротьби з інфляцією поряд з іншими кредитно-грошовими регуляторами [251].

У практиці розвинутих країн цей вид страхування проводиться в рамках державних програм розвитку довгострокового накопичувального страхування, що спеціально розробляються державою з метою залучення коштів населення для наступного їхнього вкладення в розвиток економіки. Держава надає страхувальникам ряд податкових пільг, що стимулюють укладання договорів страхування. Та частина коштів, що недоодрержується державою через податкові пільги на першому етапі, надалі відшкодовується державі у вигляді доходу від використання засобів населення в інвестиційній діяльності. До того ж відволікання зайвої грошової маси на довгострокове страхування (а через нього – на інвестиції) знижує поточний платоспроможний попит, а виходить, стримує інфляцію [251].

Застосування інструментів податкового регулювання при оподаткуванні прибутку підприємств спрямовано на стимулювання інвестиційної діяльності, впровадження інновацій, у тому числі, енергозберігаючих технологій, стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників, підприємств книговидавничої справи та страхової діяльності, зокрема довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення та ін.

3.1.6. Механізми запобігання штучному заниженню податкових зобов'язань

Переважна більшість досліджень в сфері податкового регулювання присвячена проблемам стимулювання або податкової підтримки платників податків [125, 140, 177, 182, 188, 195, 196, 200, 225, 290, 332 та ін.]. Саме цим аспектам податкового регулювання в оподаткуванні прибутку підприємств присвячені й параграфи 3.1.2 – 3.1.5 цього підрозділу. Разом з тим проблеми застосування податкових інструментів стримуючого характеру в більшості випадків залишаються поза полем зору дослідників, хоча цей напрямок податкового регулювання уявляється не менш важливим, ніж заохочення платників засобами податкової політики.

Система інструментів податкового регулювання, що мають стримуючий характер (рис. 3.7) у податку на прибуток підприємств, дозволяє виділити три основні групи інструментів.



Рис. 3.7. Класифікація інструментів податкового "стримування" у податку на прибуток підприємств

У групі стримуючих інструментів, спрямованих на попередження завищення валових витрат, особливої уваги заслуговують нормовані витрати (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Витрати, які дозволено включати до складу валових витрат у межах встановленого нормативу

Вид витрат	Норматив	Норма Закону [9]
1	2	3
1. Суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перераховані (передані) протягом звітного року в Державний бюджет України або бюджету місцевого самоврядування, в неприбутковій організації	у розмірі, що перевищує два, але не більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року	пп. 5.2.2
2. Сума коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менш 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх добродійної діяльності	не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду	пп. 5.2.3
3. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, об'єднанням, культури, заповідникам, музеям-заповідникам	у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше десяти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду	пп. 5.2.13
4. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців і їх об'єднань, створеним відповідно до законів з цього питання, у вигляді вступних, членських і цільових внесків	не більше 0,2 відсотки фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний період	пп. 5.2.17
5. Суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) і аудіовізуальних добутоків на користь резидентів	не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду	пп. 5.2.18
6. Витрати на ремонт і інші види поліпшень основних фондів	10 відсотків сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок року	пп. 8.7.1

Продовження табл. 3.7

1	2	3
7. Витрати платника (здійснені за власний рахунок) на сплату добровільних внесків за договором довгострокового страхування життя на страхування або будь-якого виду недержавного пенсійно-го забезпечення найманих робітників	1) не більше 15 відсотків (сукупно) від заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який доводяться такі податкові періоди; 2) сума таких платежів не може перевищувати розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу (станом на початок року), помноженого на 1,4 і округленого до найближчих 10 гривень	пп. 5.6.2
Витрати подвійного призначення		
8. Витрати платника податків, пов'язані із професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником; витрати на навчання й (або) професійну підготовку у вітчизняних вищих і професійно-технічних навчальних закладах інших осіб, які не перебувають з таким платником податків у трудових відносинах, але уклали з ним письмову угоду, договір, контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податків після закінчення вищого та (або) професійно-технічного навчального закладу й одержання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років; витрати на організацію навчально-виробничої практики по профілю основної діяльності платника або в структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність, осіб, що навчаються у вищому й професійно-технічному навчальному закладах	до 3 відсотків фонду оплати праці звітного періоду	пп. 5.4.2
9. Будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податків, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, але не більше суми, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих (оприлюднених) платником податків	не більше 10 відсотків від сукупної вартості таких товарів, які були продані й по яких не закінчився строк гарантійного обслуговування	пп. 5.4.3

1	2	3
10. Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання й розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів або безкоштовне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями	не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік	пп. 5.4.4
11. Витрати на страхування (крім витрат з медичного, пенсійного страхування й обов'язковим видам страхування)	1) у межах звичайного страхового тарифу; 2) не більше 5 відсотків валових витрат за звітний податковий період наростаючим підсумком з початку року, а для сільськогосподарських підприємств – за звітний податковий рік	пп. 5.4.6
12. Витрати на оперативну оренду й придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів	50 відсотків від суми таких витрат за звітний період	пп. 5.4.10
13. Витрати на відрядження (у частині добових)	Встановлюються КМУ з диференціацією по країнах	пп. 5.4.8

У загальному випадку група інструментів податкового регулювання, що базується на нормуванні витрат, спрямована на обмеження наднормативних витрат відповідного призначення.

При цьому витрати в межах нормативу є об'єктом стимулювання, оскільки вони зменшують оподатковуваний прибуток підприємства, а відтак – і податкові зобов'язання з цього податку.

Об'єктом стримування виступає понаднормативна частина відповідних витрат, яка не включається до складу валових витрат. По суті, це означає, що для підприємства такі додаткові витрати виступають об'єктом для нарахування податку на прибуток за ставкою 25 відсотків.

Так, наприклад, нормування витрат, пов'язаних з добровільними пожертвуваннями (рядки 1-5 табл. 3.7), спрямоване на попередження завищення валових витрат за рахунок "надмірних" перерахувань у ті періоди, які характеризуються підвищеним оподатковуваним прибутком, тобто стримує використання добровільних пожертвувань з метою мінімізації податкових зобов'язань.

Такий спосіб податкового стримування в оподаткуванні прибутку підприємств, у принципі є прийнятним, однак заснована на ньому практика застосування інструментів податкового регулювання має ряд серйозних недоліків [183].

1. Розмір самих нормативів витрат кожного виду потребує серйозного економічного обґрунтування з урахуванням специфіки виду діяльності платників, але відсутність систематичних статистичних спостережень за такими витратами на загальнодержавному рівні не дозволяє коректно виконати такі розрахунки.

2. База для встановлення нормативу витрат неоднакова по їх окремих видах. В якості такого показника в Україні застосовуються:

а) оподатковуваний прибуток, причому, якщо в одних випадках йдеться про прибуток попереднього податкового року (рядки 1, 10), то в інших – про прибуток попереднього податкового періоду (2, 3, 5);

б) фонд оплати праці за звітний рік (4) або період (8);

в) сукупна балансова вартість груп основних фондів на початок звітного року (6);

г) заробітна плата, нарахована найманому робітникові протягом звітного року (7);

д) вартість проданих товарів, по яких не минув гарантійний період (9);

е) загальна сума валових витрат за звітний податковий період (11);

ж) сума витрат конкретного виду за звітний період (12);

з) абсолютні (фіксовані) суми, що встановлюються та періодично переглядаються на підставі рішень законодавчої або виконавчої влади (7, 13).

Зазначені відмінності встановлення бази для обчислення нормативів різних видів витрат певною мірою зрозумілі, оскільки такий підхід дозволяє враховувати специфіку відповідних витрат, однак, на думку автора, у деяких випадках підходи до визначення цього показника варто уніфікувати. Це стосується, наприклад, різних варіантів добровільних пожертвувати (1 – 5).

3. В одних випадках база встановлена в розрахунок за звітний період (4, 7, 8, 11, 13), в інших – за попередній (1 – 3, 5, 10). Проблема полягає в тому, що на момент формування валових витрат база для обчислення нормативу (якщо вона встановлена в прив'язці до звітного періоду) не завжди відома, що не дозволяє точно й своєчасно визначити їх розмір. У цьому плані більш прийнятним та обґрунтованим варіантом представляється встановлення бази нормативу на рівні фактичних показників попереднього періоду.

4. Відсутня уніфікація термінології розглянутих інструментів податкового стримування в частині конкретизації тривалості податкового періоду, яка в окремих випадках установлена в загальному вигляді (2, 3, 5, 8, 11, 13 – звітний період), а в інших конкретизована (1, 4, 7, 10, – звітний рік). Характерною рисою податку на прибуток підприємств є те, що для встановлення податкового періоду використовується принцип "мотрійки" (відповідно до якого для цього податку встановлено чотири звітних податкових періоди: перший квартал, півріччя, 9 місяців і рік, причому кожний наступний період у межах року містить у собі попередні, тобто початок у всіх періодів протягом календарного року – 1 січня). У зв'язку із цим виникає необхідність коригування величини валових витрат по нормованих витратах у кожному наступному (у межах календарного року) періоді, що підвищує трудомісткість податкового обліку та контролю, а також відповідні витрати на адміністрування податку. Тому більш вдалим уявляється встановлення річного податкового періоду для розрахунку нормативу.

5. Застосування стосовно того самого інструмента податкового регулювання одночасно двох нормативів (1, 3, 7, 11) ускладнює податковий облік і адміністрування таких витрат. Причому в одних випадках установлені два обмеження гранично-припустимої максимальної суми витрат по різних базах нормативу (7, 11), а в інших – обмеження "зверху" і "знизу" (1, 3). Крім того, введення "нижнього" обмеження по розміру добровільних пожертвувань, що, очевидно було спрямовано на "відсікання" порівняно невеликих пожертвувань, на практиці позбавлене будь-якого економічного сенсу: відповідно до роз'яснень органів податкової служби у випадку, якщо, наприклад, розмір добровільних перерахувань неприбуткової організації (1) становить 10% оподаткованого прибутку (100 тис. грн), то до валових витрат можна віднести не суму 5 тис. грн (як це було б тільки при наявності "верхнього" обмеження), а 3 тис. грн (5% – 2%). На думку авторів, одночасне встановлення таких різноспрямованих нормативів не є доцільним варіантом.

Самостійне значення, з погляду стримування платників від завищення валових витрат, має механізм податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів, передбачений п. 5.9. Закону [9].

Сутність цього інструмента полягає в тому, що збільшення вартості запасів (товарів, крім тих, що підлягають амортизації, й цінних паперів; сировини; комплектуючих матеріалів; виробів; напівфабрикатів і малоцінних та швидкозношуваних предметів) на складах, у незавершеному виробництві й залишках готової продукції (крім безкоштовно отриманих) протягом звітного періоду підлягає включенню до складу валових доходів за підсумками такого податкового періоду. Якщо ж вартість запасів за період зменшується – різниця включається до складу валових витрат.

Основне призначення цього інструмента полягає в тому, що він протидіє мінімізації бази оподаткування шляхом маніпулювання (штучного завищення) розміром запасів. Необхідність його застосування обумовлена відмінностями податкового обліку (відповідно до якого основним методом формування валових витрат і валового доходу є метод "першої події") від бухгалтерського обліку (по нарахуванню). У результаті до складу валових витрат фактично відносяться витрати саме по тих запасах, які спожиті протягом податкового періоду.

Незважаючи на те, що цей інструмент класифікується як стримуючий, він має й стимулююче значення: з його допомогою платник зацікавлюється в раціональному використанні ресурсів, зменшенні розміру запасів товарно-матеріальних цінностей, що сприяє прискоренню оборотності обігових коштів.

Друга група інструментів податкового регулювання (див. рис. 3.8) спрямована на стримування операцій, що мають небажаний для держави характер, з погляду підвищеного ризику мінімізації податкових платежів.

Однією з таких операцій є фінансова допомога на зворотній основі, що, за своєю суттю становить безкоштовно отриману фінансову послугу (фінансовий кредит без сплати процентів).

Особливості податкового регулювання такої допомоги в одержувача визначаються податковим статусом особи, що надає таку фінансову допомогу [9, пп. 4.1.6] (рис. 3.8).

При цьому до "групи ризику" віднесені платники з особливим податковим статусом: особи, які не є платниками податку на прибуток (у тому числі нерезиденти), або особи, які відповідно до законодавства мають пільги з цього податку, включаючи право застосовувати ставку податку меншу, ніж 25%. Отримана від таких платників зворотна фінансова допомога в податковому періоді її одержання включається у валовий дохід у повній сумі (тобто має місце "авансова" сплата податку), а в міру повернення – збільшуються валові витрати відповідного податкового періоду.

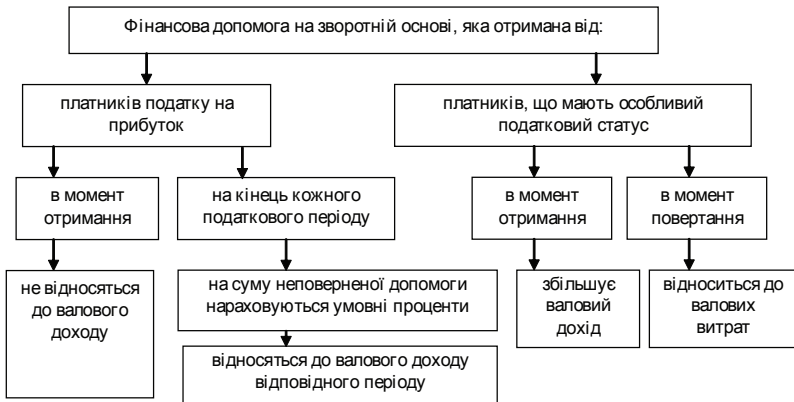


Рис. 3.8. Особливості податкового обліку фінансової допомоги на зворотній основі у одержувача

Об'єктом оподаткування фінансової допомоги на зворотній основі, отриманої від "звичайних" платників, є не сама ця допомога, а умовно нараховані на неї відсотки в розмірі облікової ставки НБУ за кожний день фактичного використання такої допомоги.

Особливості описаного інструмента податкового регулювання зворотної фінансової допомоги стримують її потенційного одержувача від:

1) одержання фінансової допомоги в принципі (з податкової точки зору більш привабливим стає одержання фінансового кредиту, проценти за яким збільшують валові витрати платника податку – позичальника);

2) взаємодії з партнерами, що мають особливий податковий статус (при інших рівних умовах отримувати фінансову допомогу вигідніше від "звичайного" платника податку на прибуток, ніж, наприклад, від платника єдиного податку);

3) встановлення тривалого періоду її повернення (чим більше розрив між отриманням та поверненням фінансової допомоги, тим більшою є сума умовних процентів або період безвідсоткового кредитування бюджету).

З іншого боку, цей інструмент має й стимулюючий вплив, оскільки він зацікавлює потенційного одержувача в прискоренні повернення фінансової допомоги. В ідеалі, безпроцентна фінансова допомога, повернута протягом того ж податкового періоду, у якому вона отримана, не буде мати будь-яких податкових наслідків.

Ще одним інструментом податкового стримування в цій групі є спеціальний порядок обліку операцій оперативної оренди (лізингу) [9, пп. 7.9.6]. По таким операціям для обох партнерів метод "першої події" не застосовується. Орендодавець збільшує суму валових доходів, а орендар – суму валових витрат на суму нарахованого лізингового платежу за підсумками того податкового періоду, у якому здійснюється таке нарахування, тобто незалежно від факту оплати. Такий порядок протидіє збільшенню валових витрат орендаря з метою зменшення податкових платежів в окремі періоди шляхом передоплати орендних послуг. Цей інструмент також застосовується стосовно операцій оренди земельних ділянок і об'єктів житлового фонду.

Операції, що не передбачають грошову оплату за товари (роботи, послуги), до яких віднесені бартер, натуроплата, безкоштовна передача товарів (робіт, послуг), також віднесені до операцій підвищеного податкового ризику. Стосовно них в оподаткуванні прибутку підприємств застосовується стримуючий інструмент у вигляді звичайних цін. У випадку здійснення бартерної операції валові доходи й валові витрати обох партнерів формуються, виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче звичайних цін; натуроплата відображається в податковому обліку платника за звичайними цінами, а безкоштовна передача товарів (робіт, послуг) – збільшує валовий дохід одержувача на суму, обчислену за звичайними цінами.

Основне призначення цього інструмента – стримувати заниження валового доходу й завищення валових витрат партнерів за такими операціями.

Разом з тим, основним недоліком інструмента звичайних цін є нечітке законодавче врегулювання методики їх обчислення. Так, наприклад, чинним законодавством не передбачені конкретні джерела інформації й послідовність формування звичайної ціни, поза полем зору законодавця залишилася й проблема визначення звичайних цін на унікальні товари (послуги). Ці проблеми як і раніше вимагають свого рішення.

Остання, третя із груп інструментів податкового регулювання стримуючого характеру (див. рис. 3.8) пов'язана зі специфікою взаємодії платників податку на прибуток із платниками, будь-які операції з якими мають підвищений рівень ризику, з точки зору вірогідності застосування схем мінімізації податкових платежів.

По-перше, податкове стримування таких операцій здійснюється за рахунок застосування механізму звичайних цін. Відповідно до пп. 7.4.1 Закону [9] дохід, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), визначається виходячи з договірних цін, але не більше звичайних цін, що діяли на

дату такої продажі. А згідно з пп. 7.4.2 цього ж Закону витрати, понесені платником у зв'язку із придбанням товарів, визначаються виходячи з договірних цін, але не більше звичайних цін, що діяли на дату такого придбання. Іншими словами, обмеження за звичайними цінами встановлено як на операції придбання товарів (робіт, послуг), так і на їх продаж.

Обидва ці підпункти Закону стосуються операцій платника податку на прибуток з пов'язаними особами. Однак сфера їх застосування – значно ширше, оскільки пп. 7.4.3 Закону [9] встановлено, що "положення підпунктів 7.4.1 і 7.4.2 поширюються також на операції з юридичними особами, які не є платниками податку за ставкою 25% або сплачують податок на прибуток по іншим, ніж платник податку, ставкам".

Прямо в цьому підпункті платники єдиного податку не названі, але згідно зі ст. 6 Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [48] вони не є платниками податку на прибуток, тому при здійсненні операцій з ними "звичайний" платник податку на прибуток зобов'язаний розраховувати й у необхідних випадках застосовувати звичайні ціни з метою оподаткування.

Слід зазначити, що пп. 7.4.3 Закону [9] прирівнює до зв'язаних осіб винятково партнерів, які мають статус юридичної особи. Тому на операції з фізичними особами, у тому числі і з громадянами-підприємцями (незалежно від застосовуваної системи оподаткування), норми цього підпункту, як і всього п. 7.4 не поширюються (якщо такі партнери не є пов'язаними особами з платником податку), і звичайні ціни в цьому випадку не застосовуються.

Специфічною особливістю таких операцій є те, що звичайні ціни з метою оподаткування застосовуються тільки однією стороною – платником податку на прибуток. Інша сторона такого договору при визначенні податкових зобов'язань з єдиного податку звичайні ціни не використовує. Пов'язано це з тим, що в Указі [48] ніякого згадування про звичайні ціни немає, а платниками податку на прибуток підприємств такі юридичні особи не є.

По-друге, особливий статус мають операції з придбання товарів (робіт, послуг) у нерезидентів, розташованих в офшорних зонах. Згідно з п. 18.3 Закону [9] у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, які мають офшорний статус, або при здійсненні розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того, чи здійснюється така оплата (у грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податків на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків вартості цих товарів (робіт, послуг).

Цей інструмент податкового регулювання спрямований на стримування операцій з такими суб'єктами оподаткування й може бути класифікований як своєрідний варіант нормування витрат за критерієм статусу

постачальника. У той же час, сам розмір нормативу формування валових витрат представляється недостатньо обґрунтованим, оскільки різні офшорні зони можуть мати різну специфіку податкових режимів.

По-третє, залежно від статусу продавця, покупець – платник податку на прибуток застосовує особливий порядок визначення дати збільшення валових витрат.

Підпунктом 11.2.3 Закону [9] визначено, що датою збільшення валових витрат платника податку на прибуток при здійсненні операцій з деякими "незвичайними" партнерами є дата оприбуткування таких товарів (а при імпорті – також робіт, послуг, що супроводжують або допоміжних такому імпорту товарів), а для робіт (послуг) – дата фактичного одержання від таких осіб, незалежно від наявності їх оплати (у тому числі часткової або авансової).

До таких "незвичайних" платників відносяться нерезиденти, а також резиденти, які: сплачують податок на прибуток за ставкою меншою, ніж 25% (крім страховиків), або сплачують податок на прибуток у складі єдиного чи фіксованого податку, або звільнені від сплати податку на прибуток або не є його суб'єктами відповідно до законодавства.

Неважко помітити, що перелік "незвичайних" платників у цьому контексті не відповідає ані переліку осіб, прирівняних за оподаткуванням до пов'язаних осіб, ані переліку "групи ризику" по операціях фінансової допомоги на зворотній основі. Очевидно, наявність таких різних підходів до визначення переліку "ризикових" партнерів навряд чи можна визнати обґрунтованою.

Разом з тим, питання про те, чи всі суб'єкти малого підприємництва, що працюють на спрощеній системі оподаткування, обліку й звітності, є "незвичайними" особами в розумінні застосування спеціального податкового обліку, залишається проблематичним. Справа в тому, що до "незвичайних" платників віднесені тільки платники єдиного податку й особи, що не є платниками податку на прибуток, які є резидентами.

Якщо керуватися існуючим у зовнішньоекономічному законодавстві визначенням цього терміна, то резидентами варто вважати всіх суб'єктів малого підприємництва, зареєстрованих в Україні. Однак у Законі [9] є власне визначення резидентів, що міститься в п. 1.15. Відповідно до нього до резидентів віднесені юридичні особи й суб'єкти підприємницької діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва й ін.), які створені й здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території.

Виходячи з такого визначення, всі юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку й звітності, незалежно від обраної ставки єдиного податку, однозначно класифікуються як "незвичайні" платники за тією підставою, що вони є юридичними особами. Що стосується фізичних осіб – платників єдиного

податку (так само як і громадян-підприємців, що застосовують звичайну систему оподаткування), то в цьому питанні така однозначність відсутня й можливими представляються два підходи.

Перший з них (ліберальний) полягає у тому, що при придбанні товарів (робіт, послуг) у приватних підприємців дата збільшення валових витрат покупця визначається за першою подією, тобто без врахування пп. 11.2.3. Базується такий підхід на наступних аргументах:

1) з наведеного в п. 1.15 Закону [9] визначення резидентів можна зробити висновок про те, що громадяни-підприємці до резидентів у розумінні цього Закону не відносяться. Справа в тому, що в переліку суб'єктів підприємницької діяльності, які не мають статусу юридичних осіб, громадяни-підприємці взагалі не згадані. У дужках зазначені тільки ті платники, які класифікуються як відокремлені підрозділи, тому включення в цей перелік фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності явно порушило б його однорідність;

2) стосовно платників єдиного або фіксованого податку в пп. 11.2.3 Закону [9] міститься уточнення про те, що такі платники сплачують податок на прибуток у складі відповідного податку. Але фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що застосовують спрощену систему оподаткування, взагалі не сплачують податок на прибуток ані в складі єдиного податку, ані в складі фіксованого податку, оскільки платниками податку на прибуток вони в принципі не є.

Другий – фіскальний підхід полягає в тому, що операції з будь-якими приватними підприємцями підпадають під дію пп. 11.2.3 Закону [9]. В якості аргументів на користь його застосування можна привести наступні:

у наведеному визначенні резидентів перелік суб'єктів підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи, не є вичерпним. Загальне словосполучення "і ін.", що знаходиться наприкінці списку таких осіб (п. 1.15), дозволяє застосовувати широкий підхід до його трактування й відносити до резидентів будь-яких суб'єктів підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи;

фізичні особи–суб'єкти підприємницької діяльності по цілком зрозумілих причинах не є суб'єктами податку на прибуток (остання група "незвичайних" платників), оскільки їх доходи від підприємницької діяльності обкладаються при звичайній системі оподаткування не податком на прибуток, а прибутковим податком (податком з доходів фізичних осіб). Непрямим підтвердженням такого підходу є й те, що в перелік "незвичайних" партнерів включені платники фіксованого податку, якими взагалі не можуть бути ані юридичні особи, ані їх відособлені підрозділи;

у п'ятому абзаці підпункту 11.2.3 Закону [9] визначено, що будь-яка "незвичайна" особа із числа резидентів "зобов'язана при укладанні договору із платником податку на його вимогу вказувати в такому договорі, що така особа має статус платника податку на прибуток на загальних умовах, передбачених цим Законом". Ця вимога поширюється й на громадян-

підприємців незалежно від застосовуваної ними системи оподаткування. При відсутності такої вказівки (так само як і за відсутності письмового договору) продавець однозначно вважається "незвичайною" особою з усіма відповідними наслідками. Продавець – підприємець фізично не може вказати в договорі, що він є платником податку на прибуток на загальних умовах. Якщо ж такий продавець, порушуючи вимоги законодавства, зазначить в договорі, що він є платником податку на прибуток на звичайних умовах, для нього така операція прирівнюється до ухилення від оподаткування.

Таким чином, найбільш імовірним у цьому випадку представляється саме другий, фіскальний підхід, а тому в податковому плануванні операцій придбання товарів (робіт, послуг) у будь-яких спрощенців метод першої події при формуванні валових витрат не застосовується.

З метою зниження ризиків, пов'язаних з донарахуванням податку на прибуток і застосування фінансових санкцій за результатами податкової перевірки особливу увагу варто звернути на п'ятий абзац пп. 11.2.3 Закону [9], яким регламентовані особливості документального оформлення угод з придбання товарів (послуг) у "незвичайних" платників.

Загальний принцип документального підтвердження таких операцій полягає в тому, що в договорі необхідно зазначити статус продавця, з погляду податку на прибуток. При цьому правило першої події застосовується тільки в тому випадку, якщо в договорі зазначено, що продавець є платником податку на прибуток на загальних підставах. Якщо ж у договорі зазначено, що продавець сплачує податок на прибуток у складі єдиного податку, або відноситься до яких-небудь інших з підгруп "незвичайних" платників груп або статус продавця взагалі не зазначений – застосовуються норми п. 11.2.3 Закону [9].

Позначення податкового статусу для продавця є обов'язковим тільки в тому випадку, якщо партнер – платник податку на прибуток на звичайних умовах вимагає цього. Форма, у якій повинна бути викладена така вимога покупця, Законом [9] не визначена. Тому відповідний обов'язок у продавця виникає незалежно від того, чи вимога покупця викладена в письмовій (наприклад, під час підписання протоколу про наміри) або в усній (у процесі ведення переговорів) формі. Якщо ж така вимога з боку покупця відсутня – продавець позначати свій статус не зобов'язаний. Разом з тим, такий сценарій поведінки у взаєминах із платником єдиного податку для покупця особливого сенсу не має, оскільки незалежно від наявності такої вимоги продавець не зможе застосувати правило першої події.

Можливі наслідки відображення або невідображення в договорі між покупцем, що застосовує звичайну систему оподаткування (покупцем) і "незвичайним" платником (продавцем) податкового статусу останнього (у випадку, якщо передоплата й оприбуткування товару доводяться на різні податкові періоди) у систематизованому виді представлені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Податкові наслідки документального оформлення операцій придбання товарів (робіт, послуг) у "незвичайних" платників

Ситуація	Відображення податкового статусу продавця в договорі	Фактична дата збільшення валових витрат покупцем	Відповідальність	
			покупця	продавця
1	не відображений	по даті оприбуткування товару	порушення не має, будь-які міри відповідальності відсутні	
2	не відображений	по даті здійснення передоплати (перша подія)	завищення валових витрат на суму передоплати; штраф згідно зі ст. 17 Закону [11]	порушення не має, будь-які міри відповідальності відсутні
3	відображено	по даті оприбуткування товару	порушення не має, будь-які міри відповідальності відсутні	
4	відображено	по даті здійснення передоплати (перша подія)	завищення валових витрат на суму передоплати; штраф згідно зі ст. 17 Закону [11]	порушення не має, будь-які міри відповідальності відсутні
5	У договорі зазначено, що продавець – платник податку на прибуток на загальних умовах	по даті здійснення передоплати (перша подія)	будь-які наслідки відсутні, оскільки покупець не несе відповідальності за некоректність інформації про податковий статус продавця	таке порушення прирівнюється до навмисного ухилення від оподаткування в розмірі отриманої передоплати (авансу)

Крім проаналізованих вище інструментів податкового регулювання, стримуючий характер має механізм перенесення від'ємного значення оподаткованого прибутку на наступні податкові періоди. Сам цей механізм має компенсаційний характер та призначений для відшкодування "податкових збитків" попередніх періодів. Сутність його полягає у тому, що такі збитки підлягають відшкодуванню шляхом їх вирахування з бази оподаткування наступних податкових періодів. У чинному законодавстві передбачене обмеження щодо терміну перенесення таких збитків.

Відповідно до п. 6.1 Закону [9] якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Наведене формулювання дозволяє фактично переносити від'ємне значення об'єкта оподаткування лише протягом року, наступного за тим, в якому виникають "податкові збитки". Певною мірою це стримує платників від тривалої збиткової (в податковому сенсі) діяльності, але сама тривалість періоду перенесення збитків, яка дорівнює одному календарному року, уявляється замалою (і особливо в період кризи), оскільки аналогічний показник в європейській практиці оподаткування звичайно встановлюється на рівні 3-5 років.

Таким чином, представлені результати досліджень по застосуванню інструментів податкового регулювання стримуючої спрямованості в оподаткуванні прибутку підприємств дозволили виявити найбільш проблемні питання й обґрунтувати напрямки їх подальшого удосконалення.

3.2. Податок з доходів фізичних осіб

Відповідно до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (ПДФО) [10], цей податок є платою фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок згідно з цим Законом.

При зміні концепції в оподаткуванні доходів громадян з 2004 року здійснився перехід від прогресивної шкали оподаткування до пропорційної з фіксованою ставкою, встановленою на рівні 15%. Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян", прийнятий ще у 1992 році, було змінено на Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб". Причому змінився не тільки метод встановлення ставок, а й об'єкт, база оподаткування та механізм розрахунку податку, що потягнуло за собою й принципові зміни вбудованих регуляторних механізмів мають в основному соціальне спрямування.

Однією з причин відмови від прогресивного оподаткування доходів громадян було те, що границі діапазонів шкали, які були встановлені в неоподатковуваних мінімумах доходів громадян, лишалися незмінними протягом тривалого часу та не враховували ні інфляційних процесів, ні збільшення номінальної та мінімальної заробітної плати. Результатом чого було те, що доходи більшої частини населення країни до 2003 р. обкладалися за ставками в 20 – 30%, а це явно збільшувало податкове навантаження та підштовхувало роботодавців до виплати частини доходів у неофіційній формі, тобто в безподатковому режимі. Також до причин переходу до пропорційної ставки податку була необхідність активізації боротьби з тіньовою економікою [276].

Пропорційні ставки нейтральні відносно платників, які мають різні розміри податкової бази і в них найкраще реалізовані принципи рівнозначності та пропорційності оподаткування, котрі закріплені у ст. 3 Закону України "Про систему оподаткування" [7].

Установлення прогресивних ставок сприяє перенесенню центру податкового навантаження на платників, які мають більші розміри бази оподаткування. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційних полягає в тому, що різні ставки встановлюються залежно від розміру об'єкта оподаткування і незалежно від його виду.

У світовій практиці прогресивні ставки найбільш широко застосовуються в оподаткуванні доходів та майна фізичних осіб, оскільки їхнє використання дозволяє перенести навантаження оподаткування на громадян, які мають високі та надвисокі доходи при одночасному зниженні податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення. Саме такий підхід забезпечує виконання принципу соціальної справедливості оподаткування [276].

У своїх дослідженнях група фахівців у сфері податкових платежів в економіці України [222] показала, що економічно доцільний період застосування низької пропорційної ставки в оподаткуванні доходів фізичних осіб не може перевищувати п'яти років. Також застосування пропорційної ставки до податку з доходів фізичних осіб не відповідає принципам встановлення ставок індивідуального оподаткування, прийнятим у Євросоюзі [314]. Таким чином, щоб відповідати європейським стандартам у перспективі пропорційні ставки податку потрібно буде змінити на прогресивні.

Спочатку, у період введення податку з доходів фізичних осіб його ставка тимчасово дорівнювала 13%. Такий захід була необхідна, щоб надати можливість крупному капіталу у вигляді сплачених податків вийти з "тіні". Це пояснюється тим, що зниження загального рівня податкового навантаження сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зниженню рівня тіньової економіки [276]. Однак, це супроводжується тимчасовим скороченням доходів бюджету, щоб це не відбувалось, починаючи з 2007 року величину ставки податку було збільшено до 15%.

Результат дії регулюючого механізму щодо зміни методу встановлення ставок податку впливає на величину надходжень до бюджетів країни. Зміну надходжень до Зведеного бюджету при переході з прогресивного до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб, розглянемо в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Динаміка доходів Зведеного бюджету (млн грн) [314]

Податкові надходження	Роки					
	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Від усіх податкових платежів	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161254,2
Від податку з доходів фізичних осіб	10823,9	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1
У державний бюджет від податку з доходів фізичних осіб	–	–	634,5	838,7	–	–
У місцеві бюджети від податку з доходів фізичних осіб	10823,9	13521,3	12578,8	16486,5	22791,1	34782,1

Перехід від прогресивної до пропорційної шкали оподаткування доходу фізичних осіб з 2004 року спочатку обумовив тимчасове зменшення надходжень, але вже в 2005 році вони зросли в 1,3 рази, а в 2006 році відносно 2004 року – в 1,7 рази.

Для наявності представимо зміну надходжень до Зведеного бюджету графічно (рис. 3.9).

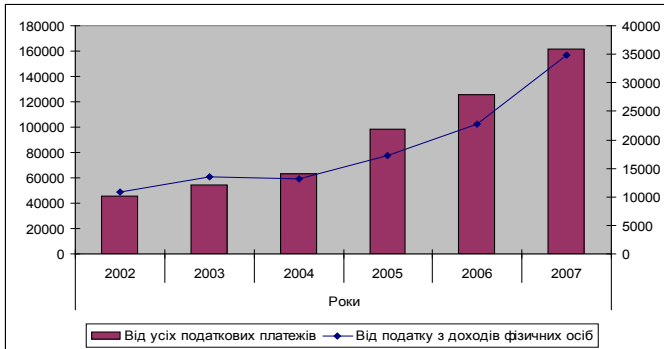


Рис. 3.9. Динаміка податку з доходів фізичних осіб та всіх податкових платежів до бюджету

З аналізу динаміки податкових надходжень до Зведеного бюджету можна зробити висновок, що при переході з прогресивного оподаткування до пропорційного на фоні усіх податкових надходжень спочатку надходження від доходів фізичних осіб зменшуються, але в 2005 і 2006 роках більшою мірою проявилася фіскальна функція податків. Отже, виникає необхідність у більш детальнішому аналізі соціально-економічної сутності цього платежу.

Масштаби податкового регулювання та його результативність визначаються тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники [276].

Відповідно до Закону [10], платниками податку є:

резиденти, котрі отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так і іноземні доходи;

нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України.

Сучасне законодавство щодо доходів фізичних осіб виділяє тих, хто не є платником цього податку – це нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України але мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, щодо доходів, одержуваних безпосередньо від здійснення такої дипломатичної чи привілейованої до неї таким міжнародним договором іншої діяльності.

З характеристики суб'єктів податку з доходів фізичних осіб можна виділити те, що вони класифікуються за ознакою резидентства, але при цьому є прив'язка до території, де отримані доходи є об'єктом оподаткування.

На відміну від нерезидентів у резидентів до об'єкта оподаткування включаються іноземні доходи, але при цьому регуляторним інструментом виступає надана можливість резидентам зменшити загальний річний оподатковуваний дохід на суму податкового кредиту звітного року, до складу якого включаються витрати, фактично ним понесені, що встановлені законодавством.

Серед інструментів податкового регулювання доходів фізичних осіб, що впливають на величину податкового навантаження платників, можна виділити такі, які не включаються до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу, а саме: суми державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону; житлових та інших субсидій або дотацій; компенсацій (включаючи допомогу по вагітності та пологах); винагород та страхових виплат; сума державних винагород, премій України або державних стипендій України, визначених законом або указами Президента України, а також інші доходи. Ці кошти отримуються платником податку відповідно з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування згідно із законом, що дає можливість відчутти громадянами турботу з боку держави. Тобто, з цих сум не сплачується податок.

Суми надходжень, які не враховуються в загальному місячному або річному оподаткованому доході можна згрупувати в декілька груп (рис. 3.10).

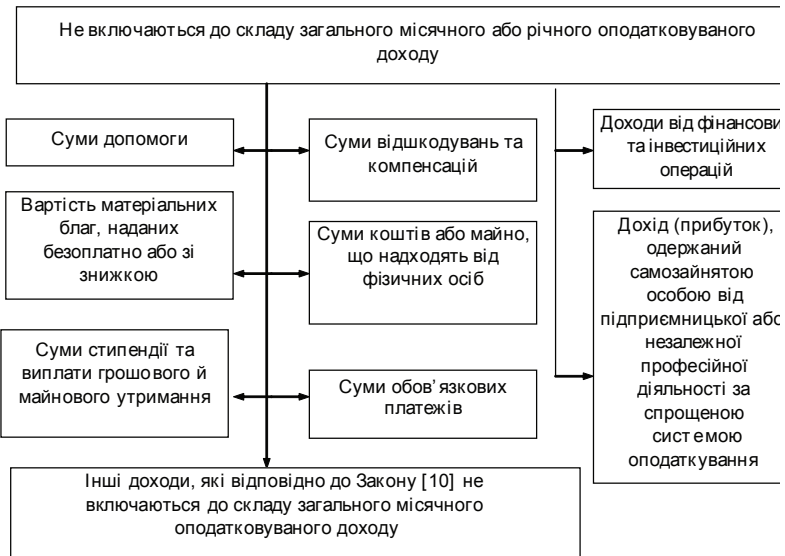


Рис. 3.10. Групи доходів, які не включаються до складу загального оподаткованого доходу [180]

Розгляд складових загального річного оподаткованого доходу фізичних осіб виявляє деякі протиріччя щодо отримання платником податку протягом звітного періоду додаткових благ, що потребує урегулювання в законодавстві у напрямі зменшення податкового навантаження.

Неможливо не погодитись з К. Єрохіним [164] Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" містить абсолютно законні шляхи для створення на підприємстві гідних умов для підвищення результатів діяльності, стимулювання працівників, надання їм певних матеріальних благ, з яких не справляється податок з доходів та збори до державних страхових фондів. При цьому це можна робити на цілком законних підставах і без надлишкового податкового навантаження.

У Законі [10] фігурує термін "додаткові блага". Згідно з п. 1.1, додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку його працедавцем (самозайнятою особою), якщо такий дохід не є заробітною платою чи виплатою, відшкодуванням чи компенсацією за цивільно-правовими угодами, укладеними з таким платником податку.

Відповідно до пп. 4.2.9, дохід, отриманий платником податку від його працедавця як додаткове благо, підлягає включенню до сукупного оподаткованого доходу та оподаткуванню ПДФО на загальних підставах. Але не підлягають включенню до оподаткованого доходу суми додаткових благ, отриманих у вигляді:

1) вартості використання житла (інших об'єктів майна), наданих платнику податку у безоплатне користування, якщо таке надання зумовлене виконанням платником податку трудової функції чи передбачене нормами трудового договору (контракту) або відповідно до закону, у встановлених ними межах;

2) користування автомобільним транспортом, наданим платнику податку його працедавцем-резидентом, який є платником податку на прибуток підприємств.

Таким чином, якщо нормами трудового договору (контракту) передбачено використання працівником житла (оренда квартири, наприклад), а також у разі коли працівник користується службовим авто (наприклад, для проїзду з роботи додому і навпаки), – такі суми додаткових благ не включаються до доходів працівника, а відповідно, не обкладаються податком з доходів фізичних осіб.

Крім того, норми пп. 4.3.20 Закону [10] дозволяють не оподатковувати суми, сплачені підприємством на користь закладів освіти у рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки працівника за профілем діяльності чи загальними виробничими потребами такого підприємства, але не вище від розміру суми прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень у розрахунку на кожний повний чи неповний місяць підготовки або перепідготовки. Але якщо працівник припиняє трудові відносини з підприємством упродовж такого навчання (або

до закінчення другого календарного року від року, в якому закінчується таке навчання), сума, сплачена у компенсацію вартості такого навчання, прирівнюється до додаткового блага з відповідним віднесенням до складу доходу та оподаткуванням.

Не включаються до складу оподаткованого доходу фізичної особи – працівника кошти або вартість майна (послуг), що надає підприємство як допомогу на лікування та медичне обслуговування (пп. 4.3.22), за наявності відповідних підтверджувальних документів, крім витрат, виключний перелік яких встановлено у пп. 5.3.4 Закону [10]. До додаткових благ можна віднести можливість оплати підприємством частини витрат працівника на лікування та медичне обслуговування.

Також, до законних шляхів вирішення проблем зменшення податкового навантаження платників податків відноситься те, що підприємства мають змогу виключно за рахунок коштів профспілок або фонду соціального страхування значно скоротити витрати своїх працівників на відпочинок. Для цього треба лише дотримуватися правил, встановлених пп. 4.3.24 Закону [10], яким встановлено, що не оподатковується вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або зі знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески такого платника податку – члена такої професійної спілки, створеної за законодавством України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Реалізація податкового регулятивного механізму здійснюється також шляхом застосування податкового кредиту для резидентів. Існування такого інструменту свідчить про намагання держави засобами податкової політики впливати на соціальні процеси у вигляді підтримки осіб, які мають центр життєвих інтересів або є громадянином України.

Відповідно до Закону [10], податковий кредит – це сума (вартість) витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року. Таким чином, виникає можливість у зменшенні величини загального річного доходу як бази оподаткування при розрахунку податку з доходів фізичних осіб на певні суми, визначені законодавством, що дає можливість зменшити податкове навантаження на платників при сплаті податку.

Серед витрат, дозволених до включення в склад податкового кредиту, можна виділити такі, що мають як соціальну, так і економічну спрямованість. Вирішення державою соціальних цілей здійснюється шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту такого звітного року, який включає [10]:

суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, або іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення. Це дає можливість підняти освітній рівень як окремої особи, так і професійний і науковий потенціал нації, але при цьому плата за навчання в аспірантурі не включається до податкового кредиту, що негативно впливає на інноваційний розвиток країни;

суму власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань у розмірах, що не покриваються виплатами з фонду загальнообов'язкового медичного страхування. Це дасть можливість піднімати рівень здоров'я осіб, які мають центр життєвих інтересів або є громадянами України, а в широкому розумінні – підвищити потенціал здоров'я нації;

суми процентів за іпотечним житловим кредитом, фактично сплачених протягом звітного податкового року. Таке право виникає у разі, якщо за рахунок такого іпотечного житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання. Це дасть можливість стимулювати вирішення житлової проблеми в країні.

До вирішення державою цілей, які мають економічну спрямованість, можна віднести зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту, який включає кошти або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, які займаються професійною діяльністю, у розмірі, що перевищує два відсотки, але не є більшим п'яти відсотків від суми його загального оподаткованого доходу такого звітного року. Ці кошти можуть бути спрямовані на стимулювання розвитку виробництва таких неприбуткових організацій, що у свою чергу спрямовано на досягнення соціальних результатів.

До таких витрат, що дозволені законодавством вносити до складу податкового кредиту, які одночасно переслідують як соціальні, так і економічні цілі можна віднести суму витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій та пенсійних внесків страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади. Ці витрати, з одного боку, стимулюють розвиток недержавних пенсійних фондів, з другого боку, вирішуються соціальні цілі, оскільки за рахунок вкладів платники податку забезпечують збільшення коштів, які будуть отримувати після виходу на пенсію. Тобто, за рахунок стимулювання недержавного пенсійного забезпечення можливо досягнення певного рівня доходів громадян пенсійного віку.

Важливим інструментом механізму податкового регулювання доходів фізичних осіб є встановлення диференційованих ставок, що дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування [276]. Відповідно до Закону "Про податок з доходів фізичних осіб" [10], диференціацію ставок податку умовно можна прив'язати до відповідних видів доходів, які пропонуємо звести у дев'ять груп: доходи, отримані від працедавця; проценти, дивіденди, роялті; доходи від продажу об'єктів нерухомості; дохід від продажу рухомого майна; доходи від надання майна в оренду; доходи нерезидентів; спадок; подарунки; інші доходи.

Ставки податку з доходів фізичних осіб відповідно до видів доходу з указівкою відповідального за сплату податку наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Ставки податку з доходів фізичних осіб

№ з/п	Вид доходу	Розмір ставки	Відповідальний за сплату податку	Норма Закону [10]
1	2	3	4	5
Доходи, отримані від працедавця				
1	Доходи у вигляді заробітної плати. Інші виплати і винагороди, нараховані (виплачені) платнику за трудовим або цивільно-правовим договором	15%	Працедавець	п. 7.1, п.п. 4.2.1
2	Дохід, отриманий від працедавця як додаткове благо	15%	Працедавець	п. 7.1, п.п. 4.2.9
3	Суми надміру отриманих грошових коштів на відрядження або під звіт і не повернутих протягом звітнього місяця, на який припадає граничний строк їх повернення (з урахуванням "натурального коефіцієнта")	15%	Особа, що надала кошти на відрядження і під звіт (працедавець)	п. 7.1 і п. 9.10
4	Сума, сплачена навчальним закладам у рахунок компенсації вартості навчання платника податків за профілем діяльності або загальними виробничими потребами у розмірі, який перевищує суму прожиткового мінімуму для працездатної особи, що діяв на 1 січня звітнього податкового року, помножену на 1,4 і округлену до найближчих 10 гривень за кожний повний або неповний місяць навчання	15%	Працедавець	п. 7.1 і п.п. 4.3.20
5	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання працедавцем померлого платника податку, у розмірі, що перевищує подвійний розмір суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, який діяв на 1 січня звітнього податкового року, помноженої на 1,4 і округленої до найближчих 10 гривень	15%	Працедавець	п. 7.1, п.п. 4.3.21

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5
Проценти, дивіденди, роялті				
6	Проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок (у тому числі картковий рахунок)	5%	Особа, що нараховує (виплачує) дохід	п. 7.2, п.п. 4.2.12, п.п. 22.1.4
7	Проценти (дисконтні доходи) на депозитний (ощадний) сертифікат	5%		
8	Проценти за вкладом у небанківських фінансових установах	5%		
9	Інвестиційний дохід, який виплачується компанією, що керує активами інституту сумісного інвестування	5%	Особа, що нараховує (виплачує) дохід	п. 7.2, п.п. 4.2.12
10	Дохід за іпотечним сертифікатом участі, іпотечним сертифікатом з фіксованою дохідністю	5%		п. 7.2, п.п. 4.2.12
11	Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю	5%		п. 7.2, п.п. 4.2.12
12	Дохід, що виплачується керівником фонду фінансування будівництва	5%		п. 7.2, п.п. 4.2.12
13	Дохід учасника фонду банківського управління	5%		п. 7.2, п.п. 4.2.12
14	Проценти, сплачені (нараховані) за іншими підставами, ніж зазначені в рядках 6 – 13 цієї таблиці	15%		п. 7.1 і п.п. 9.2.3
15	Дивіденди (крім зазначених у рядку 16 таблиці)	15%	Емітент корпоративних прав або за його дорученням – інша особа, що здійснює нарахування (виплату) дивідендів	п. 7.1, п.п. 9.3.4
16	Дивіденди, нараховані у вигляді акцій, часток, паїв, емітованих юридичною особою, що нараховує такі дивіденди, унаслідок чого збільшується статутний фонд такого емітента, за умови, що не змінюються пропорції (частки) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента	–		п.п. 4.3.17
17	Роялті	15%	Особа, що нараховує (виплачує) роялті	п. 7.1 і п.п. 9.4.1
Доходи від надання майна в оренду				
18	Доходи, отримані від надання майна в оренду або суборенду, якщо орендар – юридична особа або фізична особа – підприємець	15%	Орендар	п. 7.1 і п. 9.1
19	Доходи, отримані від надання майна в оренду або суборенду, якщо орендар – фізична особа, що не є суб'єктом підприємницької діяльності	15%	Орендодавець	п. 7.1 і п. 9.1

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5
Доходи від продажу об'єктів нерухомості				
20	Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові будівлі та споруди, розташовані на такій земельній ділянці), якщо загальна площа такого житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку не перевищує 100 квадратних метрів	–	Нотаріус, що засвідчує договір	пп. 11.1.1 і 11.2.1
21	Частина доходу, пропорційна сумі перевищення площі об'єкта, зазначеного в рядку 20 таблиці, понад площу 100 квадратних метрів	1%		
22	Дохід, отриманий від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів нерухомості, зазначених у рядку 18 таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, ніж зазначений у рядку 20 таблиці	5%	Нотаріус, що засвідчує договір	п. 7.2, п. 11.1.2 і 11.2.2
23	Дохід від продажу об'єкта незавершеного будівництва	5%		
Дохід від продажу рухомого майна				
24	Дохід від продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, мотоцикла, моторолера або моторного (парусного) човна не частіше 1 разу протягом звітного податкового року за умови перерахування державного мита або плати за нотаріальне посвідчення відповідного договору	1%	Нотаріус, що засвідчує договір або автентичність підписів сторін, покупець або посередник (юридична особа або	п. 12.2
25	Дохід від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів, зазначених у рядку 24 таблиці або іншого рухомого майна	15%	представництво нерезидента)	п. 7.1. і пп. 12.1, 12.2
Доходи нерезидентів				
26	Доходи, нараховані нерезиденту у вигляді заробітної плати унаслідок здійснення ним трудової діяльності в Україні	15%	Працедавець	п. 7.1, п.п. 9.11.1 і п.п. 9.11.3
27	Дохід від надання в оренду нерухомості	15%	Резидент, що виплачує такі доходи	
28	Проценти на поточний або депозитний банківський рахунок (у тому числі картковий рахунок), проценти (дисконтний дохід) на депозитний (ощадний) сертифікат, проценти на вклад до небанківських фінансових установ	5%		п. 7.2, п.п. 9.11.3 і п.п. 22.1.4

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5
29	Дивіденди, роялті, інші проценти	15%		п. 7.1, п. 7.3 і п.п. 9.11.3
30	Дохід від продажу не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові будівлі та споруди, розташовані на такій земельній ділянці), якщо загальна площа такого житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку не перевищує 100 м ²	–	Нотаріус, що засвідчує договір	п.п. 11.1.1, 11.2.1, п. 11.3
31	Частина доходу, пропорційна сумі перевищення площі об'єкта, зазначеного в рядку 30 таблиці, понад площу 100 м ²	1%		
32	Дохід, отриманий від продажу протягом звітного податкового року більше ніж одного з об'єктів нерухомості, зазначених у рядку 30 таблиці, або від продажу іншого об'єкта нерухомості, ніж зазначений у рядку 30 таблиці	5%		
33	Інші доходи	30%	Резидент, що виплачує такі доходи	п. 7.3
Спадок				
34	Вартість будь-якого об'єкта, отриманого спадкоємцем, який є членом сім'ї спадкодавця першого ступеня спорідненості	0%	Спадкоємці, що отримали спадок	п.п. 13.2.1
35	Вартість будь-якого об'єкта, отриманого спадкоємцем, що не є членом сім'ї спадкодавця першого ступеня спорідненості	5%		п. 7.2, п.п. 13.2.2
36	Вартість будь-якого об'єкта спадку, отриманого будь-яким спадкоємцем від спадкодавця – нерезидента	15%		п. 7.1, п.п. 13.2.3
37	Вартість спадщини у вигляді об'єкта нерухомого і рухомого майна, а також наявних коштів або таких, що зберігаються на рахунках у банках і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитних, іпотечних сертифікатів, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, отриманого особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківської опіки	0%		п. 13.6

Закінчення табл. 3.10

Подарунки			
38	Грошові кошти або майно (майнові або немайнові права), подаровані одним з подружжя іншому в межах їх частини загальної пайової або загальної сумісної власності, а також батьками дітям, у тому числі таким, що були зачаті за життя і народилися після, і дітьми батькам, у межах їх частини загальної пайової власності	–	Одержувачі подарунків п. 14.2
39	Вартість будь-якого об'єкта, отриманого в подарунок членом сім'ї дарувальника першого ступеня споріднення	0%	п. 14.1, п.п. 13.2.1
40	Вартість будь-якого об'єкта, отриманого в подарунок особою, що не є членом сім'ї дарувальника першого ступеня споріднення	5%	п.п. 7.2, 14.1, п.п. 13.2.2
41	Вартість будь-якого об'єкта, отриманого в подарунок будь-якою особою від нерезидента	15%	пп. 7.1, 14.1, п.п. 13.2.3
42	Вартість подарунка у вигляді об'єкта нерухомого і рухомого майна, а також наявних коштів або таких, що зберігаються на рахунках у банках і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитних, іпотечних сертифікатів, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, отриманого особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківської опіки	0%	п.п. 14.1, 13.6
Інші доходи			
43	Дохід від здавання брухту чорних або кольорових металів	15%	Особа, що нараховує (виплачує) дохід п. 7.1 і п.п. 4.3.31 п. 7.3 п.п. 4.2.12
44	Виграші або призи (крім виграшів у державну лотерею)	30%	

Як видно з табл. 3.10, ставки податку з доходів фізичних осіб змінюють своє значення від 0% до 30% відповідно виду доходу, причому базою вважається – 15%. Податкове навантаження на доходи фізичних осіб від продажу об'єктів нерухомості змінюється відповідно диференціації ставок податку від 1% до 5%. Причому зовсім не оподатковується дохід, отриманий платником податку, не частіше одного разу протягом звітного податкового року, від продажу житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), якщо загальна площа такого об'єкта не перевищує 100 квадратних метрів. При перевищенні площі 100 квадратних метрів, частина доходу, пропорційна сумі такого перевищення, підлягає оподаткуванню за ставкою в розмірі 1% від вартості такого об'єкта нерухомого майна. А якщо дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного податкового року більш ніж одного з об'єктів нерухомості або таким об'єктом є незавершене будівництво, то він підлягає оподаткуванню за ставкою 5%. Така диференціація ставок дозволяє збільшити податкове навантаження на осіб, які систематично займаються даними операціями.

Зміна ставок податку з доходів фізичних осіб залежно від таких об'єктів, як спадок і подарунки дозволяє регулювати податкове навантаження членів сім'ї першого ступеня спорідненості. Особливо це стосується сімей, що ведуть спільне господарство. Так, за нульовою відсотковою ставкою оподатковується вартість будь-якого об'єкта (спадщини або подарунків) при отриманні особами, що є членами сім'ї першого ступеня споріднення. Для осіб, що не мають такого статусу, величина ставки на спадок або подарунки складає 5%. Вартість об'єкта (спадщини або подарунків), отриманого будь-якою особою від нерезидента оподатковується ставкою 15%.

Різноманіття цілей державної податкової політики та шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, які мають різний характер і різні форми прояву [10]. Так, податкове регулювання доходів фізичних осіб можна здійснювати шляхом зменшення бази оподаткування, тобто виключення з неї визначених законодавством сум, які не враховуються при подальшому обчисленні податкових зобов'язань. Прикладом такої пільги є зменшення загального місячного оподаткованого доходу фізичних осіб на суму податкової соціальної пільги, яка застосовується замість неоподаткованого податками мінімуму доходів громадян.

Такий податковий механізм реалізується при отриманні доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового

місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір не перевищує суми, котра дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень [10]. Такий характер встановлення граничного розміру доходів громадян призводить до щорічного перегляду кількісного рівня граничного доходу, оскільки бюджетними законами величина прожиткового мінімуму переглядається щорічно. Зміна цього показника на початок року дозволяє враховувати втрати від інфляції.

Розмір податкової соціальної пільги розрізняється для визначених законодавством категорій найманих працівників залежно від їх соціального статусу (табл. 3.11).

Вирішення соціальних проблем для сімей, що мають дітей, здійснюється шляхом збільшення граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків у розмірах, що розраховується як добуток суми, визначеної в абзаці першому цього підпункту, та відповідної кількості дітей, для осіб, які:

є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

утримують дитину-інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

має троє чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну таку дитину.

Розгляд механізму податкового регулювання, який здійснювався у Декреті Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" [52] щодо застосування податкових пільг, дає можливість порівняти з існуючим. Так, у Декреті в шкалу ставок оподаткування було введено неоподатковуваний мінімум у розмірі мінімальної місячної заробітної плати, на яку зменшувався сукупний оподатковуваний дохід, що отримував платник податку за кожний повний місяць роботи. Тобто, таке зменшення місячного доходу поширювалось на всіх платників без обмежень. Для окремих платників, які постраждали від Чорнобильської катастрофи і віднесені до I та II категорії та інвалідів війни I групи, сукупний оподатковуваний дохід зменшувався до десяти неоподатковуваних мінімумів. Також, протягом календарного року існувало зменшення сукупного оподаткованого доходу до п'яти неоподатковуваних мінімумів, яке поширювалося на громадян, визначених законодавством, при отриманні доходів за місцем основної роботи.

Таблиця 3.11

Диференціація розміру податкової соціальної пільги [10]

Податкова соціальна пільга дорівнює 50% мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	Податкова соціальна пільга дорівнює 75% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року для платників, які:		Податкова соціальна пільга дорівнює 100% мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року для платників, які є:
для будь-яких платників податку, якщо його розмір не перевищує суми, котра дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень [276]	є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником)	у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років	особою, що є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави
	утримує дитину-інваліда		учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"
	має троє чи більше дітей віком до 18 років		колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою
	є вдовцем або вдовою		особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками
	є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи		особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року
	є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом		особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів
є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства			

На відміну від існуючої величини податкової соціальної пільги, яка складає половину мінімальної заробітної плати, у Декреті "Про прибутковий податок з громадян" [52] зменшення сукупного оподаткованого доходу було більш вагомим. І це, на погляд автора, має більш регулятивний характер щодо зменшення податкового навантаження на доходи фізичних осіб. Відмінним у Законі України "Про податок з доходів фізичних осіб" [10] є те, що податкова соціальна пільга застосовується у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, а в Декреті [52] – до 16 років. Таким чином, у існуючому законодавстві збільшується період застосування пільги на два роки, що також має соціальну спрямованість.

Існування визначеного рівня доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга, має як позитивні, так і негативні моменти. Так, збільшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, хоч на одну копійку призводить до того, що дохід платника податку при розрахунку податкового платежу не може бути зменшеним на суму соціальної пільги. При цьому соціальний статус платника не має ніякого значення. В результаті цього збільшується величина податкового зобов'язання (а також і податкове навантаження) з доходу фізичних осіб. Тобто, при такому механізмі використання обмежень виникають протиріччя щодо назви пільги, та й до законодавчо встановленого її соціального характеру.

Таким чином, зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу на величину податкової соціальної пільги потребує ретельного вивчення механізму її застосування, а подальше використання податкової соціальної пільги як інструмента податкового регулювання в незмінному вигляді знижує соціальний ефект від неї.

У процесі вдосконалення системи оподаткування доходів громадян інтерес викликає проект Податкового кодексу [101], з прийняттям якого очікується гармонізація усієї податкової системи в країні. Основні положення розділу IV проекту Податкового кодексу [101] "Про податок на доходи фізичних осіб" ґрунтуються на досвіді застосування протягом 2004 – 2006 рр. чинної редакції Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [10] та на головних напрямках удосконалення податку з доходів фізичних осіб, передбачених Концепцією реформування податкової системи і спрямованих на:

- реалізацію принципів прибуткового оподаткування, характерних для соціальних держав;

- розширення бази оподаткування за рахунок справляння податку з усіх видів доходів, крім цільових, що виплачуються з державних цільових фондів, створених відповідно до закону або одержаних як компенсація й відшкодування певних витрат;

- удосконалення системи оподаткування пасивних доходів з метою стимулювання інвестиційної діяльності;

- реалізацію заявочного принципу реєстрації самозайнятих осіб у податкових органах.

У проекті Податкового кодексу щодо податку на доходи фізичних осіб замість поняття "податковий кредит" використовується поняття "податкова знижка", що є більш обґрунтованим. Новацією запропонованої редакції є спрощення процедури отримання громадянином цієї податкової знижки, тобто надання платнику податку можливості реалізувати своє право на податкову знижку щомісяця протягом звітного року, та одержувати повернення частини податку на доходи фізичних осіб як компенсацію вартості витрат, дозволених для включення до податкової знижки, не очікуючи до кінця року. Крім того, такий порядок отримання податкової знижки розв'язує проблему повернення сум надміру сплаченого податку з відповідних бюджетів. Відповідно до проекту Податкового кодексу, підстави для надання податкової знижки зазначаються платником податку у заяві, складеній за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, що подається роботодавцю у звітному податковому році. І він відображає суму податкової знижки та підстави для її надання у кварталній звітності (податковому розрахунку) про суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суму утриманого з них податку. Але цей механізм не є нормою прямої дії та потребує інструкції з питань застосування податкової знижки, які і повинен видати Центральний орган державної податкової служби.

Важко сказати наскільки такий інструмент податкового регулювання впливатиме на зменшення податкового навантаження на дохід платників податків. Без аналізу відповідного інструктивного матеріалу оцінити такі зміни неможливо.

Напрямами удосконалення обкладання податком на доходи фізичних осіб, запропонованими у проекті Податкового кодексу, також є уточнення порядку нарахування податку та розміри ставок за окремими операціями.

Але суттєвих змін оподаткування доходів фізичних осіб у проекті не відбулося. Ставка залишилася пропорційною. Таким же залишився механізм застосування податкової соціальної пільги, а також перелік суб'єктів, які мають право на пільги.

Вітчизняні проблеми податкового регулювання доходів фізичних осіб не можуть бути ізольованими від досвіду оподаткування в інших державах. Цей податок існує у всіх країнах світу і носить, як правило, прогресивний характер, тобто нараховується або за прогресивною шкалою, або використовують декілька диференційних ставок. Незважаючи на те, що ставка податку на доходи фізичних осіб у нашій державі не висока на відміну від більшості країн світу, але її пропорційність лягає більшим тягарем на осіб, які мають невисокий та середній дохід. Часто при розрахунку цього податку в багатьох зарубіжних країнах встановлюється неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який суттєво зменшує розмір податку, а також здійснюється ділення платників податку за різними категоріями та отриманням доходів.

Особливістю сплати прибуткового податку з громадян Великобританії є те, що всі доходи громадян поділяють на окремі частини, залежно від виду доходів та джерел їх отримання. Так, залежно від цих ознак вони поділяються на п'ять шедул (або графіків), які мають внутрішній поділ та оподатковуються окремо. Стягуються два податки: основний – за пропорційними ставками, а додатковий за прогресією. Цікавим є те, що при розрахунку прибуткового податку застосовуються універсальні знижки, важливішими з яких є додаткові сімейні, які надаються главі сім'ї. Особиста знижка та інші переглядаються кожного року залежно від економічних обставин, які склалися в державі [277].

Якщо згідно з британською (шедулярною) системою оподаткування платники прибуткового податку класифікуються за характером і джерелом одержуваного доходу, то в Німеччині, крім виділення семи груп доходів, традиційно прийнята так звана класна система оподаткування, де в основу класифікації платників на шість класів покладений їх соціально-громадянський статус [107].

Для визначення суми податків формуються податкові таблиці, які враховують клас платника, наявність дітей, на утриманні кого вони знаходяться, як ведуться сімейні господарства, податкові пільги.

Зазначені особливості можна використовувати при здійсненні податкового регулювання в Україні для планування фізичними особами податкових платежів і таким чином зменшувати податкове навантаження.

У Франції, як і в інших країнах, відповідно доходів громадян визначається неоподатковуваний мінімум доходів, а далі податок збирається за прогресивною шкалою від 0 % до 56,8 %. Платником даного податку вважають так звану фіскальну одиницю – сім'ю в складі подружжя та осіб, які знаходяться на утриманні. Для самотніх фіскальною одиницею є відповідно сама людина. Від отриманих доходів відраховуються цільові витрати на харчування, а також ті витрати, які надаються окремим верствам населення (особам похилого віку, інвалідам).

Прибутковий податок з фізичних осіб в Італії резиденти сплачують з усіх видів доходів, одержаних як у країні, так і за кордоном, нерезиденти – лише з доходів, одержаних в Італії. Залежно від свого походження джерела доходів поділені на п'ять категорій, кожній з яких властиві свої особливості оподаткування: нерухоме майно (земля й будівлі); капітал; підприємництво; трудові доходи від роботи за наймом і в порядку самостійної зайнятості осіб вільних професій; інші джерела. Під однією назвою по суті справляються п'ять різних податків [277].

Особливістю стягнення податків в Іспанії є те, що оподаткування відбувається на підставі двох видів декларацій: особистої та сімейної, причому платнику надається право вибору того типу декларації, яка для нього більш ефективна.

У США діють п'ять податкових ставок, згідно з якими всі платники податку розподіляються в залежності від сімейного стану, і кожний платник має змогу вибрати той варіант, який йому більш вигідний. Але коли опо-

датковується в цілому подружжя, то податки нараховуються на всю сім'ю [171]. У найбільш непривілейованому становищі знаходяться неодружені, що, можливо, є ознакою певної демографічної політики, здійснюваної через фінансові заходи.

Таким чином, оподаткування доходів громадян у різних країнах має свої особливості, але головним залишається те, що кожна країна застосовує диференціацію доходів і ставок. Причому розміри такої диференціації свідчать про позицію держави в оподаткуванні домогосподарств і вирішенні соціальних питань. І перш ніж розробляти та застосовувати механізм розрахунку і утримання податку, необхідно ретельно вивчати досвід оподаткування доходів фізичних осіб інших економічно розвинутих країн світу.

Розглянуті особливості оподаткування доходів фізичних осіб у різних країнах світу не можуть бути впровадженими за таким механізмом і за такими умовами, як вони діють у тих державах, але це надає можливість переглянути застосування в Україні податку з доходів фізичних осіб. Так, з метою гармонізації зі світовими тенденціями оподаткування доходів фізичних осіб, необхідним є повернення до системи прогресивного оподаткування. Одним з напрямів вирішення демографічної проблеми пропонується використати досвід країн де оподаткування здійснюється відносно диференціації платників податків за класами де враховується наявність дітей, на утриманні кого вони знаходяться, як ведуться сімейні господарства, податкові пільги.

Здійснення економічних та соціальних процесів вимагає з боку держави перегляду оподаткування доходів фізичних осіб щодо доцільності зменшення рівня податкового навантаження на основі застосування пільг до таких елементів податків як суб'єкт, об'єкт, ставка з урахуванням виду діяльності та соціального положення фізичних осіб – платників податку. Також серед інструментів податкового регулювання пропонується переглянути механізм застосування податкової соціальної пільги, розмір якої повинен дорівнювати величині неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Причому, на цю величину пропонується зменшувати сукупний оподатковуваний дохід, що отримує платник податку за кожний повний місяць роботи, і таке зменшення пропонується поширювати на всіх платників без обмежень.

Для гармонізації українського законодавства з законодавством європейських країн пропонується врахування в оподаткуванні доходів громадян не тільки характеру і джерел одержуваного доходу, а й соціально-громадянського статусу платника. Також, при розрахунку податку з доходів фізичних осіб пропонується застосовувати універсальні знижки, важливішими з яких є додаткові сімейні, котрі надаються голові сім'ї. Причому, як особисту знижку, так і інші варто переглядати кожного року залежно від економічних обставин, які склалися в державі.

3.3. Оподаткування доходів громадян-підприємців

Поняття "підприємництво" визначене у Господарському кодексі України [3] як самостійна, ініціативна, систематична на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Підприємницькою діяльністю в Україні без створення юридичної особи мають право займатися громадяни України й громадяни інших держав, які не обмежені законом у правоздатності й дієздатності за винятком: військовослужбовців; працівників органів прокуратури, суду, державної безпеки, внутрішніх справ, державного арбітражу, державного нотаріату; працівників державної влади та управління, що здійснюють контроль за діяльністю підприємства; осіб, що мають непогашену судимість і яким суд заборонив займатися певним видом діяльності.

Порядок державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності визначений Законом України "Про державну реєстрацію юридичних і фізичних осіб підприємців" [29].

В цілях розвитку державної політики з питань підтримки суб'єктів малого підприємництва в Україні прийнято цілий ряд законів, які стимулюють підприємницьку діяльність громадян.

Так згідно із ст. 9 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" [10] оподаткування доходів, отриманих фізичною особою від продажу нею товарів (надання послуг, виконання робіт) у межах її підприємницької діяльності без створення юридичної особи, здійснюється за правилами, встановленими спеціальним законодавством з цих питань, з урахуванням норм цього пункту Закону. До законодавчих актів, що регулюють оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців відносяться: розділ IV Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" [52], який регулює здійснення підприємницької діяльності за загальною системою оподаткування і фіксованим розміром податку, та Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року №746/99 [48]. Згідно зі ст.2 Указу [48] суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи мають право самостійно вибрати спосіб оподаткування доходів за єдиним податком шляхом отримання Свідоцтва про сплату єдиного податку.

Таким чином, на цей час діють три схеми оподаткування доходів громадян-підприємців, а саме:

традиційна (загальна) – сплата податку з доходів фізичних осіб, виходячи з чистого доходу;

сплата прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту;

сплата єдиного податку (яка окремо розглядається в розділі 6).

Успішне ведення господарської діяльності фізичною особою залежить від багатьох факторів, серед яких найважливіше місце займає вибрана схема оподаткування. Тому після одержання Свідоцтва про державну реєстрацію фізичної особи – підприємця, суб'єкту підприємницької діяльності необхідно визначитися, за якою з трьох перелічених схем оподаткування він буде вести облік доходів і витрат.

3.3.1. Загальна система оподаткування

Законодавча основа справляння податку з доходів фізичних осіб (прибуткового податку) визначена статтями 13, 14 Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" [52], Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" [10] та "Інструкцією про оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю" [80] з урахуванням змін, внесених наказом ДПАУ від 16.07.2003 р. №352.

Чинним законодавством передбачені два способи визначення сукупного чистого доходу приватного підприємця, з якого сплачується прибутковий податок:

сукупний чистий дохід визначається як різниця між валовим доходом (виручкою у грошовій і натуральній формі) і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу;

сукупний чистий дохід визначається як різниця між валовим доходом (виручкою у грошовій і натуральній формі) і витратами, визначеними за нормами, які наведені у Додатку 6 до Інструкції про оподаткування доходів фізичних осіб [80].

Не можна сполучати обидва способи розрахунку чистого доходу приватного підприємця, наприклад, використовуючи перший для підтвердження документальних витрат, а другий – для непідтверджених документально витрат. Приватний підприємець самостійно приймає рішення, якому із двох способів визначення чистого доходу віддати перевагу.

Принциповою відмінністю зазначених способів обчислення чистого доходу підприємця є порядок визначення витрат. Відповідно до ст. 13 Декрету [52] до складу витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів, відносяться витрати, які включаються до складу валових витрат виробництва (обігу) або підлягають амортизації відповідно до Закону [9]. Необхідно підкреслити, що склад витрат приватного підприємця визначається винятково цим Законом.

Положення ст. 5 "Валові витрати" Закону [9] для приватних підприємців, застосовуються в частині підтвердження первинними документами витрачених сум відповідно до операцій, перерахованих у ст. 5, за результатами або за участю яких у податковому періоді (звітному кварталі) безпосередньо був отриманий дохід.

Згідно зі ст. 8 "Амортизація" Закону [9] можна додатково зменшити валовий дохід винятково на суми витрат, які підлягають амортизації й не перевищують розмір амортизаційних відрахувань, нарахованих шляхом

застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів. До складу витрат, які підлягають амортизації згідно зі ст. 8.1.2 Закону [9] включаються:

придбання основних фондів та нематеріальних активів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення й вищивання багаторічних насаджень до початку плодоношення;

самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі.

Починаючи з 1 січня 2004 року норми амортизації основних фондів у розрахунку на квартал згідно зі ст. 8.6.1 Закону [9] становлять: для 1 групи – 2 %; для 2 групи – 10 %; для 3 групи – 6 %; для 4 групи – 15 %.

У декларацію про доходи, що отримані за звітний період, включаються тільки прямі валові витрати й суми амортизаційних відрахувань, що відповідають фактичній сумі отриманого в цьому періоді валового доходу в будь-якій формі від певного виду діяльності й підтверджені документально.

На сьогоднішній день проблема амортизації основних фондів, які використовуються підприємцями, що працюють за загальною системою оподаткування, залишається остаточно не вирішеною.

Існує протиріччя в тлумаченні ст. 13 Декрету Кабінету міністрів України [52] і Інструкцією №12 [28], затвердженою наказом ДПАУ від 21.04.1993 р. Слід зазначити, що в Декреті №13-92 [52] однозначно визначений порядок оподаткування доходів фізичних осіб – підприємців, як різниці між валовим доходом і витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу. Декретом [52] визначений склад валових витрат, до числа яких відносяться й амортизація основних фондів, що відповідає Закону "Про оподаткування прибутку підприємств" [9], при цьому ніяких додаткових обмежень, крім документального підтвердження вказаних витрат Декретом [52] не встановлено.

Однак ДПАУ в листі від 13.01.2006 р. №184/5/ 17-0410, посилаючись на додаток 7 до Інструкції №12 [80], наполягає про можливість нарахування амортизації підприємцям винятково у випадку ведення бухгалтерського обліку згідно з порядком, передбаченим Міністерством фінансів України. Більш пізнім повідомленням, ДПАУ в листі від 03.03.2006 р. №1205/0/ 17-0415 сповіщає, що фізичним особам – підприємцям нараховувати амортизацію взагалі не можна, оскільки ст. 2 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV, не передбачене ведення фізичними особами – підприємцями бухгалтерського обліку, а значить відсутні підстави для нарахування амортизації.

Такий підхід ДПАУ явно суперечить чинному законодавству за наступними причинами:

1. У Декреті [52] і Законі [9] чітко прописаний порядок формування валових витрат підприємця, саме з урахуванням сум амортизації. При цьому ніяких додаткових обмежень, крім документального підтвердження зазначених витрат цими законодавчими актами не передбачено. У той же час Інструкція №12, яка затверджена наказом ДПАУ [80], не може встановлювати додаткові вимоги до порядку формування валових витрат підприємця, тому що має меншу юридичну чинність, ніж законодавчі акти держави, в яких обов'язковість ведення бухгалтерського обліку фізичними особами - підприємцями не передбачена.

2. У випадку заборони віднесення амортизаційних відрахувань до валових витрат, у фізичної особи – підприємця буде неправомірно завищений об'єкт оподаткування порівняно з юридичною особою, що буде явним порушенням принципів оподаткування, закладених у Законі України [7], у частині недопущення проявів податкової дискримінації до об'єктів господарювання й дотримання соціальної справедливості при стягненні податків.

У конфлікт інтересів втрутився Державний комітет з підприємництва України, видавши лист від 06.02.2007 р. №851, у якому виразив підтримку фізичним особам – підприємцям. У листі Державний комітет з підприємництва сформулював свою позицію наступним чином:

усі витрати на поліпшення, ремонт і самостійне виготовлення основних фондів також підлягають амортизації й не відносяться на витрати підприємця одразу;

фізична особа – підприємець повинен вести окремий обліковий реєстр, відображаючи в ньому дані про нараховану амортизацію основних фондів. Такий реєстр буде документальним доказом обґрунтованості й правильності нарахування амортизації.

Таким чином, на погляд автора монографії, існуючий підхід до формування валових витрат фізичної особи – підприємця вимагає упорядкування з боку законодавчих і виконавчих органів держави, а підприємець може використовувати своє право на проведення амортизації основних фондів.

СПДФО, які одержують доходи від здійснення будь-якої підприємницької діяльності, пов'язаної з виробництвом, реалізацією товарів, наданням послуг, зобов'язані згідно з п.19 Інструкції про оподаткування доходів громадян [80], вести Книгу обліку доходів і витрат. Форма Книги обліку доходів і витрат, що наведена в додатку 10 Інструкції [80], повинна відповідати вимогам ДПАУ: бути пронумерованою, прошнурованою, скріпленою печаткою й підписом керівника податкової інспекції під час постановки на облік суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи, а також перебувати за місцем здійснення підприємницької діяльності протягом усього робочого дня й пред'являтися працівникам податкової служби.

В Інструкції №12 [80] на сьогоднішній день не прописана чітко процедура відображення в Книзі обліку доходів і витрат (ф.№10) підприємцями, що працюють за загальною схемою оподаткування, операцій з розрахунку за товар векселем, який потім буде погашений грошима.

З позицій оподаткування, одержання векселя можна розглядати як отримання виручки в натуральній формі, або іншими словами мова йде про бартер. Тоді, при оформленні операції із продажу товару, на момент надходження підприємцеві векселя, він відображається в Книзі ф. №10 як виручка (дохід) у сумі векселя. Під цей дохід підприємець повинен відобразити витрати, які він здійснив на придбання проданого товару.

Більш складна процедура виникає з погашенням векселя. У ст. 13 Декрету [52] передбачена наступна норма: "При здійсненні операцій з купівлі-продажу корпоративних прав та визначених законом цінних паперів крім набутих у випадках, визначених пунктом "З" статті 5 даного Декрету, оподатковуваним доходом громадянина, у тому числі зареєстрованого як суб'єкт підприємницької діяльності, вважається прибуток, тобто різниця між доходом, отриманим від продажу таких корпоративних прав та цінних паперів протягом звітного року, та документально підтвердженими витратами на їх придбання, понесеними громадянином протягом звітного року або попередніх звітних років. Облік фінансових результатів операцій з купівлі-продажу корпоративних прав і цінних паперів ведеться в порядку, встановленому пунктом 7.6 статті 7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Прибуток, отриманий громадянином від операцій з купівлі-продажу корпоративних прав і цінних паперів, обчислений за результатами звітного року, включається до складу його сукупного річного оподаткованого податком доходу".

Тоді виходячи з положень ст. 13 Декрету [52], дохід від погашення векселя й витрати на його придбання (сума вексельного розрахунку) повинні враховуватися окремо за підсумками року. Але в Інструкції №12 [80], подібної норми немає. Це ставить під сумнів обґрунтованість її застосування сьогодні, оскільки на момент надходження підприємцю грошей від векселедавця він відіб'є відповідні кошти в складі виручки (доходу) у Книзі ф. №10. При цьому одночасно з відбиттям такої виручки (доходу) він таку ж суму відіб'є у витратах (як суму операції обміну, за якою був отриманий вексель). Чистий дохід від такої операції буде дорівнювати нулю.

Загальна схема оподаткування передбачає сплату зборів у соціальні фонди й податків у загальноприйнятому порядку зі сплатою авансових платежів. При розрахунку суми податкових платежів і зборів для загальної системи оподаткування необхідно врахувати наступні положення:

1. СПДФО повинен щоквартально подавати до податкового органу декларацію про доходи, на підставі якої йому нараховуються податок з доходів за ставкою 15% авансовими платежами, виходячи із суми сукупного чистого доходу (розрахованого як різниця між валовим доходом і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з отриманням доходу).

2. Приватний підприємець, який знаходиться на загальній схемі оподаткування, може зареєструватися платником податку на додану вартість (ПДВ). У разі коли у підприємця загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), які підпадають під визначення бази оподатку-

вання ПДВ згідно з п.4.1 Закону України [10] протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 000 грн (без урахування ПДВ), то він повинен обов'язково зареєструватися платником ПДВ.

Необхідно відзначити, що можливість виступати в якості платника ПДВ приватним підприємцем може розглядатися як одна з переваг загальної схеми оподаткування. Це пов'язане із правом платників ПДВ писувати своїм партнерам податкові накладні, що дає можливість останнім включати суму ПДВ у податковий кредит.

3. Доходи приватного підприємця визначаються по так званому "касовому методу": або по даті надходження безготівкових або готівкових коштів у вигляді попередньої оплати; або по даті надходження безготівкових коштів на банківський рахунок (або готівки безпосередньо підприємцеві) за вже відвантажені товари, виконані роботи (послуги); або по даті надходження товарів при бартерних розрахунках.

4. Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності вправі здійснювати свою діяльність як самостійно, так і з залученням найманих робітників, які можуть працювати на умовах трудового договору або ж виконувати роботи (послуги) за цивільно-правовими договорами. У випадку залучення найманих робітників приватні підприємці виплачують їм заробітну плату або винагороди за цивільно-правовими договорами та за рахунок власних коштів сплачують всі необхідні нарахування на заробітну плату найманих робітників.

Приватні підприємці, які використовують найману працю інших фізичних осіб, відповідно до ст. 1 Закону України [10] є податковими агентами відносно виплати заробітної плати (інших виплат і винагород) таким іншим фізичним особам. Це означає, що приватний підприємець, що нараховує (виплачує) оподаткований дохід, зобов'язаний утримувати податок із суми доходу найманого робітника у вигляді заробітної плати й інших доходів, використовуючи встановлену ставку податку в розмірі 15% від сукупного чистого доходу.

Крім податку з доходів, з оподаткованого доходу найманих робітників приватним підприємцем утримуються й перераховуються страхові внески в Пенсійний фонд, внески до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Відповідно до Декрету [52] та Інструкції про оподаткування доходів фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю [80] приватні підприємці сплачують прибутковий податок протягом року шляхом перерахування в бюджет авансових внесків у розмірі 25% річної суми прибуткового податку.

Незаперечною перевагою традиційної системи оподаткування є те, що розмір податків, які сплачуються, визначається розмірами одержуваних доходів і понесених витрат. Іншими словами, якщо підприємець за звітний період не одержав доходу від своєї діяльності, то відповідні податки він не сплачує (виключення: плата за торговий патент, пенсійні внески).

Вигідна традиційна система оподаткування доходів приватним підприємцям, що здійснюють діяльність не систематично, оскільки за відсутності підприємницьких доходів прибутковий податок не сплачується. Крім того, її переваги незаперечні при невисокій рентабельності продажів, тому що об'єктом оподаткування з доходів є чистий дохід.

Основний недолік загальної схеми оподаткування закладений у самій її суті: обов'язкова сплата підприємцем всіх податків і зборів, передбачених законодавством, значно ускладнює документальний облік господарської діяльності, вимагає додаткових знань в області оподаткування й необхідності відстеження всіх змін у законодавстві (які вносяться доволі часто), що викликає безліч проблем з податковими органами при подачі звітності.

3.3.2. Сплата фіксованого податку

Альтернативою загальній (традиційній) системі оподаткування є єдиний і фіксований податок. Вони мають одну загальну ідею – спрощення оподаткування шляхом заміни сукупності податків і зборів на один платіж та визначення суми податку, виходячи з виду підприємницької діяльності без прямого зв'язку із сумою отриманого доходу.

Сплата громадянами-підприємцями прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту є одним найбільш поширеним варіантом альтернативного оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Поширеність цієї альтернативної системи оподаткування зумовлена простотою її застосування та відносно невеликими розмірами податкових ставок, що значно спрощує роботу СПДФО. Ця альтернативна система, на відміну від єдиного податку, гармонічно поєднана зі звичайною системою оподаткування і виступає одним з різновидів прибуткового оподаткування громадян-підприємців.

Схема оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності шляхом сплати фіксованого податку, набула чинності згідно з Законом України "Про внесення змін до декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 13.02.98 р. №129/98-ВР [30].

Цим законодавчим актом встановлено, що фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають право самостійно вибрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від цієї діяльності, за фіксованим розміром податку, шляхом придбання патенту за умови, якщо:

загальна кількість найманих робітників і членів сім'ї приватного підприємця, що приймають участь у підприємницькій діяльності, повинна становити не більше 5 осіб. Відносно цієї умови слід зазначити, що при визначенні кількості найманих робітників приватного підприємця в розрахунок приймаються тільки ті з них, які фактично працюють у підприємця на конкретний період часу, а не працювали протягом якого-небудь періоду. Іншими словами, для визначення кількості найманих робітників приватного підприємця не потрібно розраховувати середні величини (напри-

лад, середньооблікову чисельність), які прийняті в статистиці розрахунку чисельності персоналу. Крім того, з кожним з найманих робітників повинен бути укладений трудовий договір;

максимальний розмір валового доходу, отриманого приватним підприємцем від самостійного здійснення господарської діяльності або з використанням найманої праці за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не повинен перевищувати 7 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що на цей час становить 119 тис. грн. Що стосується цієї умови, то слід зазначити, що валовий дохід підприємця – платника фіксованого податку становить виручку у грошовій і натуральній формі, тому дотримання цієї умови при повторному одержанні патенту є одним з найбільш складних з погляду забезпечення контролю з боку податкових органів. Пов'язано це з тим, що СПДФО – платники фіксованого податку звільнені від обов'язкового ведення обліку доходів і витрат;

приватний підприємець повинен здійснювати підприємницьку діяльність із продажу товарів і надання супутніх послуг на ринку з обов'язковою сплатою ринкового збору відповідно до діючого законодавства. Якщо приватний підприємець, що сплачує ринковий збір, одержує будь-які інші доходи, то їх обкладення податком з доходів здійснюється у загальному порядку.

Слід зазначити, що застосування фіксованого податку при здійсненні торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами не дозволяється.

Патент на здійснення підприємницької діяльності платнику податку видається на строк від одного до дванадцяти календарних місяців за вибором платника фіксованого податку. Якщо протягом терміну дії патенту змінюється розмір фіксованого податку, то його перерахунок не проводиться, що певною мірою стимулює авансову сплату податку.

Однією з безумовних (з точки зору платників) переваг фіксованого податку є те, що згідно з Інструкцією [80] платники фіксованого податку звільняються від ведення обов'язкового обліку доходів та витрат (форма №10), безпосередньо пов'язаних із цією діяльністю.

Доходи, отримані приватним підприємцем – платником фіксованого податку, не включаються до його сукупного оподаткованого доходу за результатами звітного року, але, якщо підприємець має доходи від інших видів підприємницької діяльності, то ці доходи оподатковуються у загальному порядку.

Розміри фіксованого податку встановлюються місцевою радою і не можуть бути менше, ніж 20 грн та більше ніж, 100 грн на місяць [52]. Якщо підприємницька діяльність платника фіксованого податку здійснюється з використанням найманої праці або за участю членів його сім'ї, то розмір ставки податку збільшується на 50% за кожну особу. Цей механізм цілком зрозумілий з точки зору фіскальної функції податку, але він, певною мірою, стримує збільшення кількості найманих робітників у межах нормативу.

Перелік податків і зборів, які сплачуються (не сплачуються) підприємцями у випадку переходу на спрощену систему оподаткування та фіксований податок представлений у табл. 3.12.

Суми єдиного та фіксованого податків розподіляються між бюджетами та соціальними фондами у таких пропорціях, як представлено у табл. 3.13. Як видно з таблиці, 90 % сум фіксованого податку зібраного з СПДФО, поступає до місцевого бюджету. Це підвищує зацікавленість органів місцевого самоврядування у розвитку малого підприємництва в регіонах.

Таблиця 3.12

Податки та збори, які сплачуються (не сплачуються підприємцями) при застосуванні альтернативних систем оподаткування

Види податку, збору	Єдиний податок	Фіксований податок
1. Податок з доходів фізичних осіб:		
– підприємець	–	–
– найманий робітник (15 %)	+	+
2. Мито	+	+
3. Державне мито	+	+
4. Плата (податок) за землю	–	+
5. Податок на промисел	–	–
6. Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності й видатками, обумовленими народженням і похованням:		
– утримання з доходу найманих робітників (0,5; 1 %)	+	+
– нарахування на дохід найманих працівників (1,5 %)	–	+
7. Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття:		
– утримання з доходів найманих робітників (0,5 %)	+	+
– нарахування на дохід найманих працівників (1,3 %)	–	+
8. Внески до фонду соціального страхування від нещасного випадку	+	+
9. Внески на обов'язкове державне пенсійне страхування		
– утримання з доходу найманих робітників (0,5; 2 %)	+	+
– нарахування на дохід найманих працівників (33,2 %)	+	+
10. Плата за торговий патент	–	–
11. Збір на розвиток виноградарства, садівництва й хмільництва	+	+
12. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі й сфери послуг	–	–
13. Податок із власників транспортних засобів	+	+
14. Збір за забруднення навколишнього середовища	+	+
15. Ринковий збір	+	+

Таблиця 3.13

Розподіл сум єдиного та фіксованого податків між бюджетами і соціальними фондами держави [175]

Єдиний податок	Фіксований податок
43% – до місцевого бюджету;	10% – до Пенсійного фонду;
42% – до Пенсійного фонду;	90% – до місцевого бюджету
11% – до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності;	
4% – до Фонду страхування на випадок безробіття	

У табл. 3.14 в систематизованому виді подано умови, які визначають вибір громадянином-підприємцем схеми оподаткування доходів від підприємницької діяльності.

Таблиця 3.14

Порівняльна таблиця способів оподаткування доходів громадян-підприємців

Фіксований податок	Єдиний податок	Загальна система оподаткування
1	2	3
1. Критерії умов, які визначають право вибору зазначеного способу оподаткування		
Громадянин-підприємець має право самостійно вибрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від підприємницької діяльності, за фіксованим розміром податку, шляхом придбання патенту за умови, якщо: – кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким громадянином, не перевищує 5; – валовий дохід такого громадянина за останні 12 календарних місяців не перевищує 7 000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (на даний час – 119 000 грн); – підприємець здійснює діяльність з продажу товарів і надання супутніх такому продажу послуг на ринках та є платником ринкового збору згідно з законодавством	Громадянин-підприємець має право перейти на сплату єдиного податку при одночасному виконанні двох умов: – якщо протягом року в трудових відносинах із цією особою, включаючи членів його родини, перебуває не більше 10 осіб; – обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік не перевищує 500 тис. грн	Обмежень для проведення господарської діяльності не передбачено. Громадянин-підприємець повинен щоквартально подавати до податкового органу декларацію про доходи, отримані від заняття підприємницькою діяльністю
2. Заборонені види діяльності		
Торгівля лікєро-горілчаними та тютюновими виробами	Діяльність у сфері грального бізнесу, обмін іноземної валюти, виробництво та імпорт піддакцизних товарів, торгівля лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, торгівля паливно-мастильними виробами, продаж нерухомості	Обмежень не передбачено

Продовження табл. 3.14

1	2	3
3. Розмір податку		
<p>Розміри фіксованого податку встановлюються місцевою радою і не можуть бути менше ніж 20 грн та більше ніж 100 грн. Якщо платник фіксованого податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю членів його родини, то розмір ставки податку збільшується на 50% за кожну особу</p>	<p>Ставки єдиного податку для підприємців-фізичних осіб встановлюються залежно від виду діяльності і не можуть становити менше 20 грн та більше 200 грн за місяць.</p> <p>Якщо платник фіксованого податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю членів його родини, то розмір ставки податку збільшується на 50% за кожну особу.</p> <p>У разі здійснення декількох видів діяльності, для яких встановлено різні ставки, єдиний податок сплачується за ставкою, що не перевищує встановлену максимальну ставку</p>	<p>Громадянин-підприємець повинен щоквартально подавати декларацію про доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності. Згідно з поданою декларацією податковий орган обчислює податок з доходів за ставкою 15% авансовими платежами, виходячи із суми очікуваного доходу підприємця.</p> <p>У разі, якщо підприємець здійснює торгівлю лікеро-горілчаними та тютюновими виробами, то він повинен сплачувати також збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства у розмірі 1% від виручки, яка отримана від реалізації в оптово-роздрібній торгівельній мережі алкогольних напоїв та пива</p>
4. Перелік податків і зборів, які не сплачуються платниками податків		
<p>Податок з доходів фізичних осіб; податок на промисел; збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збір на обов'язкове соціальне страхування; збір до Фонду соціального захисту інвалідів України; плата за торговий патент; збір за дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг</p>	<p>ПДВ (крім випадків, коли підприємець добровільно реєструється платником ПДВ); внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; податок на промисел; збір за отримання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі; ГДФО; плата за землю; збір за спеціальне використання природних ресурсів; внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; плата за патенти</p>	<p>Податки та збори до бюджету сплачуються на загальних підставах</p>
5. Облік доходів і витрат		
<p>Платники фіксованого податку звільняються від ведення обов'язкового обліку доходів та витрат, безпосередньо пов'язаних із цією діяльністю, але зобов'язані подавати щоквартально декларацію про доходи. Доходи громадянина, одержані від здійснення інших видів підприємницької діяльності, оподатковуються в загальному порядку</p>	<p>Платники єдиного податку ведуть Книгу обліку доходів і витрат (ф. №10) у сумарному відображенні.</p> <p>Протягом року для платника єдиного податку встановлюються звітні періоди, що дорівнюють кварталу</p>	<p>Громадянин-підприємець повинен щоквартально подавати до податкового органу декларацію про доходи, отримані від заняття підприємницькою діяльністю</p>

1	2	3
6. Застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО)		
При торгівлі на ринках застосування реєстраторів розрахункових операцій не передбачено	Платники єдиного податку мають право не застосовувати РРО для проведення розрахунків зі споживачами. При продажу підакцизних товарів вони повинні використовувати розрахункові книжки разом з Книгами обліку розрахункових операцій або РРО	Якщо особа здійснює торговельну діяльність за готівку, то він повинен придбати торговий патент і здійснювати розрахунки зі споживачами з застосуванням реєстраторів розрахункових операцій
7. Сплата податку на додану вартість		
Платник фіксованого податку не є платником податку на додану вартість. Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування та добровільно зареєструвалися платниками ПДВ, мають право отримувати бюджетне відшкодування податку на додану вартість у загальному порядку	Платник єдиного податку не є платником податку на додану вартість. Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, що добровільно зареєструвалися платниками ПДВ, мають право отримувати бюджетне відшкодування ПДВ у загальному порядку	Приватний підприємець може зареєструватися платником ПДВ у добровільному порядку. Коли загальна сума від здійснення оподатковуваних операцій з поставки товарів протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 000 грн (без ПДВ), то повинен зареєструватися платником ПДВ в обов'язковому порядку

Порівняльний аналіз розглянутих схем оподаткування показав, що загальна схема оподаткування доходу підприємців не стимулює їх до економного використання ресурсів і економії витрат, оскільки зі збільшенням витрат знижується база оподаткування. При зменшенні доходів від реалізації продукції скорочується й питома вага податкових платежів і зборів. Залежність загальної суми податків, що сплачуються, і зборів у соціальні фонди від результатів фінансово-господарської діяльності платника податків є основною характерною рисою загальної схеми оподаткування.

При фіксованому податку спостерігається зворотна до розглянутого для загальної схеми оподаткування тенденція – зі збільшенням доходів зменшується питома вага податкових платежів і зборів. У незavidному положенні знаходяться приватні підприємці, що мають мізерний дохід або збиток за звітний період, оскільки у випадку відсутності доходу, підприємцям необхідно сплачувати обов'язкові податки й збори, у результаті на їхню суму збільшується збиток від господарської діяльності. Діаметрально протилежна ситуація складається при нарощуванні обсягів реалізації продукції, що стимулює підприємницьку активність громадян і формування середнього класу в суспільстві.

Проведене дослідження дозволило виявити ряд проблем, які вимагають вирішення на законодавчому рівні, це дозволить підвищити прозорість і гармонізацію відносин між платниками податків і податковими органами.

1. Проблема амортизації основних фондів, які використовуються підприємствами, що працюють за загальною системою оподаткування, залишається остаточно не вирішеною.

2. Потребує вирішення протиріччя між Декретом КМУ [52], Інструкцією №12 [80] і Законом [9], що виникають при відбитті в Книзі обліку доходів і витрат (ф. №10) підприємствами на загальній системі оподаткування, операцій з розрахунком за товар векселем, який буде погашений грошима.

3. Порівняльний аналіз схем оподаткування доходів громадян – підприємців показав необхідність удосконалювання податкового законодавства в напрямку стимулювання підприємців, які працюють за загальною схемою оподаткування, до економного використання ресурсів, оскільки при даній схемі збільшення витрат веде до зниження бази оподаткування й скорочення питомої ваги податкових платежів і зборів.

4. Враховуючи темпи інфляції й необхідність підвищення зайнятості населення в Україні, уявляється доцільним збільшення граничних розмірів кількісних параметрів обмежень по максимально припустимому обсязі діяльності підприємця, а також підвищення граничної кількості найманих робітників, праця яких використовується СПДФО, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку й звітності.

5. З огляду на складність і частоту змін у податковому законодавстві є сенс продовжити період подання податкової звітності для фізичних осіб – суб'єктів малого бізнесу, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку й звітності уніфікувавши при цьому первинні форми обліку господарських операцій, залишивши в них тільки ті реквізити, які використовуються для розрахунку податкових зобов'язань платника або для контролю за дотриманням установлених обмежень.

4. Регулятивні інструменти інших загальнодержавних податків і зборів

4.1. Державне мито

Державне мито є однією з первинних форм обов'язкових платежів і каналів надходжень до державного бюджету. На відміну від податків, які сплачуються без спеціального еквіваленту, підґрунтям для уплати державного мита є отримання платником податків потрібних їм послуг з боку держави, тому державне мито слід розглядати як обов'язкову плату за послуги.

Справляння державного мита в Україні регулюється Декретом Кабінету Міністрів України від 21.01.93 р. №7-93 "Про державне мито" з відповідними змінами і доповненнями [53]. А порядок його обчислення та сплати – Інструкцією про порядок обчислення та сплати державного мита, затвердженою наказом Головної державної податкової інспекції України від 22.04.93 р. №15 і зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 19.05.93 р. за №50 [79].

Надходження від уплати державного мита здійснюються відповідно до ст. 6 Декрету [53], тобто воно сплачується за місцем розгляду та оформлення документів і зараховується до бюджету місцевого самоврядування, крім державного мита, що справляється з позовних заяв, які подаються до господарського суду, із апеляційних і касаційних скарг на рішення та постанови господарських судів, заяв про їх перегляд за нововиявленими обставинами, а також за дії, пов'язані з видачею охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності, і за дії, пов'язані з підтриманням чинності патентів на сорти рослин, та ін., яке зараховується до Державного бюджету України.

Надходження до бюджетів різних рівнів можуть змінюватися, якщо відповідно до ст. 5 Декрету [53] Місцеві Ради народних депутатів встановлюватимуть додаткові пільги для окремих платників щодо сплати державного мита, яке зараховується до місцевих бюджетів, а Міністерство фінансів України щодо державного мита, котре зараховується до державного бюджету України. Таким чином, процес податкового регулювання здійснюється на різних рівнях бюджетів країни. Нестандартним у цьому випадку є те, що такі можливості Міністерство фінансів України має тільки стосовно державного мита. У цьому випадку можуть виникнути суперечності щодо суб'єктів, до яких встановлюватимуть додаткові пільги.

Масштаби податкового регулювання та його результативність визначаються тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники. Також велику роль має наявність звільнених від оподаткування окремих суб'єктів податку, до яких були застосовані податкові пільги.

Платниками державного мита на території України є фізичні та юридичні особи за вчинення в їхніх інтересах дій та видачу документів, що мають юридичне значення, уповноваженими на те органами [53].

Серед суб'єктів цього податку, що мають пільги, є юридичні і фізичні особи. Так як державне мито сплачується в момент отримання платниками з боку держави потрібних їм послуг, цей збір важко спрогнозувати. Тобто, регулювання співвідношення суб'єктів, між юридичними та фізичними особами щодо внесення платежів до бюджетів різних рівнів не можна вважати необхідним для стимулювання кількості цих платежів.

Від періоду прийняття Декрету [53] по теперішній час об'єкт оподаткування цього платежу перетерпів деяких змін. Так, з 1996 року державне мито справляється за подання до Кабінету Міністрів України проекту створення промислово-фінансової групи. Інші зміни щодо об'єктів оподаткування протягом дії Декрету наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Зміни об'єктів оподаткування протягом років

Рік	Назва об'єкта	
	У першій редакції	У чинній редакції
1	2	3
1999	за операції, що здійснюються на товарних, сировинних та інших біржах, крім валютних	за операції з об'єктами нерухомого майна, що здійснюються на товарних біржах, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України

Закінчення табл. 4.1

1	2	3
1999	за проведення аукціону	за проведення прилюдних торгів (аукціону, тендеру) об'єктами нерухомого майна, крім операцій з примусового відчуження такого майна у випадках, передбачених законами України
2001	за дії, пов'язані з одержанням охоронних документів на об'єкти промислової власності, підтриманням їх чинності та передачею прав їхніми власниками	за видачу охоронних документів (патентів і свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності, а також за дії, пов'язані з підтриманням чинності патентів на сорти рослин
2003	за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів; за реєстрацію національних паспортів іноземних громадян або документів, що їх замінюють; за видачу або продовження посвідок на проживання; за видачу візи до національного паспорта іноземного громадянина або документа, що його замінює, на право виїзду з України та в'їзду в Україну, також із заяв про прийняття до громадянства України і про вихід з громадянства України	за видачу документів на право виїзду за кордон і про запрошення в Україну осіб з інших країн, за продовження строку їх дії та за внесення змін до цих документів; за продовження строку дії візи для в'їзду в Україну, транзитного проїзду через її територію (перебування в Україні іноземців та осіб без громадянства); за видачу або продовження строку дії посвідки на проживання в Україні іноземцям та особам без громадянства; за оформлення віз для в'їзду в Україну, транзитного проїзду через її територію, а також із заяв про прийняття до громадянства України або про вихід з громадянства України
2003	за операції з цінними паперами	за операції з випуску (емісії) цінних паперів, крім облігацій державних та місцевих позик, іпотечних сертифікатів, сертифікатів фондів операцій з нерухомістю та з видачі приватизаційних паперів

Як видно з табл. 4.1, об'єктами стали більш конкретні дії або операції, які обкладаються державним митом, що дає можливість платнику податку точніше визначити величину об'єкта оподаткування та спланувати свої витрати.

Податкове регулювання також може здійснюватися через зміну величини ставки, що дозволяє регулювати податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування.

Ставки державного мита визначаються відповідно до Декрету [53]: у відсотках (до ціни, угоди, вартості майна, позову і т.д.), у фіксованих сумах (абсолютних, обчислених у відповідних частках до офіційно встановленого показника неоподаткованого мінімуму доходів громадян), а також як змішані (у відсотках, але не вище фіксованої величини) (рис. 4.1).

Перелік ставок державного мита достатньо великий, так як вони встановлюються диференційовано за назвами документів і дій, за які справляється мито. Незважаючи на те, що кількість таких документів і дій збільшилось, на деякі з них величина ставок зменшилась.

Змінився і показник для розрахунку величини фіксованої суми податку. Спочатку це була мінімальна заробітна плата (без індексації), а зараз використовується неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Також відповідно до Декрету [53] фізичні особи та іноземні юридичні особи, що відповідно постійно проживають або знаходяться за межами України, сплачують державне мито за відповідні документи і дії у доларах США, або в іншій валюті та розмірах, якщо це передбачено угодами з Україною. Окрім цього, коли розмір ставок державного мита передбачено в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян, державне мито сплачується в іноземній валюті з урахуванням курсу грошової одиниці Національного банку України.

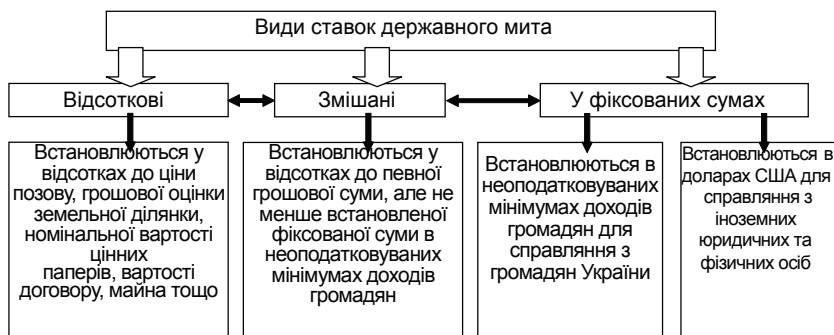


Рис. 4.1. Види ставок державного мита [180]

З наведеного вище можна зробити висновок, що дохідна частина Бюджету країни втрачає частину надходжень від уплати державного мита через "прив'язки" до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, який не змінювався починаючи з 1995 року [46]. Тобто при фіксованому рівні ставок виникають недонадходження до Бюджету за рахунок інфляційних втрат. Але при цьому зменшується податкове навантаження на платника державного мита.

До інструментів податкового регулювання належать податкові пільги у вигляді часткового або повного звільнення суб'єктів від уплати державного мита.

Основний склад юридичних і фізичних осіб – пільговиків майже не змінився від першого варіанта Декрету [53]. З цього переліку вивели (у 2003 р.) тільки іноземних туристів, які сплачують державне мито за реєстрацію іноземних паспортів.

Серед платників, що отримали пільги щодо сплати державного мита в основному державні організації – за позовами, з яких вони звертаються до суду та господарського суду. Це державні органи приватизації, Антимонопольний комітет України, держані замовники, Комітет у справах нагляду за страховою діяльністю, Державний комітет України з державного матеріального резерву, Державна архітектурно-будівельна інспекція України,

Рахункова палата, відділ державної виконавчої служби, спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у сфері захисту прав споживачів. Причому зміни пільг щодо сплати державного мита встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Практично в кожному податку та зборі містяться спеціальні регулюючі механізми, що стимулюють або стримують певні дії платників за допомогою спеціальних правил обчислення податкових зобов'язань чи суми податку, який підлягає сплаті в бюджет. Причому дія цих механізмів розповсюджується на усіх без винятку платників [180].

Розглянемо сплату державного мита із заяв майнового характеру, що подаються до господарських судів по ставках, наведених у ст. 3 пп. 2 Декрету [53]. Ставка складає 1 відсоток ціни позову, але не менше 6 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що дорівнює 102 грн і не більше 1 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – 25 500 грн.

Підприємство "Альфа" відповідно з договором купівлі-продажу поставило товар на суму 3 000 000 грн підприємству "Бета", котре, порушивши договір, за цей товар гроші не сплатило. Підприємство "Альфа" змушено звернутися із позовом до суду на суму поставки товару (3 000 000 грн). Перед подачею заяви підприємство повинно сплатити державне мито, яке складає 1% від ціни позовної суми (3 000 000 грн x 1% / 100%) і дорівнює 30 000 грн. Оскільки, відповідно до Декрету [53], ця сума не повинна перевищувати 25 500 грн, державне мито, яке підприємство "Альфа" сплатить до бюджету складатиме не 30 000 грн, а 25 500 грн. Тобто підприємство "Альфа" при використанні змішаної ставки отримає економію в 500 грн.

У іншому випадку, коли підприємство "Альфа" відповідно з договором купівлі-продажу поставило товар на суму 300 000 грн підприємству "Гама", котре, не виконавши умов договору сплатило за цей товар меншу суму, яка склала 292 000 грн. Підприємство "Альфа" змушено звернутися із позовом до суду на суму недопоставки товару (8 000 грн). Перед подачею заяви підприємство повинно сплатити державне мито, яке складає 1% від ціни позовної суми (8 000 грн x 1% / 100%) і дорівнює 80 грн. Оскільки, відповідно до Декрету [53], ця сума не повинна бути менше ніж 102 грн, величина державного мита, яке підприємство "Альфа" повинно сплатити до бюджету складатиме не 80 грн, а 102 грн. Це певною мірою стримує від судового розгляду позивачів невеликих сум.

З наведених прикладів можна зробити висновок, що незважаючи на відсоткову ставку при введених фіксованих граничних величин виникає ситуація щодо зміни податкового навантаження на платників державного мита. При збільшенні максимальної границі вартості позову податкове навантаження зменшується, а при невеликих сумах – збільшується.

Таким чином, при розрахунку державного мита суб'єкт оподаткування може певною мірою впливати на податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування та використовуючи специфіку комбінованих ставок податку.

З розглянутого матеріалу можна зробити висновок, що процес реалізації регулюючої функції державного мита здійснюється на основі таких локальних інструментів:

виділення складу платників податку – фізичних і юридичних осіб, які отримують певні послуги з боку держави;

звільнення від сплати мита окремих платників податку;

визначення об'єкта оподаткування, який характеризує конкретні дії та операції, котрі обкладаються державним митом;

спосіб встановлення розміру ставок податку, які відповідно до об'єкта можуть бути відсотковими, вираженими у фіксованих сумах і змішаними (комбінованими).

Механізм податкового регулювання цих елементів призводить до зміни величини надходжень як до державного, так і місцевих бюджетів країни.

Відповідно до Закону України "Про систему оподаткування" [7] до загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) належать державне мито і судовий збір. Але чинні законодавчі документи не мають складу елементів та механізму утримання цього збору.

У проекті Податкового кодексу України [101] передбачається зміна чинного Декрету [53] шляхом виведення операцій, які виникають при зверненні до суду платників податку. У Розділі XII [101] виділено "Судовий збір" з урахуванням норм Цивільного процесуального кодексу України, Господарського процесуального кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України, якими запроваджено сплату цього збору.

На відміну від діючого Декрету [53] у проекті Податкового кодексу [101] передбачено, що судовий збір справляється у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня календарного року, в якому відповідна заява або скарга подається до суду, господарського суду та адміністративного суду, та у відсотковому співвідношенні до ціни позову. Це дозволяє, з одного боку, певною мірою враховувати втрати від інфляції, а з іншого – забезпечити стабільність ставок у межах року, так як у Законі "Про Державний бюджет України" протягом року величина мінімальної заробітної плати збільшується, але при розрахунку державного мита буде використовуватися та, що встановлена законом на 1 січня календарного року.

У проекті Податкового кодексу [101] судовий збір із заяв і скарг, які будуть подаватися до суду, зараховуватиметься до Державного бюджету України. Причому, надання пільг щодо сплати судового збору матиме винятково соціальну спрямованість. Так, від сплати судового збору звільнятимуться ветерани війни та особи, на яких поширюватиметься дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"; інваліди I та II групи; постраждалі внаслідок Чорнобильської катастрофи; за подання позовів, пов'язаних з порушенням прав споживачів та ін.

Особливим у проекті Податкового кодексу [101], на відміну від діючого Декрету [53], є те, що враховуючи майновий стан сторін, суд може своєю ухвалою відстрочити або розстрочити сплату судового збору на певний строк, але не довше ніж до ухвалення судового рішення у справі. Також суд може зменшити розмір судового збору або звільнити від його сплати (враховуючи майновий стан сторони). Це має як позитивні, так і негативні аспекти: з одного боку, здійснюється податкове регулювання

шляхом зменшення податкового навантаження на платників, а з другого, виникає питання щодо критерію визначення величини майнового стану та механізму відбору судом платників, до яких будуть застосовані такі дії.

Крім того, скасовуються преференції щодо сплати судового збору для юридичних осіб (у тому числі для державних установ).

Таким чином, у проєкті Податкового кодексу [101] запроваджено нові та уточнено діючі механізми податкового регулювання, що матиме вплив на економіку та соціальні процеси в країні.

4.2. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства справляється згідно з Законом України "Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" [15] і має обмежений період застосування (введений до 31.12.2009 р.).

Цей збір має чітко виражений цільовий характер – кошти, що надійшли до спеціального фонду державного бюджету від збору, спрямовуються за бюджетною програмою "Закладення і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками" на здійснення фінансової підтримки розвитку виноградарства у розмірі 70%, садівництва – 30 % та за бюджетною програмою "Фінансова підтримка розвитку хмелярства" [71].

Податковий тягар збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, як податку на споживання, лягає на кінцевого споживача, зменшує платоспроможний попит населення, обсяги споживання і, як наслідок, обсяги виробництва алкогольних напоїв та пива, які є шкідливими для здоров'я населення.

Порядок визначення складу платників збору є одним із механізмів податкового регулювання. Платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності й підпорядкування, які реалізують в оптово-роздрібній торгівельній мережі алкогольні напої та пиво. Таким чином, збір, справляється з групи підакцизних товарів еластичного попиту, але не на стадії виробництва, а на стадії реалізації.

Згідно з Законом України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" [19], до алкогольних відносяться напої, наведені на рис. 4.2.

У цьому ж Законі міститься визначення оптової та роздрібною торгівлі.

Оптова торгівля – діяльність з придбання і відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Роздрібна торгівля – діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування.

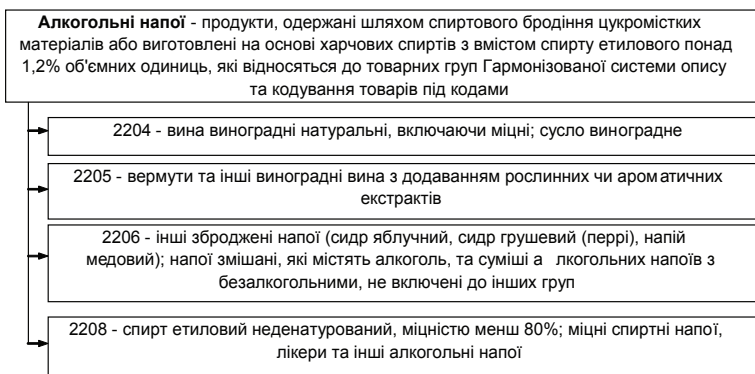


Рис. 4.2. Напої, які підпадають під визначення алкогольних

Таким чином, відповідно до Закону [19] необхідно оподатковувати виручку суб'єктів, які купують алкогольні напої та пиво з метою подальшої реалізації іншим підприємствам або реалізують алкоголь кінцевому споживачу для особистого некомерційного використання.

Для оптових і для роздрібних торговців алкогольні напої, пиво є товаром, і збором обкладається виручка, отримана від продажу товару на кожному етапі реалізації. Суб'єкти торговельної діяльності при реалізації алкогольних напоїв і пива діють виключно на підставі ліцензії на торгівлю.

Виробники не сплачують збір якщо реалізують алкогольні напої та пиво у межах виробленої продукції на підставі ліцензії на виробництво.

Виробник алкогольних напоїв та пива платить збір тільки у випадках, якщо:

1) реалізує алкогольні напої та пиво, придбані в інших суб'єктів. Для такої операції необхідно придбати ліцензію на оптову торгівлю алкоголем (ст. 15 Закону [19]);

2) реалізує алкогольні напої та пиво (власного виробництва або попередньо придбані) кінцевому споживачу, наприклад, через свої фірмові магазини.

Дискусійним питанням справляння збору є особливості його сплати при комісійній торгівлі.

Комісіонер реалізує алкогольні напої від свого імені при наявності ліцензії на торгівлю алкоголем, але за дорученням другої сторони (комітента) ст. 1011 Цивільного кодексу України [2]. Відповідно до ст. 398 Цивільного Кодексу України [2] майно, що надійшло до комісіонера від комітента або набуто комісіонером за рахунок комітента, є власністю останнього.

При передачі алкогольних напоїв у рамках договору комісії перехід права власності від підприємства-виробника (комітента) до комісіонера не відбувається, і кошти, отримані комісіонером від реалізації алкогольних напоїв та пива, не є виручкою комісіонера, а обліковуються як виручка комітента.

Таким чином, комісіонер не може бути платником збору, оскільки ані товар, що продається, ані виручка йому не належать.

Комісіонера не можна вважати повноцінним учасником оптово-роздрібної торговельної мережі оскільки він не заробляє на купівлі-продажу, а отримує дохід від виконання посередницьких послуг. Державна податкова адміністрація України погоджується, що у комісіонера не виникають податкові зобов'язання у зв'язку з отриманням на розрахунковий рахунок (до каси) виручки від реалізації товару, що належить комітенту.

Тривалий час податкова служба вважала, що оскільки при комісійній торгівлі виручка від реалізованих алкогольних напоїв належить комітенту, він є платником збору. Сплачувати збір потрібно було з усієї суми виручки від реалізації товару незалежно від розміру винагороди комісіонера та його витрат на виконання доручення комітента. Згідно з роз'ясненням, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 02.09.2003 р. №416 [77] у випадку якщо комітентом виступав виробник алкогольної продукції, який не є платником збору, через відсутність торговельної мережі, платника збору не існувало.

Відповідно до наказу ДПАУ від 27.06.2006 р. №360 роз'яснення №416 [77] було скасовано. Згідно з Листом №19003 [87] у випадку, якщо суб'єкти господарювання здійснюють реалізацію алкогольних напоїв і пива в оптово-роздрібній мережі та одержують виручку від реалізації цієї продукції, яка обліковується на рахунку 70 "Доходи від реалізації", вони є платниками збору незалежно від того, комітенти вони (в тому числі підприємства-виробники) чи комісіонери. На думку авторів, ця позиція податкової служби є спірною, оскільки комітент і комісіонер у межах одного комісійного договору одночасно можуть бути визнані платниками збору.

Розглянемо проблемні аспекти та особливості визначення об'єкта нарахування збору як інструменту податкового регулювання.

Об'єктом для нарахування збору визначена виручка, одержувана від реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі алкогольних напоїв та пива.

Порядок заповнення і подання звіту про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, затверджений наказом ДПАУ від 28.03.2002 р. №133 [70] надає визначення, згідно з яким об'єктом оподаткування збором є виручка, одержана на кожному етапі реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та в мережі громадського харчування алкогольних напоїв і пива, яка включається до суми торговельного обороту. Таким чином, збір нараховується за кожною операцією з реалізації алкогольних напоїв і пива.

Одним із проблемних питань сплати збору є визначення об'єкта для нарахування збору при реалізації через підприємства громадського харчування (ресторани, бари, кафе, інші підприємства цієї галузі) продукції, під час виготовлення якої використовуються алкогольні напої.

Таку продукцію можна поділити на дві категорії:

коктейлі, що містять певну частку алкоголю;

різні страви (креми, десерти, кондитерські вироби та ін.), технологія виготовлення яких передбачає використання алкогольних напоїв.

Згідно з ДСТУ 3297-95 "Горілки та напої лікєро-горілочні", яким визначено терміни та поняття, що використовуються в лікєро-горілочній промисловості, термін "коктейль" (лікєро-горілочного виробництва) – це лікєро-горілочний напій міцністю від 20 до 40 % з масовою концентрацією екстрактивних речовин від 5 до 25 г/100 см, який перед вживанням розводять мінеральною водою, або плодово-ягідними соками, або безалкогольними напоями, виготовлений змішуванням готових напоїв або купажуванням окремих напівфабрикатів та інгредієнтів. Зокрема, напої "Джин-тонік", "Бренді-кола", "Ром-кола" належать до групи лікєро-горілочних виробів, тобто алкогольних напоїв.

Щодо коктейлів, кави з коньяком або лікєром, алкогольних напоїв із додаванням соків згідно з консультацією податкової служби не має значення, як саме реалізуються алкогольні напої кінцевим споживачам – у пляшках, на розлив чи у складі коктейлів [305]. У будь-якому разі має місце відчуження у роздрібного продавця права власності на алкогольні напої, і збір має бути сплачений. Об'єктом для справляння збору має бути лише вартість алкогольних виробів, що входять до складу коктейлів, у кількості, визначеній затвердженою рецептурою (у тому числі калькуляційною картою). Облік виручки від реалізації таких напоїв необхідно організувати таким чином, щоб виручку від продажу алкоголю можна було легко відокремити з метою обчислення збору. Тобто, пропонується обліковувати дві калькуляційні одиниці: суміш алкогольних напоїв у кількості, визначеній затвердженою рецептурою, та інші (не алкогольні) складові.

На думку авторів, використання алкогольних напоїв під час виготовлення кулінарного виробу не можна розглядати як реалізацію алкогольних напоїв і у даному випадку збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства сплачувати не потрібно. У цьому випадку підприємство громадського харчування придбаває алкогольний напій для потреб власного виробництва, а не для реалізації кінцевому споживачу.

Однією з нєврегульованих проблем, пов'язаних зі сплатою збору, є питання про те, чи слід включати поворотну тару, в якій продаються алкогольні вироби, до об'єкта оподаткування збором. У випадку якщо алкогольні напої реалізуються в одноразовій упаковці, вартість упаковки включено до ціни товару, а отже, її буде враховано при оподаткуванні збором. Поворотна тара має свою вартість і споживач може повернути її за певну грошову суму.

Якщо продавець при реалізації алкогольних напоїв відобразить окремо реалізацію алкогольного напою і пляшки, оподаткуванню збором підлягатиме лише алкогольний напій, а не тара. Але внаслідок незначного розміру економії більшість підприємств під час розрахунку збору зазначає обсяг виручки з тарою.

На відміну від акцизного збору, при якому ставки на алкогольні напої і пиво диференціюються залежно від товарної групи і походження товару (вітчизняний чи імпортований), ставка збору становить 1% від виручки, одержуваної від реалізації в оптово-роздрібній торгівельній мережі алкоголь-

них напоїв та пива. Встановлення універсальної адвалерної ставки збору не надає можливості регулювати справляння збору за допомогою зміни розміру і виду ставки.

Закон України "Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" [15] діє до 31 грудня 2009 р. Проект Податкового кодексу України [101] не передбачає сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Аналогів справляння подібного збору у закордонних країнах не встановлено.

У результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що справляння збору, який має тимчасовий характер і призначений для здійснення тимчасової фінансової підтримки розвитку виноградарства у садівництва та хмелярства, доцільно здійснювати тільки до 31 грудня 2009 р.

Регулювання рентабельності виробництва алкогольних напоїв та пива, підвищення якості алкогольної продукції, сприяння зменшенню споживання цих продуктів, які несуть шкоду здоров'ю, необхідно здійснювати за рахунок регулятивних механізмів акцизного збору (див. розділ 2.2), зокрема шляхом коригування ставок акцизного збору.

На час дії збору пропонується:

усунути можливість подвійного оподаткування збором як комітента, так і комісіонера при комісійній торгівлі, шляхом поновлення порядку призначення платником збору у даному випадку комітента;

законодавчо врегулювати питання щодо відсутності об'єкта оподаткування збором при виготовленні підприємствами громадського харчування страв (кремів, десертів, кондитерських виробів та ін.), технологія виготовлення яких передбачає використання алкогольних напоїв.

4.3. Збір за проведення гастрольних заходів

В умовах глобалізації і розвитку соціокультурних та економічних процесів об'єктивною потребою сьогодення є вдосконалення податкової системи з метою підвищення якості життя населення. Останнє може бути досягнуто як через збільшення їх добробуту, так і подолання соціальних, політичних, етнічних та інших суперечностей з метою формування і розвитку духовних цінностей, культури тощо. Одним з інструментів вирішення наведених соціокультурних завдань є певні видовищні заходи, які найчастіше реалізуються через гастролі окремих колективів і виконавців. Виходячи з цього, дослідження спрямоване на виявлення механізму впливу збору за проведення гастрольних заходів на соціально-економічні процеси в Україні, а також інструментів податкового регулювання, які реалізовані у зборі, з метою визначення основних напрямів реформування і перспектив розвитку цього збору.

Збір за проведення гастрольних заходів справляється Згідно з Законом України "Про гастрольні заходи в Україні" [38]. Основними причинами введення такого збору стали:

стрімке поширення масштабів шоу-бізнесу, у тому числі у наслідок збільшення доходів середнього класу та заможних верств суспільства;

необхідність перерозподілу надвеликих прибутків від такої діяльності (низькі витрати і висока ринкова ціна послуги), враховуючи багатократність пропонування одних і тих же гастрольних програм різним споживачам, сильну залежність ціни квитка від популярності виконавців;

доцільність обмеження ціни послуги з метою захисту інтересів споживачів та ін.

З метою визначення специфіки збору за проведення гастрольних заходів та вбудованих у нього регулятивних механізмів у табл. 4.2 наведена порівняльна характеристика його основних елементів, які передбачені діючим Законом [38] і Проектом Податкового кодексу [101].

Таблиця 4.2

Порівняльна характеристика основних елементів збору за проведення гастрольних заходів

Елементи збору	Характеристика елементу		Переваги передбачених змін	Недоліки передбачених змін
	Згідно з Законом [38]	Згідно з Проектом Податкового кодексу [101]		
1	2	3	4	5
Платники збору	організатори гастрольних заходів	організатори гастрольних заходів, крім організаторів благодійних гастрольних заходів	уточнення елементу	не зроблено акценту на особливості оподаткування організаторів-нерезидентів
Організатори гастрольних заходів	суб'єкти господарювання, що займаються організацією гастрольних заходів на території України і статутними документами яких передбачено таку діяльність	суб'єкти господарювання, що займаються організацією та проведенням гастрольних заходів на території України	усунено дублювання, уточнена сфера діяльності (організація і проведення), що відповідає назві збору	–
Об'єкт оподаткування	виручка від реалізації квитків на гастрольний захід	виручка від реалізації квитків на гастрольний захід	–	–
Податкова ставка	3 % об'єкта оподаткування	3 % об'єкта оподаткування	–	–

Закінчення табл. 4.2

1	2	3	4	5
Термін подання розрахунку	протягом 10 календарних днів після дати проведення гастрольного заходу	протягом 20 календарних днів місяця, що настає за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, в якому були проведені такі гастрольні заходи	уніфікація строків подання розрахунку з іншими податками, які мають місячний податковий період	можуть виникати складності при більш тривалих гастрольях
Термін сплати	протягом 20 календарних днів, наступних за датою проведення гастрольного заходу	протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору		
Податкова пільга	звільнення від оподаткування організаторів благодійних гастрольних заходів	відображена у елементі "платники збору"	–	–
Сума збору вноситься	за місцем проведення гастрольного заходу	за місцем податкової реєстрації (місцеперебування на податковому обліку в органах державної податкової служби) платника	контрольованості та централізація надходжень і їх подальшого розподілу	ризик концентрації коштів у більш розвинених регіонах

Згідно з Законом [38] під гастрольними заходами розуміються видовищні заходи (фестивалі, концерти, вистави, лекційно-концертні, розважальні програми, виступи пересувних циркових колективів, пересувні механізовані атракціони типу "Луна-парк" тощо) закладів, підприємств, організацій культури, творчих колективів, у тому числі тимчасових, окремих виконавців за межами їх стаціонарних сценічних майданчиків.

Платниками збору за проведення гастрольних заходів на території України є організатори гастрольних заходів, тобто суб'єкти господарювання, що займаються організацією гастрольних заходів на території України і статутними документами яких передбачено таку діяльність.

Гастрольні заходи, за винятком благодійних, проводяться з метою отримання доходів.

У якості спеціального регулятивного механізму податкового законодавства щодо збору, який розглядається, використовуються пільги для організаторів благодійних гастрольних заходів.

Відповідно до Закону [38] благодійним гастрольний захід визнається лише у випадку, якщо видовищний захід, що проводиться підприємствами, організаціями культури, творчими колективами, окремими виконавцями, відповідає наступним ознакам:

має добровільний безкорисливий характер;

не передбачає одержання доходу їх організаторами та гастролерами, окрім того, який спрямований на покриття витрат на організацію і проведення гастрольного заходу.

Благодійними вважаються також гастрольні заходи, весь дохід від яких, за винятком доходів, за рахунок яких покриваються витрати, пов'язані виключно з організацією та проведенням гастрольного заходу, спрямовується на благодійництво згідно із законом.

Отже, виняток становлять доходи, за рахунок яких покриваються витрати, пов'язані виключно з організацією та проведенням гастрольного заходу. Постановою Кабінету Міністрів [66] затверджено Перелік та граничні обсяги витрат, пов'язаних виключно з організацією та проведенням благодійного гастрольного заходу, згідно з яким організатор благодійного гастрольного заходу при його проведенні може отримати дохід в обсязі, необхідному для покриття витрат на організацію та проведення такого заходу, але не більше 20% кошторисної вартості такого заходу. До цих витрат відносяться: витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату; витрати на відрядження; витрати на рекламу; витрати на комуніальні послуги; витрати на оренду приміщення; витрати на послуги зв'язку; транспортні та видавничо-поліграфічні витрати.

Таким чином, організатори благодійних гастрольних заходів не є платниками гастрольного збору. Такий регулятивний механізм оподаткування цих заходів дозволяє виконувати в державі вагомі соціальні функції: по-перше, соціальний захист окремих верств населення (сироти, інваліди, тяжко хворі) через відрахування виручених коштів на певні добродійні цілі, по-друге, формування суспільної думки та духовних цінностей, переважно, через механізм соціальної реклами, а, по-третє, така зміна податкового навантаження на конкретних платників створює певну зацікавленість у організації благодійних гастрольних заходів.

З прийняттям Порядку організації та проведення гастрольних заходів в Україні [73] запроваджено механізм обліку гастрольних заходів, метою якого є забезпечення доступності для населення усіх видів послуг у сфері культури, упорядкування організації та проведення гастрольних заходів на відповідній території зокрема та всієї України в цілому.

Облік гастрольних заходів, що проводяться на відповідній території, ведуть Міністерство культури Автономної Республіки Крим, Головне управління культури і мистецтв Київської міської держадміністрації, управління культури обласних та Севастопольської міської держадміністрацій шляхом внесення їх до банку даних гастрольних заходів.

Гастрольні заходи проводяться організаторами на підставі договорів, укладених відповідно до закону з гастролерами, власниками (уповноваженими

ними органами чи особами) стаціонарних сценічних майданчиків і іншими підприємствами, установами та організаціями. Для проведення гастрольного заходу необхідно одержати в органах, що ведуть облік, певне свідоцтво, порядок отримання якого наведено на рис. 4.3.

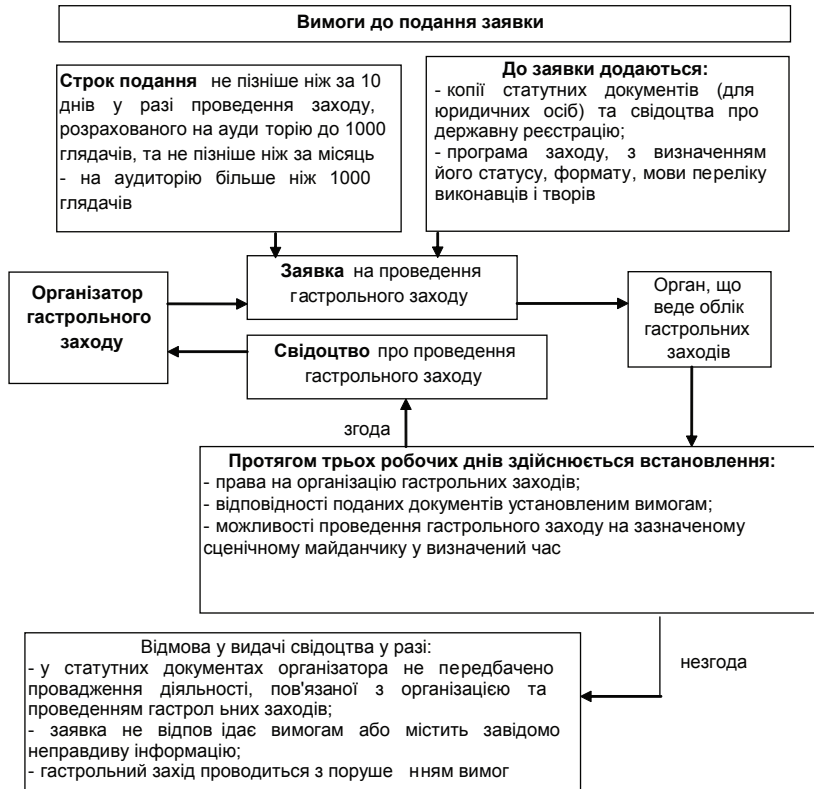


Рис. 4.3. Порядок отримання дозволу на проведення гастрольних заходів

Таке свідоцтво є єдиним документом, який підтверджує право на проведення всіх видів гастрольних заходів.

У разі встановлення, що два або більше заявників планують проведення гастрольних заходів на одному і тому самому майданчику та в один і той самий час (день), свідоцтво видається тому заявникові, який має укладений договір із власником сценічного майданчика. За відсутності такого договору свідоцтво видається в послідовності згідно з такими пріоритетами на [75]:

заходи, що проводяться за державним замовленням або державним завданням;

загальнодержавні або місцеві заходи, що проводяться згідно із затвердженим планом роботи відповідно Міністерства культури і мистецтв України, Міністерства культури АРК, Головного управління культури, мистецтв та охорони культурної спадщини Київської міської держадміністрації, управлінь культури обласних та Севастопольської міської держадміністрацій;

заходи, про які проінформовано за датою реєстрації заявки раніше порівняно з іншими.

При наступних зверненнях із заявкою про проведення гастрольних заходів до того самого органу, що веде облік, копії статутних документів та свідоцтва про державну реєстрацію не подаються в разі відсутності в них змін і доповнень. Заявник пред'являє оригінал статутних документів та свідоцтва про державну реєстрацію для звірення.

Міністерство культури України на підставі відомостей, поданих іншими органами, що ведуть облік гастрольних заходів, формує Єдиний банк даних гастрольних заходів, які проводяться в Україні.

У рекламних матеріалах щодо проведення гастрольного заходу в обов'язковому порядку повинні бути зазначені:

найменування організатора заходу, його номер телефону та адреса (місцезнаходження);

ім'я (назва) гастролерів;

відомості про використання фонограм та інша інформація з дотриманням вимог законодавства про рекламу та захист прав споживачів.

Організатори гастрольних заходів, гастролери, підприємства, установи та організації, залучені до організації та проведення гастрольних заходів, а також власники (уповноважені ним органи чи особи) стаціонарних сценічних майданчиків у межах своїх повноважень забезпечують дотримання вимог законодавства про культуру, авторські та суміжні права, захист прав споживачів. При проведенні гастрольних заходів не допускаються заклики до захоплення влади, насильницької зміни конституційного ладу і цілісності держави, розпалювання національної, класової, соціальної, релігійної та іншої ворожнечі, пропаганди війни, тероризму та екстремізму [73].

Отже, зазначений порядок отримання дозволу на проведення гастрольних заходів спрямований на легалізацію цих заходів та створення певного конкурентного середовища на ринку вказаних послуг і його захист.

Надходження від збору за проведення гастрольних заходів є джерелом формування спеціального фонду бюджетів на підтримку вітчизняних гастролерів, специфіка розподілу яких затверджена **Постановою Кабінету Міністрів України** [74] і зображена на рис. 4.4.

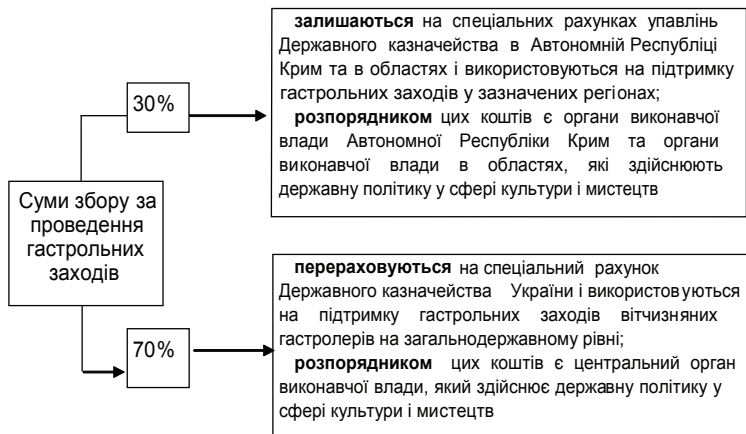


Рис. 4.4. Розподіл та напрямки використання коштів, що надходять від збору за проведення гастрольних заходів

Зазначений Порядок визначає процедуру отримання вітчизняними гастролерами державної чи місцевої фінансової підтримки, що здійснюватиметься двічі на рік на конкурсній основі.

Для участі в конкурсі подають заявку з інформацією про учасників, місце і орієнтовний час проведення, вплив заходу на культурно-мистецьке життя суспільства, дохід від його проведення – крім благодійних гастрольних заходів, а також кошторис, який містить розрахунок загального обсягу фінансування заходу, з визначенням обсягів кожного джерела фінансування, у тому числі за рахунок коштів спеціального фонду.

Для розгляду заявок учасників конкурсу органи культури створюють експертні ради, до складу яких входять видатні діячі культури і мистецтва, представники творчих спілок, творчі працівники, митці. Нецільове використання зазначених коштів заборонено.

Таким чином, з одного боку, справляння збору за проведення гастрольних заходів та встановлений порядок перерозподілу коштів від його надходження передбачає розв'язання проблем держави щодо фінансування культурно значущих вітчизняних гастрольних заходів за рахунок забезпечених верств населення. А з іншого – суперечливим фактом є відсутність встановленого порядку перерозподілу коштів у разі набрання чинності Податкового кодексу в існуючій редакції [101], який міститиме зміни щодо місця сплати збору (з місця проведення заходу – в місце реєстрації платника). У такому разі незрозумілим буде механізм переведення сум збору на користь гастрольних заходів у окремих регіонах: чи регіонах, в яких відбулися гастролі, чи в яких зареєстрований платник.

Аналіз основних зауважень та пропозицій [110] до Закону "Про гастрольні заходи в Україні", поданих установами культури та контролюючими органами різних рівнів дозволяє зробити висновок, що залишаються спірними деякі питання щодо механізму справляння збору за проведення гастрольних заходів.

Так, специфіка діяльності деяких закладів культури пов'язана з виїзними виступами в організаціях, установах у межах міста чи області (наприклад, виступи у сільських школах, дитсадках, школах, підприємствах тощо), а згідно з існуючим законодавством їх можна вважати гастрольними заходами. І тому вважається коректним розмежувати такі поняття, як "гастрольний" і "виїзний" захід з метою уточнення об'єкта оподаткування. Певні ускладнення виникають в установах, які взагалі не мають сценічних майданчиків. Це зауваження набуло відображення у Проекті Податкового кодексу. Так, гастрольними названо заходи, що проводяться "за межами адміністративно-територіальних одиниць, де знаходяться їх стаціонарні сценічні майданчики, а у разі відсутності сценічного майданчика – за межами адміністративно-територіальної одиниці за місцем їх реєстрації" [101].

Ще однією гострою проблемою залишається відсутність дієвих важелів впливу на організаторів-суб'єктів підприємницької діяльності, які не є резидентами України і при терміновому виїзді за межі України часто не сплачують збір. Одним з варіантів вирішення цього питання є внесення змін до Закону [38], передбачивши, що нерезидент має право організації гастрольних заходів виключно через резидента України, який виступатиме у якості податкового агента.

Ускладнення виникає у податкових органів під час контролю правильності нарахування збору, оскільки не передбачено механізм перевірки реальної вартості і обсягів реалізації квитків на подібні заходи. І проблемою при цьому залишається низька культура платників податків, які знаходять лазівки для ухилення від сплати своїх податкових зобов'язань.

У проекті Податкового кодексу передбачено суттєві зміни щодо порядку розрахунку та сплати збору за проведення гастрольних заходів. Так переглянуто строки подання розрахунку і сплати, а також місце сплати. Податкові розрахунки збору мають складатися і подаватися платником до органів державної податкової служби за місцем податкової реєстрації протягом 20 календарних днів місяця, що настає за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, в якому були проведені такі гастрольні заходи. А обчислена сума збору за звітний (податковий) місяць вноситиметься платниками у повному обсязі протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання розрахунку збору. Порівняння цих положень, закріплених у Законі [38] та проекті [101], дозволяє зробити висновок про намагання впорядкувати строки подання звітності і сплати до загального порядку подання звітності та погашення податкового зобов'язання при місячному податковому періоді

(які на сучасному етапі регулюються Законом України №2181 [11]). Така зміна, з одного боку, приведе до впорядкування подання місячної звітності платника, а також строків надходжень відповідних платежів до бюджету, а, з іншого – може ще ускладнитись механізм контролю правильності нарахування збору внаслідок достатньо тривалого періоду між отриманням доходу платником та моментом сплати збору.

Треба зауважити, що згідно з проектом Податкового кодексу і представлення розрахунків, і сплата має відбуватися за місцем податкової реєстрації (місцеперебування на податковому обліку в органах державної податкової служби) платника (на відміну від Закону [38], в якому вказані операції необхідно проводити за місцем проведення гастрольного заходу). Така зміна спрямована на полегшення документообігу платника, забезпечення контрольованості його платежів й інших аспектів дотримання податкового законодавства та централізацію не тільки надходжень від збору, а й подальшого розподілу коштів. Але при цьому не передбачено, що окремі гастролі можуть відбуватися у вигляді тривалих за часом і розосереджених географічно турів, що фізично унеможливує дотримання встановлених строків подання звітності і погашення податкових зобов'язань. Тому вбачається доцільним законодавчо закріпити механізм оподаткування проведення гастрольних заходів у таких випадках. Для цього необхідно у визначеннях термінів до закону наголосити на тому, що у разі проведення тривалих гастрольних турів вважати їх одним гастрольним заходом, а всі операції щодо оподаткування проводити з дати його фактичного завершення.

З огляду на сучасний стан вітчизняного шоу-бізнесу та можливості фальсифікації даних щодо кількості проданих та дійсної вартості квитків, актуальним питанням залишається підвищення ефективності контролю за справлянням збору за проведення гастрольних заходів. І, враховуючи загальну тенденцію до підвищення кількості й масштабності гастрольних заходів не тільки у внутрішньодержавному, а й у міжнародному просторі, необхідно зняти перешкоди на шляху розвитку шоу-бізнесу, зокрема вітчизняного, у контексті пріоритетів соціального розвитку держави. У зв'язку з цим пропонується:

- удосконалити механізм перерозподілу коштів у зв'язку зі зміною місця сплати збору на користь гастрольних заходів у окремих регіонах;

- закріпити у визначеннях термінів до закону розуміння тривалих гастрольних турів одним гастрольним заходом, а всі операції щодо оподаткування проводити з дати його фактичного завершення;

- підвищити ефективність контролю за справлянням збору за проведення гастрольних заходів, зокрема щодо кількості проданих та дійсної вартості квитків;

- передбачити, що нерезидент має право організації гастрольних заходів виключно через резидента України (у якості податкового агента).

4.4. Фіксований сільськогосподарський податок

Агропродовольча система України, що поєднує виробництво і переробку сільськогосподарської продукції, а також продовольчий ринок, є провідною ланкою процесу продовольчого забезпечення держави, основою його продовольчої та однієї з найважливіших складових економічної незалежності.

Особливий статус агропродовольчої системи України додає наявність у даній сфері реальних природних передумов для реалізації національних конкурентних переваг нашої країни на міжнародних товарних ринках виробників сільгосппродукції. Стратегічний курс аграрного сектора економіки України передбачає перехід до вищої організації й ефективності виробництва, усебічний розвиток продуктивних сил і виробничих відносин, що відповідають вимогам ринку і міжнародній інтеграції. Його здійснення значною мірою залежить від розвитку первинних ланок – підприємств і об'єднань громадян з різною формою власності і господарювання, де створюється потрібна суспільству продукція, матеріалізуються науково-технічні досягнення, ведеться поновлення робочої сили. Як показує аналіз, створені форми господарювання, як на індивідуальній, так і колективній основі поки ще не задовольняють вимогам ефективного сільськогосподарського виробництва, тому сільгосптоваровиробники об'єктивно потребують державної підтримки.

Серед засобів реалізації регулюючої функції податків особливе місце займають альтернативні системи оподаткування, до яких відноситься і фіксований сільськогосподарський податок.

Об'єктивна необхідність появи альтернативного оподаткування, як відмічено в роботі [176], обумовлена з одного боку, недоліками, що властиві діючій податковій системі України, її складністю, внутрішніми протиріччями, непогодженістю основних податкових законів з іншими галузями законодавства і переважно фіскальною спрямованістю, а з іншого – специфікою сучасного етапу розвитку національної економіки, що вимагає першочергового системного стимулювання розвитку малого бізнесу і підтримки сільськогосподарських товаровиробників, що не може бути вирішене в рамках діючої системи оподаткування.

Через інерційність макроекономічних процесів, що відбуваються в сільському господарстві, період застосування фіксованого сільськогосподарського податку може бути дуже тривалим, тому дослідження особливостей застосування цього податку виявлення внутрішніх протиріч і проблем, що знижують ефективність його застосування, а також розробка напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення оподаткування і податкового менеджменту сільгосптоваровиробників, відноситься до розряду першочергових задач науки оподаткування.

Законом України "Про фіксований сільськогосподарський податок" [32] починаючи з 1 січня 1999 року після річного експерименту на території трьох

різних регіонів України (Глобинського району Полтавської області, Старобешевського району Донецької області, Ужгородського району Закарпатської області) був введений фіксований сільськогосподарський податок. Економічна сутність цього виду альтернативної системи оподаткування полягає в тому, щоб створити на перспективу стабільні умови оподаткування сільгосптоваровиробників шляхом заборони внесення в законодавство змін, що можуть привести до збільшення податкового навантаження на них. Метою впровадження фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), є податкова підтримка сільськогосподарських товаровиробників, для підвищення загальної ефективності їхньої діяльності відповідно до Закону України [31]. Характерні риси фіксованого сільськогосподарського податку, що суттєво відрізняють його від звичайної системи оподаткування [176]:

1) ФСП може бути класифікований як окладний податок. Це означає, що ставка оподаткування визначається незалежно від обсягів надходжень цього податку;

2) об'єкт та база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників. Це об'єктивно зацікавляє їх у збільшенні обсягів продажів та раціональному використанні сільськогосподарських земель. На суму податкових зобов'язань впливають лише площа земельної ділянки та грошова оцінка одиниці площі землі;

3) порядок сплати ФСП враховує сезонність сільськогосподарського виробництва, що є принциповим для даної категорії платників податків. Основне податкове навантаження приходить на другу половину року, після збору врожаю;

4) ФСП не обмежує платників податку у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності;

5) відсутність обмежень щодо обсягів діяльності, які встановлені для всіх інших альтернативних систем оподаткування, зумовлює стимулювання сільгосптоваровиробників в нарощуванні обсягів виробництва;

6) суттєво скорочується число податків, що сплачуються до бюджету. Позитивним наслідком цього є скорочення податкової звітності, ймовірність помилок при її складанні і як наслідок зменшення застосування податкових санкцій та адміністративних штрафів до платника;

7) сплата ФСП не потребує ведення окремого податкового обліку. Єдиною вимогою є відповідність кількісному критерію платника ФСП, розрахунок якого базується на даних бухгалтерського обліку, а сума податку визначається прямим множенням площі сільськогосподарських угідь на відповідну податкову ставку.

Таким чином, застосування фіксованого сільськогосподарського податку є досить привабливим, в першу чергу, для рентабельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя.

Фіксований сільськогосподарський податок має досить розвинену базу, в основу якої покладені нормативні і законодавчі акти [32,48,60,78].

Відповідно до ст. 1 Закону [32] фіксований сільськогосподарський податок – це податок, що не змінюється протягом визначеного цим законом терміну і виплачується з одиниці земельної площі. ФСП платиться замість наступних податків і зборів (загальнодержавних платежів): податок на прибуток підприємства; плата (податок) на землю; податок із власників транспортних засобів і інших самохідних машин; комунальний податок; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок держбюджету; плата за придбання торговельного патенту на здійснення торговельної діяльності; збір за спеціальне використання природних ресурсів.

Інші податки і збори (обов'язкові платежі), які визначені Законом України [32] сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, встановлених законодавчими актами України. Принциповим моментом, підкресленим у п.8 Положення [60] є заборона зміни порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року. Такий порівняно тривалий період незмінності системи оподаткування обумовлений сезонним характером сільськогосподарського виробництва та нерівномірністю погашення податкових зобов'язань протягом календарного року.

Даний підхід істотно відрізняється від аналогічної норми, установлені для суб'єктів малого підприємництва, що використовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності [48]. До того ж для платників ФСП зупинена чинність Закону України "Про систему оподаткування" [7] у частині сплати сум податків і зборів (обов'язкових платежів), включених до складу фіксованого сільськогосподарського податку. Такий механізм врегулювання спеціального пільгового податкового режиму є коректнішим порівняно зі спрощеною системою оподаткування.

Починаючи з 2006 р. [61] у випадку, якщо за результатами діяльності в звітному (податковому) році сума, отримана платником податків від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки, складає менш 75% загальної суми валового доходу, у наступному звітному (податковому) році податки, збори (обов'язкові платежі) сплачуються на загальних підставах у встановленому законодавством порядку.

Пунктом 4 Постанови КМУ №725 від 25.05.2006 р. [61] скорочений перелік продукції, дохід від якої включається у валовий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва для визначення права бути платником ФСП. У цей перелік не включений дохід від надання сільськогосподарських послуг (послуги машинно-тракторного парку, будівельних та ремонтних бригад, інші послуги). Це дещо звужує сферу застосування даної альтернативної системи, але цілком зрозуміло з урахуванням необхідності податкової підтримки саме сільгосптоваровиробників.

Власне визначення терміна "валовий дохід" у законодавстві з ФСП відсутнє і в Законі [32] не прописано методику податкового обліку цього показника, тому цілком логічним буде посилення на Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9], в якому під валовим доходом розуміється: "загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами".

Спираючись на наведене визначення терміна валового доходу слід звернути увагу на те, що речення "загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності" вступає в протиріччя з Постановою [61], яка обмежує види доходу, які можна включати до валового доходу платника фіксованого сільськогосподарського податку.

У ст. 1.3 розділу XVII "Спеціальні податкові режими" проекту Податкового кодексу [101] визначено: дохід – загальна сума будь-яких коштів, отриманих від усіх видів діяльності, вартості матеріальних і нематеріальних цінностей (активів), цінних паперів, інших об'єктів власності, отриманих протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Таким чином, суперечності стосовно визначення валового доходу платника фіксованого сільськогосподарського податку залишаються.

З урахуванням змін, викладених у Постанові [61], визначення кола платників податків фіксованого сільськогосподарського податку за результатами діяльності минулого року – на сьогодні одне із найбільш гострих питань для сільгосппідприємств.

Наказом Мінагропромполітики України №6 від 12.01.07 року затверджені і погоджені з Державною податковою адміністрацією України "Методичні рекомендації для визначення питомої ваги від реалізації продукції сільського і рибного господарства власного виробництва і продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік" [85].

Якщо, після здійснення розрахунку, сума доходу підприємств сільського і рибного господарства, яка отримана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75% загальної суми валового доходу підприємств, то такі підприємства, згідно зі статтею 2 Закону [32], при наявності сільськогосподарських угідь і земель водного фонду, є платниками ФСП.

Для проведення розрахунку визначення питомої ваги доходу (виручки) підприємства сільського і рибного господарства використовують показники річної статистичної форми №50 – ст "Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств за 200_ рік", затвердженої наказом Держкомстату України від 06.06.2003 р. №165, яка подається лише юридичними особами.

Основним нормативним актом, у якому містяться рекомендації щодо розрахунку кількісного критерію, є Положення про порядок справляння ФСП та заповнення форми розрахунку [60].

Ст. 2 Закону [32] крім кількісного критерію передбачені додаткові обмеження для платників ФСП. Відповідно до ч. 6 цієї статті не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку суб'єкти господарювання, які:

1) реалізують інвестиційні або інноваційні проекти у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків;

2) реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність";

3) зареєстровані платниками єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва.

У разі, якщо діяльність підприємства не підпадає під перелічені обмеження для платників ФСП, відповідає критерію платника фіксованого податку і має у наявності об'єкт оподаткування – площі сільськогосподарських угідь або землі водного фонду, таке підприємство може стати платником фіксованого сільськогосподарського податку.

Ставка ФСП з одного гектара сільгоспугідь встановлюється у відсотках до їхньої грошової оцінки [37; 63]. Так, ставка ФСП складає:

для ріллей, сіножатей і пасовищ – 0,15%;

для малолітніх насаджень – 0,09%;

земель водного фонду – 0,45% від грошової оцінки одиниці площі ріллі.

Для платників ФСП, що здійснюють діяльність у гірських зонах [35] і поліських територіях [62], ставка податку складає:

для ріллей, косовиць і пасовищ – 0,09%;

багаторічних насаджень – 0,03% .

Слід зазначити, що використання такого регуляторного механізму щодо диференціювання ставок фіксованого сільськогосподарського податку дає змогу державі стимулювати населення, яке мешкає у районах зі складними природними умовами, на вирощування продукції сільськогосподарського виробництва.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь для розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку щорічно не індексується, але може уточнюватися відповідно до законодавства (ст. 3 Закону [32] і Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів [63]).

Нарахування і сплата фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється до 20 числа кожного місяця звітного періоду, починаючи з лютого (термін сплати податку за останній місяць звітного року – до 20 січня наступного року [32] у розмірі третини суми податку, визначеної на кожен квартал від річної суми податку). З огляду на сезонність сільськогосподарського виробництва, законодавством установлений нерівно-

мірний розподіл суми податкових зобов'язань у таких розмірах: у першому кварталі – 10%; у другому кварталі – 10%; у третьому кварталі – 50%; у четвертому кварталі – 30 %;

Таким чином, принциповою відмінністю фіксованого сільськогосподарського податку, як від звичайної, так і від інших альтернативних систем оподаткування є те, що в ньому враховується фактор сезонності виконуваних робіт.

На законодавчому рівні податковим органам, враховуючи ризикованість зони землеробства, надано право проводити реструктуризацію (відстрочку) суми податкового боргу та податкових зобов'язань по фіксованому сільськогосподарському податку, що мали місце на день виникнення форс-мажорних обставин, а також до кінця року, в якому такі обставини виникли. Порядок надання таких відстрочок встановлений наказом ДПА України №562 від 28 вересня 2004 року [72]. При цьому для такого суб'єкта господарювання в наступному податковому році згідно з ч.1 і 2 ст.2 Закону [32] вимоги щодо кількісного критерію платника фіксованого сільськогосподарського податку та необхідності обов'язкового повернення на звичайну систему оподаткування не застосовуються.

Треба звернути увагу на те, що на сьогодні законодавством чітко не встановлено, яка саме частина загиблого врожаю дає можливість зафіксувати дію форс-мажора. Тобто, якщо підприємство має у власності або користуванні (на правах оренди) різні земельні ділянки і на одному з них зафіксовані форс-мажорні обставини, воно може бути платником ФСП у наступному році без обов'язкового дотримання кількісного критерію.

Реструктуризація (відстрочка) фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється на умовах безоплатності користування наданим податковим кредитом. Основною умовою надання та дії реструктуризації (відстрочки) фіксованого сільськогосподарського податку є недопущення утворення платником такого податку нового податкового боргу, а саме своєчасна сплата поточних платежів та чергової частки реструктуризованої (відстроченої) суми.

Строк дії такого договору починається від дати його підписання. На реструктуризовані (відстрочені) суми пеня та штрафні санкції не нараховуються з дати підписання договору.

Сума ФСП, що підлягає реструктуризації (відстрочці), підтверджується за даними карток особових рахунків платників фіксованого сільськогосподарського податку, що ведуться податковими органами. Реструктуризації (відстрочці) підлягає сума податку, нарахована за період з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли форс-мажорні обставини.

Аналіз практики оподаткування підприємств, які виробляють сільгосппродукцію свідчить про те, що фіксований сільськогосподарський податок є ефективним засобом реалізації стимулюючої функції оподаткування для підвищення зацікавленості сільгоспвиробників у нарощуванні обсягів випуску продукції.

5. Місцеві податки і збори в податковому регулюванні

5.1. Загальна характеристика структури місцевого оподаткування

Місцеві податки і збори є складовою частиною системи оподаткування держави. Сутність місцевого оподаткування полягає в тому, що держава, дбаючи про загальний розвиток суспільства, для свого функціонування повинна мати певні фінансові ресурси, які забезпечували б діяльність на місцевому рівні [287]. А місцеві органи влади мали змогу надавати послуги, рівень яких у населення асоціюється із розміром сплаченого податку. Надходження від місцевих податків і зборів повинні бути відчутними у загальному обсязі фінансових ресурсів, а потреби місцевих бюджетів повинні задовольнятися, в основному, за рахунок надходжень від місцевих податків і зборів.

Кошти місцевих бюджетів використовуються для фінансування видатків на державне управління, утримання органів представницької та виконавчої влади, всієї системи фінансування виробничої і соціальної інфраструктури, комунально-побутового обслуговування населення, підготовки та перепідготовки робочої сили, здійснення заходів по благоустрою, забезпечення санітарного та екологічно-чистого навколишнього середовища, освіти, охорони здоров'я та ряду інших заходів.

Фахівці [105; 325] розрізняють наступні форми міжбюджетних відносин, які залежать від державного устрою:

- унітарна (бюджетний або фіскальний унітаризм);
- федеральна (бюджетний або фіскальний федералізм).

Фіскальний федералізм – система міжбюджетних відносин щодо розподілу податків і видатків, що регламентуються на основі розмежування повноважень між різними центральними та регіональними рівнями влади та угод між ними [229]. Фіскальний федералізм є одним з головних об'єктів дослідження економіки державного сектору та відображає складну схему взаємовідносин між бюджетами різних рівнів. Він припускає надання усім ланкам державної структури фактичної, а не тільки конституційної автономії для прийняття рішень. Традиційна теорія фіскального федералізму дає набір рекомендацій для закріплення за різними рівнями державної влади певних функцій та необхідних для їх виконання фіскальних інструментів.

Слід відзначити, що Україна згідно зі ст. 2 Конституції [1] має унітарну форму бюджетного устрою, але децентралізовану модель міжбюджетних відносин, що властиво більшості країн з перехідною економікою.

Місцеві податки і збори вводяться в багатьох країнах світу з метою забезпечення органів місцевого самоврядування грошовими коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій [306].

Існує два підходи до визначення сутності та змісту місцевих податків та зборів [207].

1. При першому місцеве оподаткування розглядається як плата за послуги, яку місцеві органи влади надають територіальним громадами.

2. Другий підхід не розрізняє природи загальнодержавних та місцевих податків і розглядає всі податки як обов'язкові платежі державі.

Проблема місцевого оподаткування не може розглядатися відокремлено, а тільки в аспекті співвідношення центральної і місцевої влади. Податки та збори є платою на користь держави і в такому розумінні вони зумовлюються необхідністю здійснення єдиної державної податкової політики, яка вимагає єдиних податків і зборів. Держава найчастіше не допускає повної фіскальної автономії місцевої влади, і може визначати форми та розміри оподаткування, але встановлювати не конкретні розміри, а лише максимальний рівень [307].

Місцеві ради в Україні в межах своєї компетенції мають право вводити пільгові податкові ставки, повністю відмінити окремі місцеві податки і збори, обов'язковість введення яких не встановлена чинним законодавством, а також звільняти від їх сплати певні категорії платників чи надавати відстрочення окремим платникам (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Повноваження органів місцевого самоврядування в сфері визначення місцевих податків і зборів [180]

Проблемою є те, що деякі органи місцевого самоврядування вводять податки та збори, які не передбачено законодавством (наприклад, за тимчасове перебування громадян Росії на території міста Львів, за видачу довідок, за видачу дозволів на житлове будівництво та будівництво гаражів, за розділ майна подружжя та ін.) [91].

Одним із головних питань при з'ясуванні сутності поняття місцевого оподаткування є необхідність визначення його відмінності від загальнодержавного оподаткування, від якого залежить формування концептуальних підходів, подальше дослідження і практичне здійснення податкового регулювання всіх відносин у сфері місцевих фінансів, уникнення внутрішніх протиріч і забезпечення належного їх адміністрування.

У законодавчих актах, які регламентують місцеве оподаткування, переплітаються законодавче регулювання на загальнодержавному та місцевому рівнях. На загальнодержавному рівні визначаються лише основи місцевого оподаткування, його форми, види платежів, коло платників і об'єктів оподаткування, загальні питання сплати та відповідальності в процесі оподаткування. На місцевому рівні відбувається детальна регламентація кожного із введених місцевими органами влади податку чи збору. В Україні місцеві податки і збори не відіграють вирішальної ролі у формуванні консолідованого і місцевих бюджетів. Вони виступають як додаткові джерела фінансування, що доповнюють надходження від загальнодержавних податків і зборів до місцевих бюджетів (табл. 5.1). Це правило суперечить сучасним концепціям, у тому числі фіскального федералізму.

Наведені дані свідчать про значну нерівномірність у розподілі податків між бюджетами різних рівнів. Більшість податків і зборів сплачуються на регіональному рівні, акумулюються на державному, а потім у вигляді дотацій та трансфертів частина їх повертається до місцевих бюджетів. Характеристика структури податкової системи за поділом на загальнодержавні та місцеві податки та збори висвітлює ряд проблем, що потребують невідкладного вирішення. Корекція міжбюджетних відносин повинна чітко окреслити ті межі, у яких регулювання цих відносин є дійсно необхідним, що дозволить забезпечити вищий рівень регіоналізації бюджетних ресурсів, суттєво зменшити залежність від трансфертів із державного бюджету, зміцнивши власну дохідну базу місцевих бюджетів для виконання ними відповідних функцій та розвитку.

Таблиця 5.1

Структура податкових надходжень загальнодержавних та місцевих податків та зборів, %

Податкові надходження	2000 рік	2001 рік	2002 рік	2003 рік	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік
Загальнодержавні податки та збори	98,5	98,6	98,8	98,5	98,8	99,0	99,2	99,4
Місцеві податки та збори	1,5	1,4	1,2	1,5	1,2	1,0	0,8	0,6
Усього	100	100	100	100	100	100	100	100

Проаналізуємо динаміку питомої ваги надходжень місцевих податків та зборів на регіональному рівні за період з 2003 року по 2006 рік (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Питома вага місцевих податків та зборів за регіонами України, %

Область	2003 рік	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік
1	2	3	4	5	6
АР Крим	5,22	5,76	5,55	5,07	4,35
Вінницька	2,13	2,12	2,03	2,17	1,84
Волинська	2,04	1,77	1,76	1,73	1,62

Закінчення табл. 5.2

1	2	3	4	5	6
Дніпропетровська	6,94	7,35	7,03	6,36	7,27
Донецька	8,09	8,44	8,34	7,97	7,33
Житомирська	2,27	2,45	2,37	2,28	2,43
Закарпатська	1,87	1,77	1,82	1,83	2,32
Запорізька	4,21	4,34	4,22	4,25	4,25
Івано-Франківська	1,82	1,87	2,00	2,00	2,10
Київська	2,39	2,43	2,43	2,52	2,63
Кіровоградська	1,37	1,42	1,40	1,39	1,32
Луганська	3,92	4,48	4,70	4,60	4,43
Львівська	3,87	3,59	3,75	3,75	3,80
Миколаївська	2,07	2,00	2,00	2,04	2,59
Одеська	7,21	6,84	6,76	6,85	7,58
Полтавська	3,10	3,10	3,02	2,91	2,70
Рівненська	1,72	1,74	1,68	1,64	1,71
Сумська	1,59	1,53	1,73	1,66	1,56
Тернопільська	1,36	1,50	1,43	1,42	1,35
Харківська	7,42	8,15	7,92	7,59	7,30
Херсонська	1,82	1,78	1,79	1,81	1,81
Хмельницька	4,57	5,03	4,65	4,72	5,32
Черкаська	1,76	1,77	1,73	1,74	1,70
Чернівецька	2,50	2,53	2,48	2,76	2,51
Чернігівська	1,82	1,87	1,81	1,77	1,64
м. Київ	15,81	13,32	14,51	16,04	15,51
м. Севастополь	1,11	1,05	1,09	1,13	1,03
Усього	100	100	100	100	100

З даних таблиці можна зробити наступні висновки:

найбільшу питому вагу з надходження місцевих податків та зборів мають м. Київ (від 13,32% до 16,04%), Донецька область (від 7,97% до 8,44%), Харківська область (від 7,30% до 8,15%), Одеська область (від 6,76% до 7,58%), Дніпропетровська область (від 6,36% до 7,35%);

найменшу питому вагу з надходження місцевих податків та зборів мають м. Севастополь (від 1,03% до 1,13%), Кіровоградська область (від 1,32% до 1,43%), Тернопільська область (від 1,35% до 1,50%), Сумська область (від 1,53% до 1,73%);

найбільше зростання питомої ваги спостерігалось по м. Київ (на 2,72%);

найбільше зменшення питомої ваги було в Дніпропетровській області (на 0,99% у 2006 році порівняно з 2004 роком).

Проаналізуємо надходження місцевих податків і зборів (у розрізі кожного з них) по Україні (табл. 5.3., рис. 5.2).

Таблиця 5.3

Питома вага окремих місцевих податків і зборів у загальних податкових надходженнях в місцеві бюджети, %

Податок (збір)	2003 рік	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік
1	2	3	4	5	6
Комунальний податок	24,06	27,85	25,55	24,35	22,95
Податок з реклами	3,06	4,25	4,90	6,27	7,07
Ринковий збір	50,24	59,17	57,82	58,23	59,92

1	2	3	4	5	6
Збір за припаркування автотранспорту	1,87	2,37	2,32	2,44	3,46
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	5,32	5,67	5,55	4,95	3,86
Збір за право використання місцевої символіки	1,26	0,31	2,33	2,64	2,33
Курортний збір	0,20	0,18	0,16	0,17	0,29
Збір за право проведення місцевих аукціонів	0,04	0,04	0,04	0,04	0,03
Збір за видачу ордера на квартиру	0,03	0,04	0,04	0,03	0,03
Збір з власників собак	0,05	0,05	0,05	0,04	0,03
Інші збори ("іподромні" збори, збір за проведення кіно- і телезйомок, у 2003 році – готельний збір, збір за проїзд автотранспорту територією прикордонних областей)	13,87	0,07	1,24	0,84	0,03
Усього	100	100	100	100	100

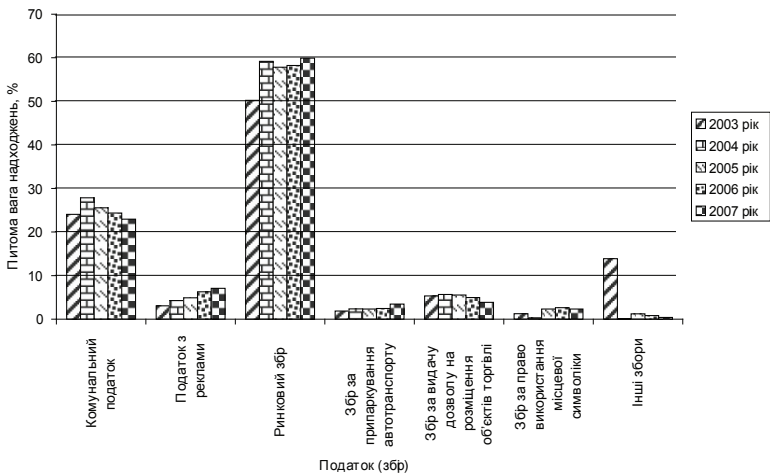


Рис. 5.2. Питома вага надходжень місцевих податків та зборів по Україні

Як бачимо, найбільшу питому вагу в надходженнях складають ринковий збір (від 57,82% до 59,17%), комунальний податок (від 24,35% до 28,61%), збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг (від 4,95% до 5,96%) та податок з реклами (від 3,06% до 6,27%). Причому питома вага останнього з місцевих платежів постійно збільшується.

Найменшу питому вагу в надходженнях місцевих податків та зборів складають збір за право проведення місцевих аукціонів, збір за видачу ордера на квартиру, збір з власників собак, курортний збір та інші збори ("іподромні" збори, збір за проведення кіно- і телезйомок).

Інформацію про найбільшу питому вагу надходжень різних місцевих податків та зборів за різними регіонами наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Питома вага надходжень місцевих податків та зборів, %

Область	2003 рік	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік
Комунальний податок					
м. Київ	12,18	12,87	13,42	14,28	14,36
Донецька	11,92	11,75	11,56	11,47	10,96
Дніпропетровська	10,67	10,74	11,13	10,48	13,54
Податок з реклами					
м. Київ	72,36	70,21	69,31	66,82	66,20
Донецька	4,80	4,69	4,18	4,95	4,78
Дніпропетровська	3,75	3,98	3,78	3,96	3,47
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг					
Харківська	12,06	11,67	9,68	9,11	9,06
Донецька	8,92	8,55	7,83	6,87	4,22
Автономна Республіка Крим	7,52	7,93	7,57	7,91	9,94
Ринковий збір					
Харківська	9,91	9,28	9,23	8,84	8,67
м. Київ	8,03	8,84	8,65	9,43	8,67
Одеська	7,85	7,83	7,78	7,69	7,67

На підставі даних табл. 5.4. можна зробити висновок, що областю, де реклама розміщується у найбільших обсягах є м. Київ, а областю де найбільш розвинута торгівля є Харківська область.

Отже, як показав проведений аналіз місцеве оподаткування займає незначну частину в доходах Зведеного бюджету. Найбільші надходження від місцевих податків та зборів спостерігаються по м. Київ, Донецькій, Харківській, Одеській та Дніпропетровській області.

При з'ясуванні проблем місцевого оподаткування особливу увагу слід приділити особливостям податкового регулювання на рівні місцевих податків та зборів.

5.2. Регулятивні механізми місцевого оподаткування та основні проблеми податкового регулювання

В Україні місцеве оподаткування регулюється Декретом Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" [55], а також Законом України "Про систему оподаткування" [7].

Місцеві податки і збори – це обов'язкові податки і збори, які встановлюються органами влади базового рівня управління згідно з діючим законодавством України, є обов'язковими до сплати на території відповідних адміністративно-територіальних одиниць і зараховуються в їх бюджети.

Місцеві податки і збори самостійно встановлюються органами місцевого самоврядування в межах переліку і граничних розмірів ставок, затверджених Верховною Радою України. У межах своєї компетенції органи місцевого самоврядування мають право запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю скасовувати окремі місцеві податки і збори або звільняти від їх сплати певні категорії платників та надавати відстрочку зі сплати місцевих податків і зборів.

Система місцевого оподаткування України передбачає справляння 2 податків та 12 зборів (рис. 5.3).

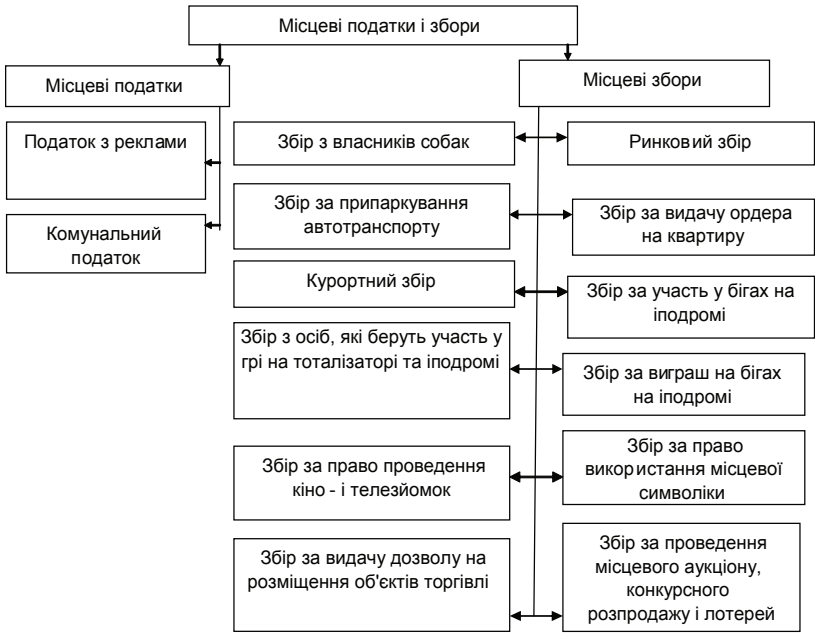


Рис. 5.3. Перелік місцевих податків та зборів

Місцеві органи влади зобов'язані встановити як обов'язкові до сплати на території – комунальний податок, збори за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, збір з власників собак.

Особливість місцевих податків і зборів полягає в тому, що платники зобов'язані їх сплачувати відповідно до вимог положення про конкретний податок або збір, яке приймається органом місцевого самоврядування, і тільки після набрання чинності цим положенням.

Податкове регулювання місцевого оподаткування здійснюється шляхом визначення суб'єктів, об'єкта та бази оподаткування, ставок податків та зборів, податкових пільг, порядку складання та подання податкової звітності, строків сплати податків та зборів. Також регулятивний потенціал полягає в структурі підсистеми місцевих платежів (так, наприклад, відміна у 2004 році готельного збору мотивувалася тим, що він стримує розвиток туризму).

Розглянемо особливості податкового регулювання місцевих податків і зборів та ті проблеми, які виникають при цьому.

5.2.1. Комунальний податок

Комунальний податок було запроваджено з метою забезпечення надходжень до місцевих бюджетів від підприємства незалежно від форм власності та відомчого підпорядкування; фінансування місцевої інфраструктури, в тому числі громадського транспорту [147]. Розмір податку залежить не від результатів виробничої діяльності, а від кількості працівників на підприємстві. З цього можна зробити висновок про впровадження податку для задоволення соціальних потреб працівників. Але повної відповідності між цим податком та задоволенням соціальних потреб законодавством не проведено. Встановлення комунального податку залежно від кількості працюючих призводить до того, що підприємство може бути не зацікавлено у наборі додаткової робочої сили, що є стримуючим фактором.

Комунальний податок справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств (у тому числі платники фіксованого сільськогосподарського податку).

Разом з тим, виходячи з практики застосування цього податку в більшості регіонів України, до пільговиків також звичайно відносять [180]:

благодійні організації, які існують лише за рахунок членських внесків і благодійних пожертвувань та інші особи, яким згідно з законодавством надано пільги;

громадські організації і підприємства сліпих у частині фонду оплати праці, нарахованого на кількість працюючих інвалідів по зору I та II груп;

громадські організації і підприємства, на яких кількість ветеранів війни складає не менше 60% від середньооблікової чисельності;

громадські організації, в яких відсутні штатні робітники і фонд оплати праці не створюється;

підприємства та організації, що утримують жилий фонд комунальної власності територіальної громади міста, житлово-будівельні кооперативи, житлові кооперативи;

об'єднання (спілки, асоціації) співвласників багатоквартирних будинків;

фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від кількості найманих працівників.

Застосування такої пільги носить стимулюючий характер, оскільки не примушує названі вище юридичні особи зменшувати кількість працівників.

У деяких регіонах України до платників комунального податку віднесені розташовані на відповідній території відокремлені підрозділи юридичних осіб. Такий підхід є цілком зрозумілий, з точки зору економічної логіки, оскільки громадським транспортом користуються робітники не тільки юридичних осіб, але й інших суб'єктів господарювання, які розміщені на території відповідної територіальної громади. Разом з тим, чинному законодавству він не відповідає, бо платниками визначені саме юридичні особи.

Об'єктом оподаткування є розрахункова величина річного фонду оплати праці, яка визначається як добуток середньоспискової чисельності працівників і одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Як бачимо, застосування при розрахунку об'єкта оподаткування чисельності

працівників слугує фактором, який впливає на зміну чисельності робітників підприємства (чим менше чисельність, тим меншою є сума податку).

Найбільш проблемним аспектом справляння комунального податку є розрахунок середньооблікової чисельності (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Склад облікової кількості штатних працівників

Включаються до облікової кількості	Не включаються до облікової кількості
1	2
1. Наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше	1. Прийняті на роботу за сумісництвом з інших підприємств та внутрішні сумісники
2. Власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві	2. Залучені до виконання робіт за цивільно-правовими договорами (договорами підряду)
3. Особи, які фактично працювали, а також відсутні на роботі з будь-яких причин, тобто усі працівники, які перебувають у трудових відносинах, незалежно від виду трудового договору	3. Переведені з інших підприємств згідно з договорами між суб'єктами господарювання
4. Штатні працівники, які: фактично з'явилися на роботу, включаючи тих, які не працювали з причин простою; прийняті на роботу з випробувальним терміном; прийняті або переведені за ініціативою адміністрації на роботу на неповний робочий день або неповний робочий тиждень (враховуються як цілі одиниці); перебувають у службових відрадженьнях, включаючи закордонні; уклали трудовий договір з підприємством про виконання роботи вдома особистою працею; прийняті для заміщення працівників, які тимчасово відсутні; працюють згідно з договорами (розпорядженнями, наказами) за межами підприємства; направлені для виконання робіт вахтовим методом; прийняті на постійну роботу за направленням державної служби зайнятості згідно з договором з роботодавцем про надання дотації на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних; іноземні громадяни, якщо вони одержують заробітну плату; студенти денних відділень навчальних закладів, аспіранти, а також учні професійно-технічних навчальних закладів, з якими укладені трудові договори	4. Учні, слухачі професійно-технічних навчальних закладів, які проходять виробниче навчання та виробничу практику на підприємстві згідно з договорами про надання робочих місць для зазначених цілей
	5. Особи, направлені підприємствами для навчання у навчальних закладах з відривом від виробництва, які одержують за рахунок коштів цих підприємств тільки стипендію
	6. Особи, які навчаються за рахунок коштів, передбачених у зведених кошторисах будівництва, для роботи на підприємствах, які будуть вводитися в дію
	7. Працівники, які подали заяви про звільнення і припинили роботу до закінчення строку попередження або які припинили роботу без попередження адміністрації. Вони виключаються із облікового складу працівників з першого дня невиходу на роботу
5. Працівники, які тимчасово не працюють через хворобу, у зв'язку з виконанням державних і громадянських обов'язків, через тимчасове залучення до сільськогосподарських та інших робіт, направлені на навчання, робітники, відражені на інші підприємства згідно з рішенням уряду, перебувають у відпустках тощо	

Після затвердження нової Інструкції зі статистики чисельності працівників (наказ Державного Комітету статистики №286 від 28 вересня 2005 року, введений у дію з 1 січня 2006 року [81]) аналогом цього показника є показник середньооблікової кількості штатних працівників, суть якого полягає у тому, що зайнятий працівник враховується тільки один раз (за місцем основної роботи), незалежно від терміну трудового договору та тривалості робочого часу.

Органи місцевого самоврядування можуть визначити інший порядок обчислення середньої чисельності робітників для цілей комунального податку. Так, наприклад, для цього може бути використаний показник середньооблікової кількості працівників в еквіваленті повної зайнятості, який рекомендовано саме для визначення середніх показників, у тому числі й середньої заробітної плати. Тобто в кожному конкретному випадку методика обчислення середньої чисельності визначається відповідним рішенням місцевої ради.

При розрахунку середньооблікової чисельності працівників в еквіваленті повної зайнятості слід враховувати, що методика розрахунку базується на перерахунку всього персоналу, який залучався до роботи у звітному періоді та одержував заробітну плату. Це означає, що працівники, які фактично відпрацювали менш встановленої норми робочого часу, перераховуються в еквівалент повної зайнятості (повного робочого дня).

При використанні різних методик підрахунку середньооблікової чисельності підсумковий показник буде різним.

Чинним законодавством визначена гранична ставка податку (10%) від бази оподаткування. Теоретично органами місцевого самоврядування можуть бути встановлені ставки податку в діапазоні від 0 до 10%, але на практиці фактична ставка встановлюється на рівні граничної. Застосування кратних ставок враховує інфляцію, але за умови їх регулярного перегляду.

5.2.2. Податок з реклами

Реклама, згідно з Законом України "Про рекламу" від 11.07.2003 року №1121-IV, становить інформацію про особу чи товар, розповсюджену в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформувати або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо таких особи чи товару [41].

Податок з реклами сплачується з усіх видів оголошень і повідомлень, які передають інформацію з комерційною метою (рис. 5.4).

Введення податку на рекламу було обумовлено переходом України до ринкової економіки.

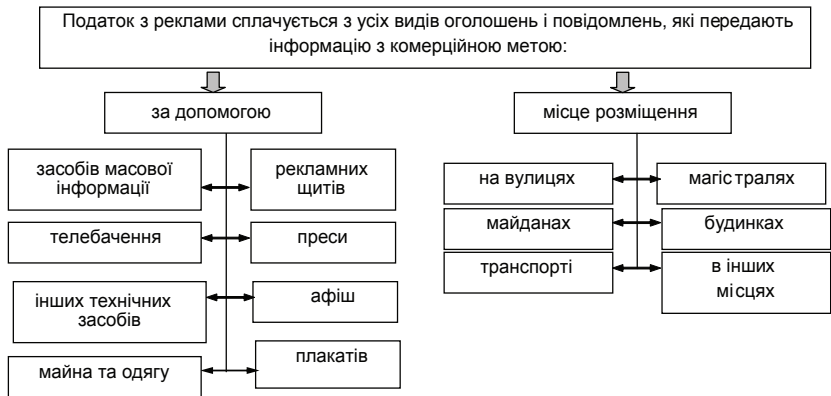


Рис. 5.4. Види рекламних оголошень і повідомлень, за встановлення і розміщення яких справляється податок з реклами [180]

Платниками податку на рекламу є юридичні особи всіх організаційно-правових форм і громадяни (фізичні особи), які розміщують на рекламних носіях міста рекламу.

Об'єктом оподаткування є визначена вартість послуг за встановлення та розміщення реклами.

Податок з реклами не сплачується за таких умов:

якщо підприємство самостійно займається виготовленням, встановленням та розміщенням реклами. Це стимулює підприємства виготовляти рекламу власними силами (хоча, в деяких випадках податкові органи мають іншу думку та примушують сплачувати податок з реклами);

у випадку безплатної установки (розміщення) реклами (але при цьому сума по операції має бути включена до валового доходу та оподатковувана ПДВ);

при розміщенні інформації про виробника товару в місцях, де цей товар реалізується споживачам. Ця норма обмежує можливість розміщення реклами в більшому обсягу (оскільки підприємство може не мати великої кількості мереж реалізації товару), але стимулює підприємства мати якомога більше мереж реалізації свого товару;

якщо надається соціальна реклама, рекламуються благодійні заходи (це реалізація стимулюючої функції);

якщо розміщуються оголошення та повідомлення про зміну місцезнаходження підприємств, установ, організацій, номерів телефонів, телефаксів, телетайпів. Ця інформація носить ознайомлювальний характер і не містить закликів до придбання товару або послуги;

у випадку розміщення оголошення фізичними особами, що не займаються підприємницькою діяльністю.

Суттєвим упущенням законодавців є відсутність законодавчих роз'яснень стосовно того чи є об'єктом оподаткування інформація в засобах масової інформації, яка передбачена нормативними актами як обов'язкова (наприклад, обов'язкова звітність про емісію цінних паперів). Стосовно цього думку висловив Комітет Верховної Ради України з питань фінансів та банківської діяльності, який вважає, що ця інформація є обов'язковою та не переслідує комерційної мети, тому вважатися рекламою не може [93].

Формування вартості рекламних послуг здійснюється таким чином:

$$V = V_t + П + П_r + ПДВ, \quad (5.1)$$

де V – вартість послуг рекламного агентства;

V_t – витрати рекламного агентства на надання послуг, включаючи матеріальні витрати, нарахування заробітної плати тощо;

$П$ – прибуток рекламного агентства, що одержується від надання рекламних послуг;

$П_r$ – податок з реклами, розраховується таким чином:

$$П_r = (V_t + П) \times 0,001 \text{ (або } 0,005), \quad (5.2)$$

$ПДВ$ – податок на додану вартість, розрахований таким чином:

$$ПДВ = (V_t + П) \times 0,2. \quad (5.3)$$

Граничний розмір податку з реклами не повинен перевищувати 0,1% вартості послуг з розміщення одноразової реклами та 0,5% за розміщення реклами на тривалий час. На жаль, в Декреті №53-96 не наведено чіткої позиції щодо роз'яснення терміна "одноразова реклама" та "реклама на тривалий час". Якщо інтерпретувати думку законодавців, то реклама на тривалий час – це реклама, яка розміщується два або більше рази (наприклад, у Дніпропетровську місцева рада саме так інтерпретує норму Декрету №56-93); або більше ніж на один день (Харківська міська рада). Використання в якості критерію тільки тривалості реклами вважаємо не зовсім доцільним. Також критеріями можуть бути: вид товару, який рекламується; на якому носії розміщується реклама (преса, телебачення, транспорт, вулиця).

Застосування податку на рекламу безумовно впливає на ціну продукції, яка рекламується.

Учасниками рекламного процесу можуть бути рекламодавець, виробник та розповсюдjuвач реклами. Фактично податок з реклами сплачує замовник послуг під час оплати усіх видів реклами. Але одержує такий податок розповсюдjuвач реклами під час отримання оплати за надані послуги.

Для обліку податку з реклами застосовується касовий метод. При цьому важливо, яка подія відбудеться раніше (оплата рекламних послуг або її розміщення). Для рекламодавця сплата витрат на рекламу раніше

її встановлення або розміщення дозволяє включити цю суму до валових витрат. Для розповсюджувача ця реклама означає збільшення валового доходу на цю суму. Якщо ж першою подією буде встановлення реклами, рекламодавець не має право збільшувати валові витрати, а розповсюджувач реклами не буде збільшувати валовий дохід.

Але, згідно з вимогами законодавства податок з реклами нараховується та сплачується до бюджету при отриманні оплати тільки за фактично здійснені рекламні послуги, тобто при фактичному здійсненні двох подій: встановлення і розміщення реклами та її оплати. Передоплата за рекламні послуги (якщо це перша подія) не має викликати обов'язок зі сплати податку з реклами.

Податок з реклами сплачується рекламодавцями під час оплати послуг з установаження і розміщення реклами. Рекламні агентства (розповсюджувачі реклами) відносно податку з реклами виконують функції збирача податку, тобто отримують суму податку від платників та перераховують її до бюджету у встановлені терміни. При цьому саме вони є відповідальними особами при складанні податкової звітності з податку на рекламу.

5.2.3. Ринковий збір

Законодавчою базою для справляння ринкового збору, крім Декрету №56-93 [55], є Указ Президента України від 28 червня 1999 року "Про впровадження механізму сплати ринкового збору" [49].

Введення ринкового збору було обумовлено необхідністю фінансування витрат, пов'язаних із організацією та функціонуванням ринків.

Ринковий збір – це плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари [55]. З цього визначення не зрозуміло, чи є ринок єдиним місцем де можна здійснювати торгівлю та сплачувати при цьому ринковий збір. Тому що торгівля в павільйонах, на різних майданчиках або з автомашин може здійснюватися і за межами ринку. Але при цьому в Декреті №56-93 зазначено, що ринковий збір справляється робітниками ринку.

Для ліквідації цього недоліку Декрету №56-93 було видано Указ Президента України №761, згідно з яким ринковий збір – це плата за право займання місця для торгівлі на ринках усіх форм власності [49]. Це визначення більше відповідає поняттю ринковий збір. Указом було встановлено, що платниками збору є юридичні особи всіх форм власності, їх філії, відділення, представництва та інші відокремлені підрозділи, а також фізичні особи.

Платниками ринкового збору є: юридичні та фізичні особи.

Не сплачують ринковий збір: підприємства торгівлі, громадського харчування, побутового обслуговування, розташованих на території ринку в стаціонарних приміщеннях (магазинах, кіосках, лотках). Причому торгівля має здійснюватися тільки у власних приміщеннях (не орендованих).

Це не призводить до зростання цін на їх товари та послуги. Але проблемою є віднесення до складу стаціонарних приміщень кіосків та лотків, бо ці два об'єкти не є стаціонарними, згідно з Інструкцією про заповнення форм державних статистичних спостережень відносно торгової мережі та мережі ресторанного господарства, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2005 року №327 [82] та Правил пожежної безпеки на ринках України, затверджених наказом Міністерства з надзвичайних ситуацій України від 17.01.2005 року №30 [94].

Згідно з цим переліком в Указі до пільгової категорії не віднесено фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, що було підтверджено Постановою Кабінету Міністрів України "Про роз'яснення статті 4 Указу Президента України від 28 червня 1999 року №761" від 14.06.2000 року №962 [64]. Це свідчить про безумовну дискримінацію фізичних осіб-СПД. Але, з іншого боку, фізичні особи-СПД у цій ситуації можуть перейти на сплату фіксованого прибуткового податку шляхом придбання патенту (якщо не будуть реалізовуватися підакцизні товари, окрім пива на розлив).

Збір не справляється також за торгівлю за межами ринку, проте при цьому необхідно одержати дозвіл на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, сплативши збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Це дозволяє платникам податку зробити вибір щодо сплати відповідного збору.

Звільнені від сплати збору інваліди війни.

Згідно з Декретом №56-93 [55] граничний розмір ринкового збору не повинен перевищувати 20 відсотків мінімальної заробітної плати для громадян і трьох мінімальних заробітних плат для юридичних осіб залежно від ринку, його територіального розміщення та виду продукції (товару). Але, в деяких областях до цих критеріїв додаються критерії: кількість торгових місць та розмір торговельного місця.

Застосування таких критеріїв обмежує можливість юридичних та фізичних осіб. Особливо це стосується кількості торгових місць та розмір торговельного місця, бо це не дозволяє підприємцям мати можливість розміщувати декілька великих торговельних точок на території одного ринку. Наявність декількох точок реалізації на території одного ринку спричиняє зростання цін на продукцію.

Для платників ринкового збору, які провадять торгівлю з транспортних засобів, до ставки ринкового збору застосовується коефіцієнт від двох до п'яти, залежно від виду транспортного засобу. Це обмежує можливість платників торгувати з будь-якого транспортного засобу, але стимулює торгівлю з менш великих транспортних засобів. Напевно, більш правильно було встановити розмір коефіцієнта залежно від розміру території, яку займає транспортний засіб на ринку.

Відповідно до Указу Президента України [49] ставки ринкового збору встановлюються у розмірі від 0,05 до 0,15 неоподаткованого мінімуму доходів громадян для фізичних осіб і від 0,2 до 2 неоподаткованих мінімумів доходів громадян для юридичних осіб за кожне торгове місце.

Проблемним аспектом податкового регулювання є спірна позиція податкових органів щодо сплати ринками податку на додану вартість. На думку податкових органів ринковий збір не відноситься до числа послуг органів виконавчої влади і місцевого самоврядування, а тому ринковий збір, що сплачується на ринку є об'єктом оподаткування ПДВ [92]. Це досить суперечливе рішення, бо дозвіл на здійснення ринком діяльності видається місцевими органами влади.

Ринковий збір справляється за кожний день торгівлі до її початку. Початком торгівлі вважається час, що настає через дві години після початку роботи ринку. Ринковий збір сплачується через касовий апарат адміністрації ринку. Касовий чек має включати окремий рядок "ринковий збір" та зберігатися у платника до закінчення торгівлі. На підставі касового чека про сплату ринкового збору особі надається місце для торгівлі.

Це є не зовсім справедливим, бо збір необхідно справляти за результатами торгівлі, а не до її початку. Бо може виникнути ситуація, коли платник податку за день торгівлі отримує суму доходу меншу ніж сума, яку він сплатив у вигляді ринкового збору. Щоб не допустити можливі ухилення від сплати ринкового збору після закінчення торгівлі, адміністрація ринку має контролювати кількість товару, яка була на початок та на кінець торговельного дня.

Збір може бути сплачено також через установи банку на поточний рахунок ринку. В цьому випадку замість чеку у торговця має бути платіжне доручення чи квитанція встановленої форми.

У разі виявлення на ринку під час проведення контрольної перевірки працівниками органів державної податкової служби торговців без касових чеків, що засвідчують сплату ринкового збору, з цих торговців стягується штраф у сумі, еквівалентній п'яти розмірам ринкового збору, а з адміністрації ринку – у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (170 грн). Якщо виявляться у торговців касові чеки, оформлені з вини адміністрації ринку неналежним чином, то штраф сплачується адміністрацією ринку за кожен випадок у розмірі 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (340 грн). Установлена система штрафних санкцій стримує платників збору від ухилення щодо його сплати.

Продавець окрім документа про сплату ринкового збору повинен мати при собі належним чином оформлену особисту медичну книжку в разі продажу продовольчих товарів (для суб'єктів підприємницької діяльності), копії документів, що підтверджують якість та безпеку продукції та товарів, а в разі реалізації тропічних плодів – копії документів, що підтверджують їх походження та проходження фіто-санітарного контролю, висновок лабораторії ветеринарно-санітарної експертизи на ринку в разі продажу продуктів тваринного і рослинного походження.

У разі використання торговельного місця на умовах оренди продавець повинен мати копію договору з адміністрацією ринку про оренду, а на умовах суборенди – копію такого договору із суб'єктом підприємницької діяльності (орендодавцем).

5.2.4. Збір за припаркування автотранспорту

Паркування автотранспорту – тимчасова стоянка автотранспорту у відведених або спеціально обладнаних місцях для паркування автотранспорту, визначених органами місцевого самоврядування, без несення відповідальності за збереження транспортного засобу.

Обґрунтуванням запровадження збору за припаркування автотранспорту є необхідність дотримання безпеки руху автотранспорту та пішоходів, забезпечення тимчасової охорони автотранспорту, дотримання правил охорони навколишнього середовища, збереження історико-культурних пам'яток природи і архітектури, забезпечення безпеки громадського порядку під час проведення культурно-масових заходів.

Цей збір є прерогативою не тільки місцевих органів самоврядування, оскільки платні місця для припаркування можуть встановлювати підприємства та організації, що свідчить про використання належних їм земельних ділянок не за цільовим призначенням [133]. Але, з іншого боку, деякі підприємства можуть використовувати свою територію для безкоштовних місць припаркування для покупців (супермаркети, Макдональдс).

Платниками збору за паркування автотранспорту є юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях. Не сплачують збір водії автотранспортного засобу, що належить органам прокуратури, МВС, СБУ, органам місцевого самоуправління, на підставі дорожнього листа. Ця норма була введена з метою забезпечення нормальної роботи органів місцевого самоврядування (особливо прокуратури, МВС та СБУ), при виконанні ними своїх службових обов'язків.

Звільняються від сплати збору в м. Харкові інваліди, які використовують автотранспорт з ручним управлінням, ветерани війни, учасники ліквідації аварії на Чорнобильській АЕС, депутати рад всіх рівнів. З цього переліку незрозуміло чому саме тільки за автотранспорт з ручним управлінням не повинен сплачуватися цей збір (якщо інвалід придбає нормальний транспортний засіб – він автоматично є платником цього збору). Присутність в цьому списку депутатів всіх рівнів викликає подив, оскільки, поруч з наведеними особами, депутати мають найбільший соціальний статус та підтримку, і, тому, в змозі сплачувати цей збір.

Ставка збору встановлюється з розрахунку за одну годину паркування, її граничний розмір не повинен перевищувати 3% неоподаткованого мінімуму доходів громадян у спеціально обладнаних місцях і 1% у відведених місцях. Протягом перших п'яти хвилин припаркування автотранспорту збір не справляється. В Харкові діє одна ставка в розмірі 3% при паркуванні в спеціально обладнаних місцях. Але спірно, що в Харкові всі парковки спеціально обладнані. При цьому водії сплачують більше ніж 51 копія за годину паркування. Така диференціація ставок має сприяти обладнанню місць паркування, але на практиці цього не відбувається, оскільки вартість послуги ні яким чином не пов'язана з тим, чи обладнана місце паркування. В якості критерію диференціації ставок може бути застосовано – район місця, вид транспортного засобу.

Збір на місцях паркування справляється робітником (касиром-контролером), який зобов'язаний вести:

книгу обліку розрахункових операцій, яка має бути прошнурована та зареєстрована у податковій інспекції, зберігати щоденні звіти, складені на підставі розрахункових документів руху грошових коштів;

журнал обліку автотранспортних засобів, водії яких не сплатили суму збору. Журнал повинен бути зареєстрований у податковій інспекції.

Водій, який паркує автотранспортний засіб у місці паркування, сплачує збір готівкою касиру-контролеру чи пред'являє касиру-контролеру для компостирування абонементну картку на паркування автотранспортного засобу. Касир-контролер зобов'язаний видати водію розрахунковий документ чи прокомпостувати абонементну картку.

5.2.5. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі – це плата за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях. Встановлення цього збору не стосується тих об'єктів торгівлі, які створені до набрання чинності Декретом №56-93 [55], тобто до 1993 року. Мета введення збору – організація оподаткування торгівлі, яка здійснюється за межами ринків.

Дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі або сфери послуг видається головним управлінням споживчого ринку та районними виконавчими комітетами. У разі закінчення строку дії дозволу він має бути подовжений у місячний строк.

Для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях (стаціонарних об'єктах), збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі стягується одноразово.

Платниками збору є: суб'єкти господарської діяльності незалежно від форм власності, які є юридичними особами, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями; громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи.

Збір справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію та інші товари залежно від площі торгового місця, його територіального розміщення та виду продукції (рис. 5.5).



Рис. 5.5. Фактори, що впливають на розмір збору за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі [180]

Граничний розмір збору не повинен перевищувати 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян для суб'єктів, що постійно здійснюють торгівлю у спеціально відведених для цього місцях, і одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян у день – за одноразову торгівлю. В тексті Декрету №56-93 [55] граничний розмір збору для одноразової торгівлі встановлений на рівні однієї мінімальної заробітної плати, але на практиці застосовується розмір неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Такий підхід до встановлення ставок носить обмежувальний характер, бо ставки встановлюються залежно від неоподаткованого мінімуму доходів громадян або мінімальної заробітної плати. Але при цьому не враховується сума доходу, отриманого від реалізації продукції.

Дещо інший підхід до встановлення ставок цього збору використовується в м. Харків:

за розміщення стаціонарних об'єктів оптової та роздрібною торгівлі – 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

за розміщення об'єктів громадського харчування, що реалізують власну продукцію та продукцію інших підприємств – 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (при цьому слід було диференціювати ставку залежно від того, яка продукція буде продаватися);

за розміщення об'єктів роздрібною торгівлі, виходячи з поясу знаходження: 1 пояс – 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, 2 пояс – 18 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, 3 пояс – 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, 4 пояс – 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Це стимулює платників збору розміщувати об'єкт торгівлі або сфери послуг у найбільш вигідному поясі;

суб'єктами, що здійснюють одноразову торгівлю – один неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Сплата збору проводиться до одержання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі або сфери послуг, хоча більш правильно сплачувати збір після закінчення торгівлі у певному відсотку від суми отриманого доходу.

Проблемним питанням є те, що законодавством не передбачено строки сплати збору, а місцеві органи влади перетворили цей збір із разового в постійний, що порушує права платників збору. Тому доцільно встановити термін дії дозволу на розміщення об'єкта торгівлі і сфери послуг.

5.2.6. Курортний збір

Метою введення курортного збору є поповнення бюджету територій, які віднесено до курортних місцевостей. Перелік населених пунктів, віднесених до числа курортних, визначено Постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних" [65]. Курортний збір справляється в 11 областях України. Його левова частка надходить до бюджету Автономної Республіки Крим.

Платниками курортного збору є громадяни, які тимчасово перебувають у курортній місцевості. Але при цьому слід було встановити строк тимчасовості.

Від сплати курортного збору звільняються (рис. 5.6).



Рис. 5.6. Система пільг з курортного збору [180]

Встановлені пільги носять соціальний характер та стимулюють названих осіб до відвідування курортних місцевостей. Але для курортних місцевостей такий перелік не дозволяє отримувати більшу суму на розвиток курортної інфраструктури. Тому категорії пільговиків мають бути переглянуті, а деякі з них мають бути віднесені до платників збору за пониженими ставками. Зберегти пільгу доцільно для дітей до 16 років, учасників Великої вітчизняної війни, інвалідам, "Чорнобильцям", особам, які прибувають у відрядження.

Граничний розмір курортного збору не може перевищувати 10% неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Ця ставка потребує перегляду, бо неоподаткований мінімум не враховує інфляції. Тому доцільним є прив'язування ставки збору до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на відповідну дату перебування особи в курортній місцевості. Також слід встановити диференціацію ставок курортного збору, встановивши пільгові ставки для осіб, які включаються до пільгових категорій, та повні ставки – для інших платників податків. В якості критерію диференціації може бути застосовано територіальне розміщення курортної місцевості (Південне, Західне, Східне узбережжя АРК).

Курортний збір справляється з платників за місцем їх тимчасового проживання. При зміні платником місця проживання в межах курортної місцевості курортний збір повторно не справляється.

З осіб, які прибули в курортну місцевість, збір справляється не пізніше як у триденний термін (крім випадку прибуття на автомобілі) від дня прибуття:

адміністрацією готелю та іншими установами готельного типу під час реєстрації прибулих;

квартирно-посередницькими організаціями при направленні осіб (крім прибулих за путівками туристично-екскурсійних установ і організацій) на поселення в будинки (квартири), що належать громадянам на праві власності;

з осіб, які зупиняються в будинках (квартирах) громадян без направлення квартирно-посередницьких організацій, а також з осіб (крім тих, що здійснюють подорож за маршрутними книжками), які проживають у наметах, автомашинах тощо, курортний збір справляється у порядку, визначеному Радами народних депутатів, що встановлюють цей збір. Проблемою при цьому є здійснення контролю за повнотою перерахування суми збору особами, які здають квартири або будинки;

уповноваженими особами при в'їзді до міста.

5.2.7. Інші місцеві збори

Характеристику зборів, які складають невелику питому вагу в надходженнях місцевих бюджетів наведено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Місцеві збори в Україні

Назва збору	Платники	Об'єкт оподаткування	Ставка
1	2	3	4
Збір за видачу ордера на квартиру	отримувачі ордера	отримання ордера на квартиру	30% НМДГ на час оформлення ордера
Збір за участь в бігах на іподромі	юридичні і фізичні особи – власники коней	виставлення коней на змаганнях комерційного характеру	не більше 3 НМДГ
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	учасники гри, які придбали білети	Вартість білетів на участь у грі в тоталізаторі	не більше 5% суми плати за участь в грі
Збір за виграш на бігах на іподромі	особи, які виграли у грі в тоталізатор	Сума виграшу на бігах на іподромі	Не більше 6% суми виграшу
Збір за право використання місцевої символіки	юридичні і фізичні особи, які використовують місцеву символіку з комерційною метою	вартість виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг	для юридичних осіб – 0,1% вартості продукції (робіт, послуг), для громадян-СПД – 5 НМДГ

1	2	3	4
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	комерційні кіно- і телеорганізації, які проводять зйомки	фактичні витрати на проведення місцевими органами влади необхідних для зйомок заходів	не більше фактичних затрат на проведення зазначених заходів
Збір за право проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотереї	юридичні і фізичні особи, які мають відповідний дозвіл	вартість товарів, виходячи з їх початкової ціни (для аукціонів) чи сума, на яку випускається лотерея	0,1% вартості заявлених товарів чи суми, на яку випускається лотерея, але не більше 3 НМДГ з кожного учасника
Збір з власників собак	громадяни власники собак	Утримання собак	не більше 10% НМДГ

1. Збір за видачу ордера на квартиру сплачується за послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири. Збір сплачується через установи банків до одержання ордеру і перераховується до бюджету місцевого самоврядування. Документом про сплату збору є квитанція, видана установою банку. Облік надходжень збору за видачу ордеру на квартиру здійснюється органами з обліку та розподілу житла.

2. Збір за участь у бігах на іподромі справляється з юридичних осіб та громадян, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру. Збір справляється адміністрацією іподромів до початку змагань. Діюча система оподаткування призвела до погіршення фінансового стану іподромів [218]. Також недоліком цього збору є те, що він не заохочує осіб виставляти своїх коней для участі у бігах на іподромі.

3. Збір за виграш на бігах справляється адміністрацією іподромів з осіб, які виграли в грі на тоталізаторі на іподромі, під час видачі їм виграшу. Цей збір можна розглядати як надбавку до податку з доходів фізичних осіб.

4. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, справляється у вигляді відсоткової надбавки до плати, визначеної за участь у грі. Сума збору справляється адміністрацією іподромів з учасника гри під час придбання ним квитка на участь у грі. Певною мірою введення цього збору обумовлено стримуванням участі в азартних іграх.

Загалом "іподромні" збори не мають особливого практичного значення для наповнення місцевих бюджетів (збір справляється в Києві, Харкові, Одесі). Тому виникає питання про доцільність існування цих зборів в Україні.

5. Збір за право на використання місцевої символіки справляється з юридичних осіб і громадян, які використовують цю символіку з комерційною метою. Від сплати збору звільняються: організації та установи, які повністю фінансуються з державного або місцевого бюджету; громадські та релігійні організації; благодійні організації, установи та фонди, що здійснюють свою діяльність виключно за рахунок пожертвувань фізичних та юридичних осіб. Звільнення наведених категорій від сплати цього збору не призводить до збільшення цін на продукцію чи послуги цих підприємств (організацій чи установ); дозволяє направляти ці кошти на інші заходи.

6. За своїм характером збір за право на проведення кіно- і телезйомок є компенсаційним платежем, призначення якого – відшкодування витрат місцевих бюджетів у зв'язку з проведенням кіно- і телезйомок. Проведення кіно- і телезйомок фізичними особами не є об'єктом для справляння цього збору [239].

7. Збір за право проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотерей сплачується при проведенні лотерей, аукціонів та конкурсного розпродажу: земельних ділянок; майна фізичних чи юридичних осіб; об'єктів незавершеного будівництва; жилих і нежилых приміщень; товарів народного споживання; продуктів сільськогосподарського виробництва; продовольчих товарів; цінних паперів, окрім аукціонів, конкурсного розпродажу валюти. Від сплати збору можуть бути звільнені особи, що проводять ці заходи з благодійною метою і частина виручки буде спрямована на благодійні заходи (це є фактором, що стимулює зростання обсягів благодійної діяльності). Збір за право на проведення місцевих аукціонів і конкурсного розпродажу справляється за три дні до їх проведення. Збір за право на проведення лотерей справляється під час одержання дозволу на випуск лотереї.

8. Збір з власників собак справляється за кожний рік. Метою введення збору є компенсація частини витрат, понесених органами місцевого самоврядування, пов'язаних із утриманням собак у домашніх умовах; фінансування витрат, спрямованих на прибирання територій. Громадяни – власники собак, сплачують збір щомісяця рівними частками по єдиній розрахунковій книжці сплати за квартиру, комунальні чи інші послуги з відображенням плати за собак окремим рядком.

Звільняються від сплати збору: громадяни, що утримують службових собак; одинокі інваліди та пенсіонери; сліпі громадяни, що використовують собак в якості поводитирів; інші категорії громадян за рішенням райвиконкомів; пенсіонери, що мають доходи нижче встановленого прожиткового мінімуму, та утримуючих собак декоративних порід. Не є платниками збору інваліди війни, учасники ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, віднесені до I та II категорії, інші особи, яким законодавством надані пільги по сплаті місцевих податків та зборів. Наведений перелік пільгових категорій свідчить про їх соціальну спрямованість. Але ставка збору не настільки велика, тому слід переглянути перелік пільговиків.

Збір справляється органами житлово-комунального господарства одночасно зі сплатою комунальних послуг. Адміністрування цього збору пов'язане зі значними витратами (реєстрація власників собак робітниками житлово-комунальних підприємств), а суми надходжень в місцеві бюджети – відносно невеликі [269]. Тому, незважаючи на обов'язковість введення збору з власників собак на території всіх територіальних громад, на практиці він справляється вибірково. Порядок справляння збору чітко не визначений, що є свідченням неефективності збору з власників собак.

Разом з тим, в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [9] встановлена спеціальна норма, відповідно до якої суми внесе-

них (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України "Про систему оподаткування", підлягають віднесенню до валових витрат, причому будь-яких вилучень з цього правила відносно місцевих податків та зборів чинним законодавством не передбачено. Місцеві податки і збори перераховуються до бюджетів місцевого самоврядування в порядку, визначеному Радами народних депутатів, якими вони встановлюються.

Відповідальність платників місцевих податків та зборів регламентується Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. №2181-III (зі змінами і доповненнями) [11].

Підсумовуючи викладене в цьому параграфі, слід виділити основні недоліки місцевого оподаткування та проблеми податкового регулювання:

- обмежений перелік податків та зборів;

- відсутність прав органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків та зборів, які не справляються в Україні;

- перевищення витрат на адміністрування деяких податків та зборів над сумами податкових надходжень;

- суперечність Декрету №56-93 деяким законодавчим та нормативним актам;

- відсутність у Декреті №56-93 чітких роз'яснень щодо термінології та особливостей ведення податкового обліку місцевих податків та зборів;

- залежність ставок деяких податків та зборів від розміру неоподаткованого мінімуму, який не враховує рівень інфляції;

- необґрунтована кількість пільгових категорій платників за деякими платежами (курортний збір, збір з власників собак);

- у Декреті КМУ №56-93 нечітко прописано застосування важливих елементів податкового регулювання (метод податкового обліку, податкові пільги, податкова звітність, база оподаткування, порядок сплати платежів);

- необґрунтовано нарахування ринкового збору та збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг до початку торгівлі, а не після її закінчення;

- незалежність ставок ринкового збору та збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг від суми отриманого доходу;

- неоднозначність при податковому обліку податку з реклами (метод податкового обліку);

- неоднозначне трактування деякими місцевими радами "тривалої реклами";

- невиправданість диференціації ставок збору за паркування за наведеним критерієм (можливо також застосовування критерію – район місця);

- необхідність диференціації ставок курортного збору та перегляду платників цього збору.

5.3. Регулятивні механізми місцевого оподаткування у Проекті податкового кодексу

Питання реформування системи оподаткування в Україні розглядається періодично. Більшість науковців вважають, що державі потрібен єдиний документ, в якому було б передбачено умови оподаткування. Таким законодавчим документом має стати Податковий кодекс.

Розробка Податкового кодексу в Україні здійснюється вже більше 10 років. Провідними економістами та науковцями пропонувалися різні його редакції. Остання редакція Проекту податкового кодексу була розроблена Міністерством фінансів України (в редакції від 30.10.2007 №4099) [101].

Питанням місцевого оподаткування в цьому проекті присвячено розділ 16, в якому запропоновано внести певні зміни до існуючої системи місцевих податків та зборів.

Перш за все в законопроекті №4099 передбачено змінити кількість місцевих податків та зборів, назви деяких податків та зборів, ввести нові податки та збори й відмовитись від деяких неефективних платежів. Проектом Податкового кодексу передбачено справляння 3 місцевих податків та 9 місцевих зборів (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Перелік місцевих податків і зборів

Декрет №56-93	Законопроект №4099
Податок з реклами	Рекламний збір
Комунальний податок	Комунальний податок
Збір за припаркування автотранспорту	Податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів
Ринковий збір	Податок за торгові місця на ринку
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	Збір за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг
Збір за право використання місцевої символіки	Збір за використання місцевої символіки
Збір за право проведення кіно- і телезйомок	Збір за проведення кіно- і телезйомок
Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	Збір за проведення місцевих аукціонів
Збір з власників собак	Збір з власників собак
Курортний збір	Туристичний збір
Збір за видачу ордера на квартиру	Збір за розміщення об'єктів грального бізнесу
Збір за участь у бігах на іподромі	Будівельний збір
Збір за виграш на бігах на іподромі	
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	

Як бачимо, серед існуючих нині платежів пропонується залишити комунальний податок, збір за використання місцевої символіки, збір за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збір з власників собак, збір за проведення місцевих аукціонів, збір за проведення кіно- і телезйомок.

Деякі платежі змінюють свою назву: рекламний збір (в Декреті №56-93 – податок з реклами), податок на торгові місця на ринку (в Декреті №56-93 – ринковий збір), податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів (у декреті №56-93 – збір за припаркування авто-транспорту).

Також вводяться нові місцеві збори: туристичний (але аналогом цього платежу можна вважати готельний збір, який було відмінено у 2004 році), будівельний та збір за розміщення об'єктів грального бізнесу.

Із переліку місцевих податків і зборів вилучено "іподромні" збори, збір за видачу ордера на квартиру, збір за проведення конкурсного розпродажу і лотерей.

Якщо звернути увагу на загальні питання місцевого оподаткування, то вони майже не відрізняються від існуючих сьогодні правил оподаткування передбачених Законом України "Про систему оподаткування" та Декретом Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки та збори".

Так, зокрема за місцевою владою залишається обов'язок застосовувати на своїй території певний перелік місцевих податків та зборів: комунальний податок, податок за торгові місця на ринку, податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів, збір за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, рекламний збір, збір за розміщення об'єктів грального бізнесу. В Декреті №56-93 обов'язковим було встановлення перших чотирьох з перерахованих платежів.

Місцеві органи влади мають право самостійно вирішувати питання щодо запровадження на своїй території збору за використання місцевої символіки, туристичного збору, будівельного збору, збору з власників собак, збору за проведення кіно- і телезйомок і збору за проведення місцевих аукціонів. Серед цих платежів тільки збір з власників собак є обов'язковим для впровадження згідно з Декретом №56-93.

Як і в Декреті №56-93 у місцевих органів влади не має права на введення місцевих податків та зборів, які не передбачено Законом №4099.

Порядок справляння місцевих податків та зборів має як і сьогодні затверджуватися місцевими радами шляхом прийняття відповідного положення. При цьому, місцеві податки і збори встановлюються за наявності об'єктів оподаткування або умов, пов'язаних із встановленням таких податків і зборів, у межах граничних розмірів ставок (крім комунального податку) та з урахуванням особливостей їх визначення. Законом №4099 передбачено, що у разі неприйняття органом місцевого самоврядування рішення про запровадження обов'язкових місцевих податків і зборів, платники сплачують ці податки та збори із застосуванням мінімальних ставок, крім податку за торговельні місця на ринку.

Також закріплюється норма, відповідно до якої рішення про встановлення місцевих податків і зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників, приймається до початку наступ-

ного бюджетного періоду та набирає чинності з його початку. Таке рішення офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 серпня року, що передує плановому. В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим. Рішення, безумовно, правильне, бо його реалізація не дозволить відповідним органам вносити постійні зміни до законодавства, але наскільки це рішення буде виконуватися – незрозуміло (тому що згідно із Законом України "Про систему оподаткування" ця норма також наведена, але не виконується).

Перевагою законопроекту №4099 є наявність в статті 1 розділу 16 визначень деяких понять, які використовуються в цьому розділі (місцева символіка, об'єкт торгівлі та сфери послуг, об'єкт грального бізнесу, реклама в Інтернеті, реклама під час провадження виставкової діяльності, спеціально відведене місце для паркування транспортних засобів).

Тепер розглянемо деякі особливості податкового регулювання місцевих податків та зборів, запропоновані у законопроекті №4099.

1. Комунальний податок. До переліку платників цього податку додаються фізичні особи-підприємці, структурні підрозділи юридичної особи (які не мають статусу юридичної особи). Це обґрунтоване рішення, бо ці особи користуються місцевою інфраструктурою. Пільги з цього податку будуть застосовуватися до бюджетних установ, платників фіксованого сільськогосподарського податку, релігійних організацій. На відміну від Декрету №56-93 в пільгових категоріях з'являються релігійні організації, але зникають планово-дотаційні.

Об'єктом оподаткування є середньооблікова кількість штатних працівників, що визначається за методикою, встановленою спеціальним уповноваженим органом виконавчої влади у галузі статистики. Середньооблікова кількість штатних працівників відокремленого підрозділу, розташованого на території іншої, ніж юридична особа, територіальної громади, визначається окремо за таким підрозділом.

У законопроекті №4099 з'являється визначення бази оподаткування з комунального податку, якою є річний фонд оплати праці, що обчислюється за податковий (звітний) рік, виходячи з розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу (на 1 січня 2008 року – 633 гривні) в розрахунку на місяць, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, помножений на середньооблікову кількість штатних працівників за попередній рік, а для платників податку, зареєстрованих протягом року, – фонд оплати праці за період з місяця реєстрації до закінчення податкового (звітного) року, помножений на середньооблікову кількість штатних працівників за місяць, у якому відбулася така реєстрація.

Ставку податку пропонується встановити у розмірі 0,5% бази оподаткування. Відмінністю від існуючої системи оподаткування є: відмова від застосування неоподатковуваного мінімуму в розмірі 17 грн; зміна ставки податку з 10% до 0,5%. Перевагою цієї зміни є врахування інфляції при обчисленні суми податку.

Пропонується спростити процедури подання податкових розрахунків (один раз на рік) зі сплатою задекларованих щоквартальних авансових внесків. Це дасть змогу уникнути обтяжливої і невиправданої процедури подання щомісячної (щоквартальної) звітності для платників та забезпечити значне спрощення адміністрування податків для органів державної податкової служби.

2. Податок за торгові місця на ринку. Цей податок є аналогом існуючого сьогодні ринкового збору. В законопроекті №4099 запропоновано внести положення про те, що ринок розробляє паспорт торгових місць на ринку, розраховує їх кількість залежно від розміру, встановленого органом місцевого самоврядування, погоджує паспорт з органом місцевого самоврядування.

Як і в Декреті №56-93 у Законопроекті №4099 відсутній перелік осіб, які звільняються від сплати цього податку. Напевно цю норму будуть закріплювати у рішеннях місцевих рад.

Об'єктом оподаткування є торгове місце на ринку. Розмір торгового місця пропонується встановити від 1 до 4 м² займаної площі, на якій здійснюється продаж товарів (виконуються роботи, надаються послуги), а також площі, яка надається у власність та/або тимчасове користування. Розмір торгового місця визначається з урахуванням асортименту товару, продаж якого здійснюється на такому торговому місці, видів робіт та послуг, які виконуються (надаються) на ринку, кількості місць, що використовуються тимчасово та одноразово строком на один день. Недоліком цієї норми для платника податку є обмеження торгової площі лише 4м².

Ставки податку запропоновано у розмірі від 0,25% до 2,5 % розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу з розрахунку на місяць (1,58 – 15,8 грн), встановленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року за кожний день роботи ринку (на 1 січня 2008 року – 633 гривні). Як бачимо, на відміну від Указу № 761/99 ставки податку зменшуються, що є перевагою запропонованих змін.

Окрім критеріїв диференціації ставок податку, визначених у Декреті №56-93 (місце розташування ринку, вид товарів (робіт, послуг), продаж яких здійснюється на ринку), згідно з Законопроектом №4099 буде враховуватися сезонність, погодні умови, режим роботи, частота відвідування ринку споживачами та заповнюваність місць торгівлі. Це свідчить про більш обґрунтований підхід до встановлення ставок податку.

Також сума податку буде залежати від кількості торгових місць, розрахованих ринком згідно з паспортом ринку (що стримує платника податку від розширення торгівельних мереж або сприяє зростанню цін на його продукцію); кількості робочих днів ринку. У разі коли рішення про встановлення податку не прийнято та не затверджено положення про його справляння, податок обчислюється, виходячи з максимального розміру торгового місця та мінімальної ставки податку.

Відмінністю від існуючого законодавства є: чітко визначений об'єкт та база оподаткування, зміна ставок, критеріїв диференціації ставок, розши-

рення повноважень органів місцевого самоврядування щодо справляння цього платежу.

3. Податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів. У законопроекті №4099 наведено спеціально відведені місця для паркування. Рішенням місцевої влади визначається перелік спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, їх адреса, загальна площа, кількість місць паркування для транспортних засобів та перелік осіб, уповноважених організувати та здійснювати діяльність, пов'язану з паркуванням транспортних засобів.

Пропонується змінити об'єкт оподаткування, яким буде виступати місце для паркування транспортного засобу, що знаходиться у спеціально відведеному місці для паркування транспортних засобів (сьогодні є спеціально відведені місця та обладнані місця).

Ставку податку пропонується встановлювати за кожне місце паркування у розмірі від 0,1% до 1 % прожиткового мінімуму на одну працездатну особу з розрахунку на місяць, установленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року (0,63 – 6,33 грн). Це суттєве посилення фіскального навантаження на податку, бо сьогодні ставка збору складає від 0,17 грн до 0,51 грн.

Перевагою змін є поява нових критеріїв при визначенні ставки податку органів місцевого самоврядування: (місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність). Але не зрозуміло, яким чином будуть змінюватися ставки під впливом критеріїв, спосіб поставлення транспортних засобів та заповнюваність стоянки (вочевидь, чим менше машин на стоянці – тим більше буде ставка).

Недоліком Законопроекту №4099 є відсутність пільг з цього податку.

Відмінністю від існуючого законодавства є: зміна об'єкта оподаткування, збільшення ставок, поява нових критеріїв диференціації ставок.

4. Збір за використання місцевої символіки. В законопроекті чітко визначено об'єктом оподаткування: вироблена продукція, виконані роботи, надані послуги з використанням символіки у комерційних (фірмових) найменуваннях або торговельних марках платників збору; окремі види продукції, виконані роботи, надані послуги з використанням символіки.

На відміну від Декрету №56-93 в законопроекті з'являється порядок визначення бази оподаткування, до якої включаються вартість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням символіки у комерційних (фірмових) найменуваннях або торговельних марках платників збору; вартість окремих видів продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням символіки.

Вартість виробленої продукції і виконаних робіт визначається, виходячи із собівартості таких продукції і робіт, а вартість наданих послуг – виходячи з фактичних витрат з надання послуг. Така вартість визначається за правилами бухгалтерського обліку.

Для платників збору, які здійснюють торгівлю товарами і використовують символіку у комерційних (фірмових) найменуваннях, та/або у торговельних марках, базою оподаткування є торговельна націнка на реалізовані товари, що визначається за правилами бухгалтерського обліку.

Ставки збору встановлюються у розмірі від 0,1% до 0,5% бази оподаткування. При цьому сума збору повинна становити не менше 30 відсотків прожиткового мінімуму на одну працездатну особу з розрахунку на місяць, визначеного законом станом на 1 січня податкового (звітного) року. Як бачимо, в законопроекті відмовляються від застосування окремих ставок для юридичних осіб та для фізичних осіб-СПД. Це буде стримувати фізичних-осіб підприємців, бо рівень фінансові можливості фізичних та юридичних осіб значно відрізняються.

При цьому виникає питання, яким чином буде здійснюватися диференціація ставок. Напевно це рішення буде прийматися місцевою владою. В якості критерію можна запропонувати обсяг виробництва продукції, яку було виготовлено з використанням місцевої символіки.

5. Рекламний збір. Згідно з законопроектом №4099 виділено категорії платників цього збору та виділено осіб, які замовляють рекламу, виробляють та (або) розповсюджують її.

На відміну від Декрету №56-93 зменшується кількість пільг з цього податку. Так, рекламний збір слід буде сплачувати у випадку безоплатного встановлення або розміщення реклами; при самостійному виготовленні, встановленні або розміщенні реклами. Це може призвести до зростання цін на продукцію, що рекламується.

Об'єктом оподаткування є послуги з виробництва та/або розповсюдження (розміщення) реклами, що надаються рекламодавцю виробником та/або розповсюдженцем реклами на телебаченні та радіо; у друкованих засобах масової інформації; у кінотеатрах, відеосалонах та інших закладах, де здійснюється публічний показ фільмів; за допомогою комп'ютера; в Інтернеті; під час провадження виставкової діяльності; внутрішньої і зовнішньої реклами; на/у транспорті, метрополітені та товарах широкого вжитку.

Базою оподаткування є вартість наданих рекламодавцю послуг з виробництва та/або розповсюдження (розміщення) реклами, без урахування суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів). Така вартість обчислюється, виходячи з договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижчими за звичайні.

Якщо рекламні роботи виконуються власними силами рекламодавця, то базою оподаткування є вартість понесених витрат на самостійне виготовлення та/або розповсюдження (розміщення) своєї реклами (на сьогоднішній день ця категорія не є платниками податку з реклами).

Ставки збору встановлюються у розмірі від 0,5 до 5 відсотків бази оподаткування (це означає зростання податкового навантаження), але знову не зрозуміло, яким чином буде здійснюватися диференціація ставок. У проекті тільки говориться про те, що при визначенні ставки органи місцевого самоврядування враховують рівень розвитку рекламного ринку

та його структуру. Рівень розвитку рекламного ринку може бути використано в якості критерію, бо ставки рекламного збору у великому місті та в сільській місцевості мають відрізнятись. Диференціації ставок за структурою рекламного ринку може призвести до того, що деякі товари перестануть рекламувати або будуть рекламувати та підвищувати ціну на них, щоб компенсувати втрати від сплати рекламного збору.

Можливим критерієм має стати тривалість розміщення реклами: одноразова чи довготривала. Цей критерій, що існує в Декреті №56-93 відсутній у Законопроекті №4099, що обмежує можливості осіб, які не в змозі розміщувати рекламу на тривалий термін з фінансових міркувань. Також до критерію може бути віднесено місце розміщення реклами (телебачення, метрополітен, радіо, вулиця).

Законопроектом №4099 передбачено збільшення ставок на відповідні коефіцієнти (на відміну від існуючого законодавства):

коефіцієнт 2 до ставок оподаткування – за умови рекламування алкогольних напоїв та тютюнових виробів, знаків товарів і послуг (товарних знаків), інших об'єктів права інтелектуальної власності, під якими випускаються алкогольні напої та тютюнові вироби;

коефіцієнт 0,5 до ставок оподаткування – якщо розміщується (розповсюджується) реклама продукції, виготовленої на території відповідної територіальної громади (крім алкогольних напоїв та тютюнових виробів), виключно в межах такої території.

Цим рішенням стримується виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів (чи сприяє зростанню цін на ці вироби); стимулюється виготовлення інших видів продукції, що буде рекламуватися.

6. Збір за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг. У законопроекті №4099 змінено категорії платників цього збору, введено поняття об'єкт оподаткування (об'єкти торгівлі та сфери послуг).

Ставка збору встановлюється диференційовано залежно від сфери діяльності, місця розташування об'єкта торгівлі та його площі, асортименту товарів та/або видів послуг, за кожен об'єкт, на який видано дозвіл:

для міст Києва і Севастополя, обласних центрів та міст обласного значення – від 0,5 до 2 прожиткових мінімумів на одну працездатну особу з розрахунку на місяць, встановленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року (316,5 – 1 266 грн);

для інших міст – від 0,3 до 1 прожиткового мінімуму на одну працездатну особу з розрахунку на місяць, встановленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року (189,9 – 633 грн).

У разі здійснення торгівлі та надання послуг в одній будівлі, приміщенні (їх частині), збір сплачується за максимальною ставкою як за один об'єкт.

Як бачимо, ставки збору суттєво підвищуються (сьогодні максимум – 340 грн). Підвищення ставок може призвести до зростання цін на продукцію; зміни місця торгівлі продукцією; відмову від займання підприємницькою діяльністю.

Ставка збору встановлюється залежно від міста України, де розташовується об'єкт торгівлі, але знову не наведено, яким чином здійснюється диференціація ставок. В якості критерію може бути використана територія, де здійснюється торгівля, вид продукції, який буде продаватися.

Перевагою законопроекту №4099 є чітке визначення порядку видачі дозволу на розміщення об'єкта торгівлі.

7. Збір з власників собак. Перевагою законопроекту є чітке визначення осіб, які звільнені від сплати збору: громадяни, що утримують собак для службових цілей, визначених законом; громадяни, яким відповідно до закону встановлено інвалідність по зору і які утримують собак як поводитирів; одинокі пенсіонери. З переліку пільгових категорій виключаються інваліди війни, "Чорнобильці", пенсіонери, які мають дохід нижче прожиткового мінімуму.

При справлянні цього збору змінено ставку, яку запропоновано на рівні від 0,5% до 2% (3,16 – 12,66 грн) прожиткового мінімуму, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року на одну працездатну особу на місяць (це означає зростання податкового навантаження). Але критерії диференціації знову не визначено. В якості критеріїв можуть бути використано породу собак; територію (район міста, область, село), де проживає громадянин, у якого є собака.

На відміну від Декрету №56-93 у законопроекті №4099 характеризуються податкові агенти, які зобов'язані справляти збір та перераховувати його до відповідного бюджету. Податковими агентами можуть бути: житлово-експлуатаційні контори; об'єднання співвласників багатоквартирного будинку. При справлянні збору податкові агенти включають суму збору до рахунка на оплату житлово-комунальних послуг. Сума збору виділяється окремим рядком.

8. Збір за проведення місцевих аукціонів. На відміну від Декрету №56-93 відмовляються від оподаткування конкурсного розпродажу та лотерей. Об'єктом оподаткування є послуги з організації (проведення) місцевих аукціонів (на сьогодні – вартість заявлених до продажу на аукціоні товарів). З'являється визначення бази оподаткування, до якої входить вартість заявлених до продажу на місцевих аукціонах товарів. Ставка збору залишається незмінною – 0,1% вартості заявлених до місцевих аукціонів товарів.

9. Збір за право проведення кіно- і телезйомок. У законопроекті №4099 більш повно прописано перелік платників цього збору, визначено об'єкт оподаткування (проведення кіно- і телезйомок) та базу оподаткування (вартість оренди (найму) наданих для проведення зйомок приміщень, споруд, будівель або їх частин, земельної ділянки, додаткових заходів щодо здійснення кіно- і телезйомок тощо).

На відміну від Декрету №56-93, ставка збору встановлюється в розмірі від 0,5 до 1 відсотка вартості оренди (найму) наданих для проведення зйомок приміщень, споруд, будівель або їх частин, земельної ділянки тощо, але не менше суми фактичних витрат, понесених органом місцевого самоврядування чи органом виконавчої влади на проведення додатко-

вих заходів щодо здійснення кіно- і телезйомок (виділення наряду міліції, оточення території зйомок тощо), якщо такі заходи здійснюються. Як бачимо, критерії диференціації відсутні. До критеріїв можна віднести наступні характеристики: мета зйомки (комерційна, соціальна реклама, реклама міста, повнометражний фільм); район міста, де будуть здійснюватися зйомки; зйомки місць, які віднесені до місцевої символіки відповідного міста.

Існування такого збору з одного боку обмежує права осіб, які здійснюють кінозйомки або телезйомки, а з іншого – поповнює бюджет міста, де є багато історичних місць, які використовують кіно- та телекомпанії в комерційних цілях.

10. Туристичний збір. Аналогом цього збору можна вважати курортний збір. Але, якщо курортний збір сплачувався тільки в курортних місцевостях, то метою туристичного збору є оподаткування громадян, які прибувають до певної територіальної громади. Введення туристичного збору призведе до збільшення вартості туристичних путівок по території України.

У законопроекті №4099 зменшено кількість пільговиків, зокрема від сплати збору звільняються: діти віком до 16 років; інваліди I і II групи та особи, які їх супроводжують (не більш як дві особи на одного інваліда); ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"; особи, які перебувають на навчанні.

Якщо особа прибуває у курортну місцевість, має путівку або інший документ, що підтверджує оплату туристичних послуг (туристичного продукту), збір з такої особи не справляється.

Як бачимо, такі категорії як інваліди III групи, воїни-інтернаціоналісти, учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, особи, які прибули у службові відрядження, пенсіонери – повинні сплачувати цей збір.

У законопроекті №4099 також вводиться поняття податкового агента, яким розширюється перелік осіб, які можуть справляти цей збір: туристичні оператори і туристичні агентства, які в установленому порядку отримали ліцензію на провадження турсервісної або турагентської діяльності; юридичні особи або фізичні особи-підприємці, які уповноважені органом місцевого самоврядування справляти збір на умовах договору, укладеного з органом місцевого самоврядування; фізичні особи (гиди-перекладачі, екскурсоводи, спортивні інструктори, провідники та інші фахівці туристичного супроводу), які отримали дозвіл на провадження діяльності, пов'язаної з туристичним супроводом; підприємства, установи, організації, яким належать чи які обслуговують об'єкти відвідування (музеї, парки-пам'ятки садово-паркового мистецтва, монастирські комплекси, спеціалізовані виставки тощо); юридичні і фізичні особи, які провадять діяльність у сфері сільського, екологічного (зеленого) туризму.

На відміну від Декрету №56-93 передбачено диференціацію ставок збору: для територій, віднесених до курортної місцевості – від 1 до 3 відсотків розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу в розрахунок на місяць, установленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року;

для інших територій – від 0,5 до 1 відсотка розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу в розрахунку на місяць, установленого законом станом на 1 січня податкового (звітного) року.

Знов-таки, критерії диференціації ставок залишаються невідомими. До таких, на думку автора монографії, можуть відноситись: екологічний стан території, тривалість перебування на відповідній території, вид території (місто, село, селище), історична цінність території.

У разі зміни особою протягом 30 днів з дати сплати збору місця перебування у межах Автономної Республіки Крим або однієї області і за наявності квитанції про сплату збору за повною ставкою на території іншої територіальної громади ставка збору встановлюється у розмірі 20 відсотків запропонованих ставок (це обмежує права платників податків щодо пересування по території АРК).

У разі прибуття на транспортному засобі особи (осіб) у курортну місцевість додатково справляється збір у розмірі, виходячи з розрахунку на одну особу (це стимулює громадян до мандрівок потягами, літаками та захищає навколишнє середовище від додаткового забруднення).

Податкові агенти справляють збір під час користування послугами з тимчасового проживання (ночівлі) і видають платникам збору квитанції (чеки) про його сплату. У разі коли збір сплачено під час отримання путівок та курсівок, квитанція видається безоплатно. Період тимчасового перебування, за який справляється збір, визначається рішенням органу місцевого самоврядування і не може бути меншим ніж 30 календарних днів.

11. Збір за розміщення об'єктів грального бізнесу. Разом зі сплатою плати за торговий патент особи, що надають послуги в сфері грального бізнесу мають сплачувати цей збір. Упровадження цього збору має на меті обмежити розвиток грального бізнесу в Україні, зменшити кількість осіб, які приймають участь у гральних заходах.

Платниками збору є юридичні особи, що мають ліцензію на провадження діяльності у сфері грального бізнесу та отримали дозволи на розміщення об'єктів грального бізнесу (азартних ігор), а також юридичні і фізичні особи-підприємці, які отримали дозволи на розміщення об'єктів грального бізнесу (неазартних ігор).

Оформлення та видача юридичній особі дозволу на розміщення об'єкта грального бізнесу здійснюється окремо для проведення азартних або неазартних ігор виконавчим органом сільської, селищної, міської ради, на території якої планується розмістити такий об'єкт. Дозвіл видається безоплатно на підставі поданої платником збору заяви. Дозвіл видається строком на п'ять років, але не більше строку дії одержаної ліцензії (якщо даний вид діяльності ліцензується), з правом суб'єкта господарювання на його продовження.

У законопроекті наведено вичерпний перелік об'єктів де забороняється проводити азартні ігри: на земельних ділянках та безпосередньо у будівлях і спорудах, що відведені для виконання основних функцій навчальними (у тому числі дошкільними) закладами, закладами охорони

здоров'я, науки і культури, релігійними організаціями, бібліотеками, музеями і виставковими галереями, установами зв'язку, банківськими та іншими фінансовими установами, органами державної влади; у приміщеннях, що належать до житлового фонду; на майданчиках для очікування громадського транспорту (крім стаціонарних приміщень, побудованих в установленому законодавством порядку), на вокзалах, станціях метрополітену; у приміщеннях об'єктів торгівлі та ресторанного господарства.

Об'єктом оподаткування є об'єкт грального бізнесу.

Ставки збору встановлюються за кожен об'єкт грального бізнесу, виходячи з розміру прожиткового мінімуму на одну працездатну особу з розрахунку на місяць, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, місця розташування грального об'єкта, а також чисельності населених пунктів:

на території обласних центрів та міст обласного значення з чисельністю населення більше, ніж 1 млн жителів – у розмірі, що становить три прожиткових мінімуми на одну працездатну особу з розрахунку на місяць;

на території обласних центрів та міст обласного значення з чисельністю населення від 400 тис. до 1 млн жителів – у розмірі, що становить два прожиткових мінімуми на одну працездатну особу з розрахунку на місяць;

на території інших населених пунктів з чисельністю населення до 400 тис. жителів – у розмірі, що становить один прожитковий мінімум на одну працездатну особу з розрахунку на місяць;

поза межами населених пунктів – у розмірі, що становить два прожиткових мінімуми на одну працездатну особу з розрахунку на місяць.

Така диференціація, з одного боку, обмежить кількість гральних закладів у великих містах, а з іншого – можливо призведе до збільшення їхньої кількості в інших населених пунктах.

12. Будівельний збір. Одним із нововведених місцевих зборів може стати будівельний збір, який будуть сплачувати особи за видачу дозволу на виконання будівельних робіт.

Збір не сплачується:

якщо кошти замовників використовуються для забезпечення розвитку інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури населених пунктів у разі спорудження: об'єктів будь-якого призначення за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів; будівель житлового фонду соціального призначення; житлових будинків на земельних ділянках, придбаних на аукціоні, за умови включення до ціни таких земельних ділянок вартості облаштування їх інженерними мережами; об'єктів, що будуються замість пошкоджених або зруйнованих внаслідок стихійного лиха;

якщо здійснюється буріння пошукових, розвідувальних та експлуатаційних свердловин.

Об'єктами оподаткування є інженерні споруди, житлові та нежитлові будинки, будівлі закладів культури, навчальних закладів та закладів охо-

рони здоров'я. Як бачимо, до переліку об'єктів оподаткування не потрапили спортивні споруди, що стимулює будівництво спортивних споруд, але з іншого боку не стимулює спорудження навчальних закладів та закладів охорони здоров'я.

Базою оподаткування є вартість будівництва названих вище об'єктів.

Ставки збору встановлюються з урахуванням вартості робіт, передбачених вихідними даними на проектування, у таких розмірах:

до 20 відсотків вартості будівництва інженерних споруд та нежитлових будинків (крім будівель закладів культури і закладів освітнього, медичного та оздоровчого призначення);

до 10 відсотків вартості спорудження житлових будинків, будівель закладів культури, навчальних закладів та закладів охорони здоров'я.

Така диференціація ставок більшою мірою стимулює будівництво об'єктів, які оподатковуються за ставкою 10 відсотків.

Збір сплачується до або під час отримання дозволу на виконання будівельних робіт.

Негативною стороною можливого введення такого збору може стати підвищення вартості об'єктів будівництва (до 20 відсотків – для об'єктів будівництва інженерних споруд та нежитлових будинків (крім будівель закладів культури і закладів освітнього, медичного та оздоровчого призначення); до 10 відсотків – при спорудженні житлових будинків, будівель закладів культури, навчальних закладів та закладів охорони здоров'я).

Проаналізувавши зміни, запропоновані у законопроекті №4099, можна виділити позитивні та негативні сторони можливих змін системи місцевого оподаткування.

До позитивних змін слід віднести:

встановлення широкого діапазону між нижньою та верхньою граничними ставками з урахуванням особливостей кожного з місцевих податків і зборів для прийняття органами місцевого самоврядування відповідних рішень;

деталізація у законопроекті елементів податкових платежів (суб'єкт, об'єкт, база оподаткування, ставки податку, строки сплати податку та подання звітності, пільги);

впровадження майже однакового звітного періоду (календарний рік) зі всіх місцевих платежів (крім рекламного збору, туристичного збору, будівельного збору), що дозволить зменшити витрати підприємств на ведення податкового обліку та звітності;

відмова від застосування неоподаткованого мінімуму доходів громадян у розмірі 17 грн при встановленні податкових ставок;

наявність норми, стосовно якої у разі не прийняття органом місцевого самоврядування рішення про запровадження місцевих податків і зборів, визначених у Кодексі обов'язковими, платники сплачують ці місцеві податки і збори з застосуванням мінімальних ставок, визначених Кодексом, крім податку за торгівлі місця на ринку;

по податку за торгівлі місця на ринку та податку за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів запропоновано стабільний об'єкт оподаткування, незалежний від щоденного збирання коштів за здійснення торгівлі або паркування;

наявність роз'яснення термінів, які вживаються у законопроекті, стосовно місцевого оподаткування.

Недоліками законопроекту є:

існування в переліку місцевих платежів збору за використання місцевої символіки, збору з власників собак, збору за проведення кіно- та телезйомок, збору за проведення аукціонів, питома вага яких у доходах місцевого бюджету невелика (від 0,05% до 2,15%). До того ж, витрати на адміністрування цих платежів перевищують суми податкових надходжень;

неможливість впровадження місцевих податків та зборів органами місцевого самоврядування;

не обґрунтований підхід щодо встановлення верхніх та нижніх меж ставок податків та незрозумілість, яким чином будуть встановлюватися ставки всередині визначеного діапазону ставок (можливо цим будуть займатися місцеві органи самоврядування);

неврахування диференційованого підходу при встановленні ставок рекламного збору (не враховано місце розміщення реклами: телебачення, газета, транспорт);

прив'язування ставок місцевих платежів до рівня прожиткового мінімуму або мінімальної заробітної плати, встановлених на 1 січня звітного року (доцільно застосовувати один з існуючих показників);

зростання ставок місцевих платежів (зростання ставок з податку за торгівлі місця на ринку може призвести до збільшення орендної плати та вартості товарів);

доцільним до об'єкта оподаткування збором за використання місцевої символіки внести використання у найменуваннях товарів (робіт, послуг) слова "Україна" і похідних від нього словосполучень;

відсутність строку дії дозволу зі збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;

введення будівельного збору може призвести до зростання цін на нерухомість;

зменшення кількості пільгових категорій серед платників (особливо з туристичного збору).

5.4. Аналіз іноземного досвіду податкового регулювання місцевого оподаткування

Податкові системи країн світу досить сильно різняться. Це пояснюється як історичними причинами так і прагненням місцевих органів влади підвищити ступінь фінансової автономії за рахунок пошуку нових джерел доходів в умовах, коли найзначніші бази зайняті центральним урядом і на

місцевому рівні недоступні. При цьому в країнах Європи місцеві податки і збори мають досить високу питому вагу у ВВП, про що свідчать дані рис. 5.7.

У країнах світу кількість місцевих податків і зборів досить значна. Великий перелік місцевих податків і зборів, віднесення до них не лише другорядних, а й великих за обсягами надходжень прямих, непрямих і майнових податків зумовлює їх досить високу фіскальну роль, перетворює місцеві податки і збори в одне з основних джерел прибутків місцевих бюджетів розвинутих ринкових країн.

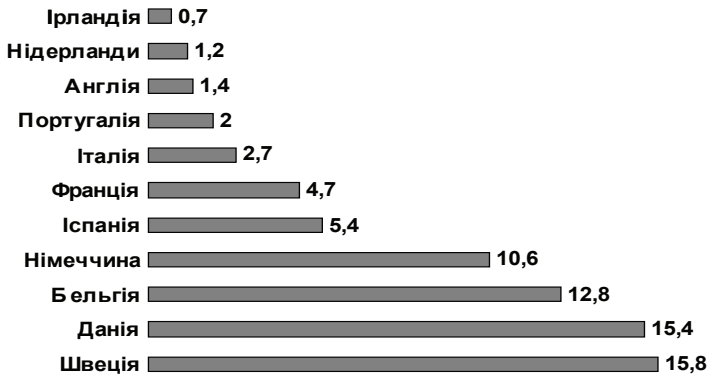


Рис. 5.7. Частка місцевих податків у ВВП в країнах Європи [329]

У *Сполучених Штатах Америки* спостерігається тенденція до зростання місцевих податкових надходжень, що пояснюється розширенням сфери діяльності місцевої влади, децентралізацією управління. Частка податкових надходжень у доходах місцевих органів становить 60%, близько 40% загальнодержавних доходів від податкових надходжень формується за рахунок місцевих податків [333]. Про досить високий рівень місцевого оподаткування у США свідчать такі дані: частка місцевих податків у бюджеті середньої американської сім'ї з 4 осіб (двоє працює і двоє дітей шкільного віку) сягає 9% у середньому по країні.

Оподаткування в *Іспанії* здійснюється на трьох рівнях: національному, регіональному, муніципальному. На регіональному рівні, в свою чергу, встановлюються податок на передачу власності та податок на нерухомість. На муніципальному рівні справляються лише податок з економічної діяльності, податок на майно, податок з транспортних засобів. Усі регіони Іспанії поділяються на три групи. Регіони першої групи мають право встановлювати самостійно різні податки, що згодом надходять як до загального, так і до місцевих бюджетів (до цієї групи регіонів належать Країна Басків та Наварра). Регіони другої групи можуть регулювати ставки

податків. Регіони, що належать до третьої групи, не мають жодних прав щодо податкового регулювання [246]. У 2002 році в Іспанії вступила в дію нова фінансова угода між центральним урядом та автономними регіонами. Регіональні уряди одержують значно більший процент доходів із сукупних податків (33% прибуткового податку з громадян; 35% ПДВ; 40% акцизного збору з вуглеводню, тютюну, пива та алкоголю; 100% акцизного збору з електроенергії та реєстрації машини). Доходи від непрямих податків направляються до автономних об'єднань як трансферти відповідно до індексу територіального споживання.

У **Німеччині** важливе значення надається розподілу податків між федеральним бюджетом і бюджетом земель. При цьому податки розподіляються на три групи: податки, що надходять до федерального бюджету; спільні податки федерації і земель (податок на заробітну плату, податок з корпорацій, податок з обороту); податки, які надходять у бюджети земель та громад (майновий податок, податок на спадщину, податок на придбання земельних ділянок, податок з власників автотранспортних засобів, податок на пиво, податок з тоталізатора і проведення лотерей, податок на протипожежну охорону, збори з виручки казино). Місцевим громадам надається право розподілу доходів від місцевих податків: промислового, земельного, місцевих акцизів, податку на специфічні форми використання доходу. Місцеві органи влади мають право встановлювати місцеві акцизи, церковний податок, податок на другу квартиру, податок на продаж напоїв, податок на право полювання, податок на доходи розважальних закладів [206]. Особливістю місцевих податків та зборів у Німеччині є те, що вони пов'язані із фактом або процесом місцевого значення.

У **Швеції** існує чітке розмежування між податками, що належать до компетенції уряду, і тими, що знаходяться у компетенції місцевих органів влади. Відповідно до цього визначається і сума податків, що надходить до цих рівнів. Слід зазначити, що більша частина цих коштів повертається до платників у вигляді отриманих від держави послуг [313]. У фінансуванні зростаючих видатків на діяльність громад, місцеві податки (41%) і державні субсидії (24%) є найважливішими джерелами надходжень. Додатковими фінансовими джерелами для фінансування місцевого самоврядування є платежі за послуги (20%) і деякі доходи від комерційної діяльності й позики (14%). Серед місцевих податків важливе місце відводиться пропорційному прибутковому податку з осіб, які є зареєстрованими постійними мешканцями громади. Ставки податків встановлюють громади округу і парафія (у Швеції церква є державною). Вони можуть істотно відрізнятись залежно від громади.

У **Франції** податкові надходження розподіляються між двома основними ланками: державним бюджетом та місцевим бюджетом. Джерела податкових надходжень до бюджетів місцевих органів самоврядування Франції різняться залежно від територіальних одиниць, проте найуживаніші місцеві податки представлені в табл. 5.8.

Місцеве оподаткування у Франції в 2000 році, млрд франків [312]

Назва податку	Комуни	Департаменти	Регіони	Сума податку
Податок на житло	44,8	19,8	5,5	70,1
Податок на забудовані землі	55,7	23,4	6,1	85,2
Податок на незабудовані землі	5	0,2	0,1	5,3
Професійний податок	103,3	45,3	13,5	162,1
Інше пряме оподаткування	42,7	0,1	–	42,8
Пряме оподаткування	251,5	88,8	25,2	365,5
Податок на реєстрацію	–	24,4	–	24,4
Податок на транспортні засоби	–	14,5	0,1	14,6
Податок на електроенергію	5,2	2,7	–	7,9
Податок на зміну власності	4,9	0,3	4,6	9,8
Плата за техпаспорт	–	–	8,3	8,3
Інші податки і збори	2,4	0	0,3	2,7
Непряме оподаткування	12,5	41,9	13,3	67,7
Податки пов'язані з урбанізацією	2,6	1,1	0,5	4,1
Усього	266,6	131,8	39	437,4

Фінансова діяльність органів місцевого самоврядування Франції характеризується помірним зростанням податкових ставок, зменшенням заборгованості й зростанням витрат на управління. Місцеві органи самоврядування мають певну автономію у вирішенні фінансових питань, проте цим їх діяльність не обмежується, вони дедалі частіше порушують тему посилення децентралізації. У Франції, внаслідок децентралізації, регіонам і департаментам було надано нові компетенції у сфері соціальної допомоги, дорожнього господарства і управління навчальними закладами. Органи місцевого самоврядування Франції мають право: частково визначити та переглянути базу для нарахування деяких місцевих податків; змінювати сферу застосування деяких місцевих податків (тимчасове або повне звільнення від податків); встановлювати ставки місцевих податків. На відміну від України місцеві податки у Франції використовують на всіх рівнях місцевого самоврядування (комуни, департаменти й регіони) [159].

У *Росії* місцеві податки та збори більш прийнятні для органів місцевого самоврядування тому, що процес адміністрування податкових платежів знаходиться у виключній компетенції відповідного органу місцевої влади. Забезпечення реальної незалежності нецентрального органу управління передбачає надходження від податків і зборів, які самостійно регулюються цими органами, тоді як дохідна частина місцевих фінансів не формує мінімального бюджету [206]. Ця проблема також характерна і для України. Згідно з російським законодавством органи місцевого самоврядування не входять до системи органів державної влади, що виключає можливість державного контролю за рішеннями органів місцевого самоврядування.

Для більшості розвинених країн характерна множинність місцевих податків. Серед них такі [130]:

1. Прямі (промисловий податок, податки на нерухоме майно фізичних осіб, на землю, автомобілі, професію) та непрямі (індивідуальні та

універсальні місцеві акцизи на споживання предметів широкого вжитку: акцизи на бензин, алкогольні напої, тютюн, на роздрібний продаж, на продаж спиртних напоїв на розлив, на споживання електроенергії) місцеві податки, які запроваджуються місцевою владою і повністю надходять до її бюджету.

2. Податки, що встановлюються місцевою владою як надбавки до загальнодержавних платежів (земельний податок, прибутковий податок фізичних осіб, податок на прибуток корпорацій, податок на додану вартість).

3. Екологічні податки та інші платежі фіскального характеру (податки на заняття торгівлею, на собак, на розваги, на видовища, на володіння транспортними засобами, на торгівлю алкогольними напоями, на надання ліцензій, на спадщину, на подарунки, на осіб, котрі володіють двома квартирами, на мисливство та рибальство, на відкриття готелів, на прибирання вулиць, збір на прибирання сміття та його вивіз, на будівництво службових будинків, за паркування машин, за користування спортивними й оздоровчими закладами і установами культури, за полювання і риболовлю, видовища, послуги цвинтарів, за видачу різних ліцензій і реєстраційних посвідчень, за участь у бігах, за відкриття шинків і готелів; збори для компенсації збільшення вартості земельної ділянки внаслідок проведення забудов та інших робіт тощо).

На прикладі зарубіжних країн розглянемо особливості податкового регулювання місцевого оподаткування.

1. Податок на нерухомість (майновий податок). Найбільшим джерелом місцевих доходів у США є податок на майно, який у більшості місцевих адміністрацій становить близько 30%. Серед інших податкових надходжень можна виділити: податок із продажу; прибутковий податок, або муніципальний особистий прибутковий податок; акцизний збір та екологічні податки.

Майновий податок називають ще податком на нерухомість, адже до об'єктів оподаткування належить вартість нерухомого майна – землі (включаючи природні ресурси), житлових будинків, гаражів, господарських фермерських споруд, худоби, машин. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, які володіють якою-небудь власністю у межах його податкової юрисдикції. Від податку звільняються: нерухоме майно федерального уряду, урядів штатів та місцевих органів; власність неприбуткових організацій у сфері освіти, благодійних та релігійних закладів, якщо вони не використовуються для комерційних цілей, трудові спілки, фермерські об'єднання, об'єднання ветеранів. У 4 штатах особисте майно звільнене від майнового податку. Базою для оподаткування є ринкова вартість майна. Місцеві уряди ведуть облік даних на майно та його характеристики. Інформація про кожну одиницю нерухомості дістається шляхом видачі дозволу на нову власність та свідоцтва про порядок наявного майна. Методи оцінки майна встановлюються законодавством штатів [210].

Серед основних методів можна виділити оцінку вартості майна на основі певного процента від продажної ціни. Якщо громадянин вважає, що майно оцінене неправильно, зроблена оцінка оскаржується і у разі наведення переконливих аргументів оцінену вартість буде змінено.

Майновий податок обчислюється відділами та агентствами місцевого самоврядування. Виборні місцеві органи затверджують його в процесі обговорення бюджету і виносять рішення щодо розміру платежу від майнового податку на наступний рік. Ставка податку на майно визначається шляхом ділення суми податку на суму податкової бази. Вона є пропорційною, тобто однакова податкова ставка застосовується до майна незалежно від розміру його вартості. Номінальні ставки визначаються владою і значно варіюються. Фактичні ставки залежать від рівня оцінки майна [256].

При справлянні місцевого майнового податку застосовується також понижені ставки. Зокрема, власники майна, які не одержують певних послуг від місцевих органів управління (пожежна охорона, поліція), оподатковуються частково за пониженими ставками. Проте чим більше власності звільняється від податку, тим вища податкова ставка, тому застосування податкових пільг викликає суперечності серед платників податку.

Об'єкти майнового податку можуть оподатковуватися двічі, тричі, а то й чотири рази, оскільки однотипні податки стягуються різними адміністративними одиницями [141]. Так нерухомість оподатковується фінансовими органами штатів, муніципалітетів, графств, шкільних округів. Хибною вважають також регресивність майнового податку. Проте це стосується не кожного виду оподаткованого майна. Зокрема, податок на землю можна віднести до прогресивних, бо податкові ставки зростають залежно від якості, соціального й економічного розвитку міста, інфраструктури. Водночас податок на поліпшення, включаючи житловий фонд, ближчий до регресивного, хоч і не настільки, як податок із продажу.

Перевагою майнового податку є його наочність, доступність визначення податкової бази, що полегшує завдання контролю за його збором. Проблемою є нерівномірна оцінка вартості нерухомості або її недооцінка.

У **Канаді** єдиний податок на нерухомість справляється у всіх провінціях. Ставки розрізняються залежно від виду майна та адміністративно-територіальних одиниць. Місцева влада планує ставку податку виходячи з можливих бюджетних витрат та величини бази оподаткування [141].

У **Франції** існує декілька майнових податків. Податок на забудовані ділянки розраховується шляхом застосування встановлених місцевими органами коефіцієнтів до половини вартості умовної орендної плати. Від сплати податку звільняються: державна власність; будівлі, що знаходяться за межами міст та призначені для сільськогосподарського використання; фізичні особи віком 75 і більше років, які отримують виплати по інвалідності.

Податок на незабудовані ділянки, які знаходяться в приватній власності розраховується як добуток 80% вартості умовної орендної плати на коефіцієнти, які встановлюються органами місцевого самоврядування. Від сплати звільняються ділянки, які знаходяться в державній власності та ділянки, призначені для розвитку сільськогосподарського виробництва [205].

Податок на житло сплачується особою, що мешкає в житловому приміщенні. Податок розраховується як добуток вартості умовної орендної плати житла, визначеної місцевим земельним реєстром на коефіцієнти, встановлені місцевими органами. Пільги надаються залежно від сімейного стану, рівня доходу.

У **Данії** податок на нерухомість є основою для вирахування при оподаткуванні прибутковим податком. Платниками є власник майна. Базою оподаткування є вартість тільки землі. Для місцевого податку на нерухомість, яка використовується в комерційних цілях, базою оподаткування є вартість будівлі. Ставка муніципального податку складає від 0,6% до 2,4%. Ставка окружного податку складає 1%. Ставка місцевого податку на нерухомість, що використовується як офіси, готелі, заводи, майстерні – 1% [312].

У **Нідерландах** податок на нерухомість складається з двох частин: перша частина справляється з власників нерухомості, друга – з користувачів нерухомості. База оподаткування залежить від державної оцінки нерухомості. Ставка податку залежить від можливих бюджетних витрат та величини бази оподаткування. Ставки встановлюються диференційовано в розмірі від от 0,1% до 0,9%) [158].

У **Німеччині** податок на нерухомість справляється незалежно від призначення майна. Ставка податку 0,35%. Потім результат помножується на місцевий коефіцієнт, розмір якого встановлюється в межах 280% – 600%. Кінцева ставка податку складає від 0,98% до 2,1% податкової вартості майна [206].

У **Іспанії** справляється податки на власність (у 17 регіонах Іспанії). Автономні регіони застосовують власні ставки щодо даного виду податку [313]. Якщо регіони зазнають невдачі зі своїми власними ставками, то використовуються стандартні шкали ставок, які наведені у табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Ставки податку на власність в Іспанії [185]

Сума, що підлягає оподаткуванню, (євро)	Податок на зменшену суму, (євро)	Ставка на надлишок, %
до 167129,45	0	0,2
167129,45 – 334252,88	334,26	0,3
334252,88 – 668499,75	835,63	0,5
668499,75 – 1336999,51	2506,86	0,9
1336999,51 – 2673999,01	8523,36	1,3
2263999,01 – 5347998,03	25904,35	1,7
5347998,03 – 10695996,06	71362,33	2,1
більше 10695996,06	183670,29	2,5

Станом на 2007 рік 22 країни, що є членами Організації економічного співробітництва й розвитку (крім Бельгії, Греції, Італії і Швеції), справляли майновий податок. У деяких країнах місцева влада включає до податкової бази також рухоме майно, таке, як транспортні засоби, товарно-матеріальні запаси компанії, обладнання й устаткування

Майно може оцінюватися на основі вартості реального основного капіталу або річної вартості, або в інший спосіб. Базою оподаткування можуть бути потенційна або продажна вартість землі або/та споруд, рухомого майна або матеріальних капітальних активів.

Незважаючи на те, що становить базу оподаткування, загалом, майновий податок, з одного боку, справляється пропорційно до ринкової вартості майна, тобто ціни майна у разі його продажу. Це означає, що майнові податки не обмежуються лише фактично придбаним і проданим упродовж певного проміжку часу майном, а справляються на основі визначення ціни на майно у разі його продажу. Цей тип бази оподаткування називають базою майнового податку на основі вартості реального основного капіталу, і саме її застосовують найчастіше.

З іншого боку, у деяких країнах базу оподаткування визначають як річну орендну вартість майна, тобто суму доходу, одержаного від майна за якийсь проміжок часу.

Розміри надходжень від майнового податку у багатьох країнах відрізняються (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Надходження від майнового податку в зарубіжних країнах [185]

№ з/п	Країна	Частка майнового податку в загальному обсязі податкових надходжень, %	№ з/п	Країна	Частка майнового податку в загальному обсязі податкових надходжень, %
1	США	9,2	13	Нідерланди	1,9
2	Великобританія	8,4	14	Італія	1,8
3	Канада	8,3	15	Німеччина	1,2
4	Японія	8,0	16	Португалія	1,2
5	Нова Зеландія	5,7	17	Фінляндія	0,9
6	Австралія	4,4	18	Австрія	0,6
7	Франція	4,2	19	Норвегія	0,5
8	Ісландія	2,8	20	Туреччина	0,5
9	Швеція	2,2	21	Швейцарія	0,5
10	Данія	2,1	22	Люксембург	0,3
11	Ірландія	1,9	23	Греція	0,3
12	Іспанія	1,9	24	Бельгія	0,1
У середньому за країнами – 2,9					

2. Непрямі податки. Податки на споживання, або з обороту, як правило, не має великого значення, крім випадків, коли надходження від інших податків надзвичайно низькі. Загалом, 15 із 22 країн – членів загальноєвропейського вільного ринку його не застосовують.

У США багато адміністрацій місцевого рівня мають повноваження справляти будь-який податок із продажу. Однак округам деяких штатів надається можливість отримувати доходи з допомогою місцевого податку із продажу. Такий податок додається до податку штату і становить близько 2 центів на долар. Штат визначає ставку і стягує всі податки разом зі своєю часткою (4 – 7 центів на долар), вираховує витрати на збір податків і повертає частину, яка залишилась округу, де цей податок справлявся [122].

Округ самостійно вирішує, чи оподатковувати йому податком із продажу, проте більшість штатів користується цим правом. Після того, як штат зібрав податки з усіх територій, отримана сума розподіляється між округами чи відомствами всередині них за допомогою певної формули.

Успіх процесу справляння місцевого податку з продажу залежить від трьох факторів: реєстрації продавців, ефективності системи стягування податків, аудиту і того, як дотримується податкове законодавство.

По-перше, для справляння податку з продажу необхідно, щоб усі продавці зареєструвалися в адміністрації штату.

По-друге, продавці виступають у ролі збирачів податку. Вони справляють податок із кожної торгової операції й регулярно його сплачують місцевим органам. Адміністрація штату і місцева адміністрація складають розклад цієї сплати таким чином, щоб максимально скоротити той час, протягом якого стягнені в податках суми залишаються в розпорядженні продавців [120].

Місцева адміністрація США також стягує акцизи з окремих товарних груп, таких, як тютюнові вироби, пальне, спиртні напої, номери в готелях, ресторани доставки, деякі комунальні послуги. Окрім джерел доходів, акцизи виконують ще дві функції. Передусім це вплив на структуру споживання шляхом зменшення попиту на товари, використання яких призводить до негативних побічних ефектів або визнане соціально небажаним. Таке використання акцизів має на меті підвищення економічної ефективності шляхом ліквідації побічних факторів. Акцизи використовуються також із метою справедливості – для зміни структури податкового тягаря (наприклад, товари для заможних верств населення) [236].

Система непрямого місцевого оподаткування в комунах **Франції** складається з ряду утримань, питома вага яких складає біля 10% від сукупних надходжень до органів місцевого самоврядування. Непрямі комунальні податки групуються за п'ятьма категоріями: комунальні податки, що носять характер реєстраційного мита; податки, пов'язані із операціями з благоустрою міст і з будівництвом; податки, що стягуються за відвідування громадських місць; податки, що пов'язані з рекламною діяльністю; місцеві збори, що мають характер податків на споживання [206].

3. Прибутковий податок з фізичних осіб. Існує декілька моделей справляння місцевого прибуткового податку [206].

Перша модель (Німеччина, Австрія, Іспанія, Люксембург) – місцеві органи влади автоматично отримують фіксований відсоток від прибуткового податку по країні, котрий зараховується до всіх бюджетів.

Друга модель (Бельгія, Канада, Данія, Норвегія) – місцеві органи самостійно встановлюють додаткові місцеві надбавки до ставок прибуткового податку, котрий надходить до центрального бюджету.

Третя модель (Швейцарія, провінція Квебек у Канаді) – місцеві органи самостійно встановлюють ставку оподаткування та його базу.

У США місцеві органи влади, переважно муніципалітети великих міст, стягують особистий муніципальний податок. Як джерело доходів місцевих урядів він використовується лише у 10 штатах. Прибутковий податок місцевих урядів виходить із більш вузької бази оподаткування, ніж федеральний чи прибутковий податок штату. Податковою базою для більшості місцевих урядів є податок із заробленого доходу і податок з особистої власності, що разом із положенням про його обов'язковість при скорює процес оподаткування [185].

Податок із заробітної плати стягується безпосередньо роботодавцем. Працівнику немає потреби заповнювати податкову декларацію на зарплату. Оподаткування незаробленого доходу (процент від вкладів, подарунки або доходи від оренди) потребує заповнення платником податку декларації та сплати ним прибуткового податку. Проте визначення незаробленого доходу означатиме, що при оподаткуванні бідніших сімей за тією самою ставкою, що й заможніших, податок перетворюється у регресивний. Ставки місцевого прибуткового податку нижчі за федеральні та штатні й змінюються залежно від штату. Сума його віднімається при сплаті федерального прибуткового податку і прибуткового податку штату [210].

Для запровадження муніципального прибуткового податку необхідно одержати дозвіл органів штату. Уряди штатів координують місцеве прибуткове оподаткування. Головним питанням регламентації місцевих прибуткових податків є з'ясування місця роботи й місця проживання. Особа, що проживає в одній місцевості, але одержує дохід в іншій, сплачує податок за тими правилами, що й особа, яка живе і працює в одному місці. Законодавство штатів визначає порядок розподілу суми між місцем проживання і місцем роботи [312].

Головною перевагою місцевого прибуткового податку з фізичних осіб є те, що вони, як правило, вважаються справедливими з погляду платоспроможності. Крім того, можуть запроваджуватися прогресивні ставки оподаткування, коли вищі доходи оподатковуються за вищими граничними рівнями ставок. Коли прибуткові податки встановлюють органи влади вищого рівня, а місцевий прибутковий податок стягують ті самі збирачі податків, витрати на інкасо залишаються низькими. Оскільки вони безпосередньо пов'язані з місцевими доходами, їхня реакція на зростання цін, збільшення чисельності населення й прибутків теж достатньо гнучка.

Проблема, пов'язана з місцевим прибутковим податком, виникає тоді, коли об'єкти оподаткування перебувають на одній території, а працюють (а отже, отримують свої прибутки) на іншій. Справляти податок на багато зручніше саме за місцем роботи, однак переважна частина комунальних послуг, ймовірно, надається громадянам за місцем проживання.

4. Податок на прибуток. Органи місцевої влади іноді обкладають місцевими й комунальними податками також прибуток місцевих компаній. Це характерно для Австрії, Німеччини, Італії, Іспанії, Сполучених Штатів Америки та деяких інших країн. Існують також податки на підприємницьку діяльність, не пов'язані безпосередньо або виключно з прибутками: наприклад, у Франції та Німеччині вони поєднуються з розрахунком рентабельності та іншими змінними величинами податку на підприємництво, їхня частка у складі ВВП коливається від 0,1% в Італії та Іспанії до 0,6% у Швейцарії, а частка у загальних місцевих податкових надходженнях становить від 1,7% в Данії до 14 та 15% у Бельгії і Німеччині [111].

В окремих країнах вважається за доцільне на рівні місцевих органів влади справляти не податок із прибутку юридичних осіб як такий, а податок, що виплачується з прибутку, але з врахуванням споживання підприємством місцевих ресурсів, яке вимірюється кількістю найнятих робітників, займаною площею, вкладеним у підприємство капіталом (Франція – податок на професію, Німеччина – промисловий податок, Австрія) [130].

5. Екологічні податки. Важливою сферою податкової політики місцевих органів у **США** є питання екологічного менеджменту, охорони навколишнього середовища. Екологічні податки – це група податків, спрямованих на захист навколишнього середовища від шкідливих промислових виробництв. З метою мобілізації коштів на очищення ґрунтових вод від шкідливих забруднень, які надходять унаслідок зберігання нафти в підземних сховищах, запроваджено податок з галона бензину, дизельного пального і спеціального моторного пального. На рівні окремих міст застосовується принцип "бавл", суть якого полягає в тому, що підприємство може перепродати своє право на викиди іншому підприємству того ж району, яке поки що не досягло певного екологічного стандарту. Таким чином, платить той, хто користується і забруднює. У великих містах і окремих районах, де склалося дуже погане екологічне становище, функціонують сфери жорсткого фіскального контролю. Фінансовий ефект екологічних податків невеликий, але він дуже важливий для суспільства, і спектр екологічних податків для захисту середовища буде надалі розширюватися [313].

Податкова реформа 2001 року спричинила збільшення екологічних податків, які були введені в Європі у середині 90-х рр. XX ст. Провідні місця серед європейських країн за екологічними податками займають **Данія** та **Нідерланди**, які мають суттєві транспортні податки та податки на забруднення поверхневих вод. Особливим видом оподаткування є обкладення податком навантаження на каналізаційні мережі [246].

В **Італії** з 2005 по 2010 роки проводиться реформа системи сплати податків на легкові автомобілі, яку запропонувала Єврокомісія. Її суть – у відміні податку за реєстрацію авто та дорожніх зборів, які справляються щорічно. Замість них вводиться єдиний податок, який пов'язаний з рівнем двоокису вуглецю у вихлопі двигуна. Таким чином, власники транспортних засобів сплачують високі податки за старі машини з підвищеним рівнем викиду шкідливих речовин [122].

6. Неподаткові доходи. Важливу роль у формуванні доходів місцевих бюджетів США відіграють неподаткові доходи: доходи від власності, якою управляють місцеві органи влади, від здавання в оренду чи продажу землі, лісових масивів, від експлуатації водойм, комунальних підприємств, від надходжень штрафів [141]. У загальній структурі надходжень місцевих бюджетів неподаткові становлять 22% (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Структура доходів місцевих органів влади у США [111]

Доходи і субсидії	% від загального обсягу доходів
Доходи з власних джерел	60
у тому числі:	
майновий податок	29
неподаткові доходи і збори	22
інші податки	9
Субсидії штатів	33
Субсидії федерального уряду	7

Отже, характерними особливостями системи місцевих податків і зборів у світі є:

численність, що забезпечує універсальні можливості використання їх у різних за потенціалом та умовами адміністративно-територіальних утвореннях, що є гарантією стабільності податкових надходжень;

масовість, що передбачає сплату податків всім дорослим населенням, незалежно від соціального статусу та рівня доходів;

регресивність, що передбачає зменшення частки місцевих податків і зборів стосовно сукупного розміру доходів, якщо доходи зростають, хоча в окремих країнах щодо головних місцевих податків застосовуються прогресивні ставки оподаткування (таке явище характерне для Фінляндії, Норвегії, Іспанії, Швеції, Швейцарії щодо оподаткування особистого майна громадян).

В усіх розвинутих країнах світу створено надійну правову основу застосування місцевих податків і зборів. Право органів місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори гарантується конституціями цих країн та окремими спеціальними законами. Місцеві органи влади на Заході мають різну компетенцію щодо встановлення місцевих податків і зборів (щодо права податкової ініціативи). Так, наприклад, в унітарних державах усі види місцевих податків запроваджуються законами, які ухвалює парламент країни, а місцеві органи влади мають повноваження щодо встановлення ставок податків у межах законодавчо визначених їхніх граничних рівнів. У деяких інших країнах (Норвегії, Бельгії) місцеві органи влади самостійно встановлюють місцеві податки і збори, а центральна влада обмежує їхні максимальні ставки.

Проведений аналіз системи місцевого оподаткування в зарубіжних країнах свідчить, що вони суттєво відрізняються від існуючої в Україні:

місцеві органи влади мають право податкової ініціативи щодо запровадження місцевих податків та зборів;

правове регулювання місцевих податків знаходиться не лише на віданні місцевих органів влади низького рівня, але і органів вищої ланки, а у федераціях – навіть суб'єктів федерації.

У структурі місцевих бюджетів зарубіжних країн значну питому вагу складають податки з нерухомого майна та землі (40 – 45%).

З організаційної точки зору можна відзначити, що у федеративних державах найчастіше існують самостійні органи справляння податків у структурних частинах федерації, а в унітарних можуть співіснувати як загальнодержавні, так і місцеві служби справляння податків, але контроль певною мірою здійснюється центральним податковим органом.

На відміну від більшості розвинутих країн, Україна має централізовану бюджетну систему, попри деякі спроби дати місцевим органам більше автономності. Місцеві, регіональні, національні бюджети пов'язані між собою. Бюджети міст розглядаються як частина обласного бюджету, а бюджети областей вважаються частиною національного бюджету. Проект бюджету подається знизу догори, а більшість рішень приймається у зворотному порядку.

З огляду на досвід місцевого оподаткування розвинених країн світу Україні буде доцільно врахувати його при реформуванні вітчизняної системи оподаткування.

5.5. Рекомендації щодо підвищення ефективності податкового регулювання місцевого оподаткування

Подальший розвиток фінансів місцевих органів влади України буде неможливим без радикальної реформи податкової системи України, без значного збільшення ролі місцевих податків і зборів за рахунок відповідного скорочення загальнодержавних податків. Використання цілісної системи місцевих податків буде ефективним інструментом для оподаткування тіньової економіки, що є неможливим для її оподаткування державними податками.

Значного розширення потребують повноваження місцевих органів влади щодо встановлення місцевих податків і зборів. З метою економічної зацікавленості місцевих органів самоврядування в розвитку і зміцненні фінансової бази слід законодавчо закріпити положення, згідно з яким місцеві податки і збори, введені за власною ініціативою, не враховувалися б у доходній базі в процесі визначення нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і доходів до бюджетів місцевих рад.

Насамперед, назріла потреба значно розширити перелік місцевих податків. До місцевих платежів мають бути віднесені загальнодержавні податки та збори, які надходять до місцевих бюджетів:

податок з доходів фізичних осіб. При цьому можна виділити два способи побудови місцевого податку з доходів фізичних осіб: коли місцева

рада самостійно встановлює його базу і ставки чи коли цей місцевий податок буде виступати як надбавка до загальнодержавного податку [131];

податок на прибуток підприємств комунальної власності. При впровадженні цього податку слід враховувати споживання підприємством місцевих ресурсів, яке вимірюється кількістю найнятих робітників, займаною площею, вкладеним капіталом (прикладом слугує Франція). Місцевий податок може виступати в якості надбавки до загальнодержавного податку;

податок з власників транспортних засобів;

плата за землю, який доцільно залишити в повному обсязі у розпорядженні місцевих органів влади, оскільки він потребує праці податкових та органів земельного упорядкування на місцевому рівні;

плата за торговий патент, так як вона відповідає критерію можливості індексації податкового надходження;

фіксований сільськогосподарський податок;

єдиний податок;

місцеві акцизи (наприклад податок на продаж алкогольних напоїв на розлив). Цей податок має перевагу в тому, що кількість роздрібних торговців завжди менша за кількість громадян, які одержують прибуток, тому організувати його справляння легше;

збір за право організації гострольних заходів, який даватиме постійні доходи насамперед у великих містах.

При цьому акцент має бути зроблено на платежах, які є найбільш вигідними для місцевого оподаткування (податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств). Надходження від цих платежів нададуть змогу встановити залежність між об'ємами місцевих податків та зборів та результатами діяльності підприємств, кількістю створених робочих місць, рівнем оплати праці. Це має сприяти вирішенню проблем зайнятості, розвитку бізнесу.

Значного розширення потребує перелік місцевих екологічних податків, які доцільно стягувати у вигляді штрафів за забруднення повітря, лісів, водоймищ та інших природних ресурсів, утилізацію шкідливих побутових відходів. Такі податки мають стати дієвим інструментом у забезпеченні збереження та охорони довкілля і поліпшення екологічної ситуації в країні.

Слід розглянути питання про доцільність впровадження податку на утилізацію побутових відходів або на прибирання сміття, податку на полювання, на рибальство, на використання кар'єрних матеріалів, на ветеринарне обслуговування худоби та інших домашніх тварин, податки на цінні папери (на емісію акцій та облігацій), на біржові операції, на грошові капітали, на приріст капіталу, на осіб, які володіють двома квартирами, на видовища, на право розміщення офісів у центральній частині міста [203]. Як показує досвід зарубіжних країн, в Україні можуть бути встановлені податки на освітлення вулиць, (як, наприклад, в Росії), збори на впорядкування парків, зон відпочинку.

Також в Україні має бути запроваджено податок на нерухомість, оскільки він відповідає критеріям рівня адміністративних видатків і можливості індексації податкових надходжень.

Введення податку на нерухомість до переліку місцевих податків та зборів дало б змогу збільшити надходження до місцевих бюджетів. Податки на нерухомість мають характерні особливості, які роблять їх зручними для використання як місцевих: нерухомість неможливо приховати, перемістити на іншу територію, отже зводять до мінімуму прагнення платників, спрямовані на ухилення сплати податку. Крім того, саме на місцевому рівні легше обліковувати, оцінювати і спостерігати за всіма змінами, які можуть бути у складі бази оподаткування.

Ще одним із доказів на користь застосування у місцевому оподаткуванні податків на власність є те, що вони не вступають у конкуренцію з тими податками, які збирає центральний уряд: податком на прибуток підприємств (крім комунальної форми власності), податком на додану вартість, акцизним збором, митом. Як фінансовий ресурс органів місцевого самоврядування податок на нерухомість забезпечує власні надходження і гарантує певну незалежність, навіть у періоди економічного спаду [146].

Але позитивні аспекти податків на власність не виключають і не зменшують їх негативних характеристик, до яких, зокрема, належить те, що такі податки досить непопулярні серед певних верств населення, а їх запровадження завжди наштовхується на жорстокий опір. Податки на власність достатньо складні в адмініструванні. Це пов'язано з відсутністю сприятливих і простих методик оцінки вартості майна, необхідного досвіду кваліфікованих кадрів, а також бази даних [199].

Позитивний аспект оподаткування нерухомості, коли об'єктом виступає майно, а не доходи його власника, викликає суперечність, яку врешті-решт можна подолати за допомогою механізму надання пільг з податку.

Звичайно, мова не може йти про одночасне запровадження всіх цих податків. Робити це необхідно обережно, поетапно і в контексті реформи всієї податкової системи, під час якої доцільно збалансувати співвідношення між надходженнями від загальнодержавних і місцевих податків на користь значного підвищення частки других.

Необхідний час і для збалансування запропонованого в законопроекті №4099 збільшення ставок податків, а також скасування деяких місцевих податків та зборів з надходженнями до місцевого бюджету.

Стосовно вирішення проблем податкового регулювання місцевого оподаткування, то пропонуються наступні рекомендації:

дотримання законодавчої норми, згідно з якою зміни та доповнення до законів України про оподаткування вносяться не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року;

чітка регламентація понятійного апарату, який стосується місцевого оподаткування;

наведення всіх елементів податків та зборів, у законодавчому акті, який стосується місцевого оподаткування;

прив'язування ставок місцевих податків та зборів до розміру прожиткового мінімуму, а не до розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Ця зміна дозволить враховувати зміну інфляції в країні;

віднесення до платників комунального податку не тільки юридичних, але й фізичних осіб-підприємців, бо різними елементами міської інфраструктури користуються юридичні та фізичні особи-підприємці;

скасування пільг з комунального податку та встановлення диференційованих ставок з цього податку: найнижчі для осіб, які раніше відносилися до пільгових категорій, а найвищі – для всіх інших осіб. Це має дозволити поповнити дохідну частину місцевого бюджету;

визначення понять одноразова реклама та реклама на тривалий час; включення до переліку критеріїв, за якими буде встановлюватися ставка податку з реклами наступних: вид товару, який рекламується; на якому носії розміщується реклама (преса, телебачення, транспорт, вулиця); місце, де розміщується реклама (місто, село, селище);

справляння ринкового збору та збору за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі та сфери послуг залежно від суми отриманого доходу від реалізації продукції на ринку (а не залежно від розміру мінімальної заробітної плати чи прожиткового мінімуму) після закінчення торговельного дня (а не до його початку);

виключення з переліку пільгових категорій зі збору за припаркування автотранспорту депутатів усіх рівнів;

включення до переліку критеріїв, за якими буде встановлюватися ставка збору за припаркування автотранспорту такого критерію як район міста, де паркується автомобіль;

перегляд категорій пільговиків з курортного збору (зберегти пільгу доцільно для дітей до 16 років, учасників Великої Вітчизняної війни, інвалідам, "Чорнобильцям", особам, які прибувають у відрадження);

встановлення диференціації ставок курортного збору, встановивши пільгові ставки для осіб, які відносяться сьогодні до пільгових категорій, та повні ставки – для інших платників податків;

у якості критерію диференціації ставок курортного збору може бути застосовано територіальне розміщення курортної місцевості (Південне, Західне, Східне узбережжя АПК), тривалість знаходження в курортній місцевості, екологічний стан території;

перегляд пільгових категорій зі збору з власників собак (пропонується залишити такі пільгові категорії: громадяни, що утримують службових собак; одинокі інваліди та пенсіонери; сліпі громадяни, що використовують собак в якості поводитирів, інваліди війни);

диференціювання ставки збору за проведення кіно- та телезйомок. В якості критеріїв пропонуються такі: мета зйомки (комерційна, соціальна реклама, реклама міста, повнометражний фільм); район міста, де будуть здійснюватися зйомки; зйомки місць, які віднесені до місцевої символіки відповідного міста.

Підсумовуючи розгляд проблем податкового регулювання місцевих податків та зборів слід сказати, що ці проблеми можуть бути вирішені шляхом: прийняття законодавчого акту, який би в повному обсязі опишував механізм місцевого оподаткування; надання статусу місцевих подат-

ків та зборів деяким загальнодержавним платежам; перенесення акценту в місцевому оподаткуванні на податок з доходів фізичних осіб та податок на прибуток підприємств комунальної власності; введення податку на нерухомість та віднесення його до складу місцевих платежів; наділення місцевих органів влади більшими правами щодо впровадження місцевих податків та зборів; розвиток податків, які відображають політику органів місцевого самоврядування в сфері зайнятості, соціального захисту населення, охорони навколишнього середовища.

Реформуючи систему місцевого оподаткування слід змінити ставлення до місцевих податків та зборів і не розглядати їх як другорядні платежі в системі оподаткування, суттєво підвищити їхнє значення та роль у формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування.

6. Спрощена система оподаткування як засіб податкового регулювання

6.1. Єдиний податок з юридичних осіб

Одним із засобів регулюючої функції системи оподаткування, за допомогою яких держава здатна впливати на процес розвитку національної економіки, регулювати її структуру, а також сприяти підвищенню фінансово-економічних результатів діяльності суб'єктів господарювання є спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва.

Спрощену систему оподаткування введено в дію Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [47], яким здійснювалось регулювання порядку застосування єдиного податку в період з 01.01.1999 року по 18.09.1999 року.

Відповідно до ст. 1 Указу [47] спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджувалася для таких суб'єктів малого підприємництва:

фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з такою особою, включаючи членів її сім'ї, за рік не перевищує 10 осіб, а обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 250 тис. гривень;

юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищувала 10 осіб, а обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищував 250 тис. гривень.

У 1999 році Указ [47] було викладено в новій редакції [48], яка набрала сили з 19.09.1999 року і чинна по теперішній час. Але слід зазначити,

що дана редакція буде чинна до прийняття Податкового кодексу України, в проекті якого [101], у розділі XVII "Спеціальні податкові режими" змінюються деякі умови застосування спрощеної системи оподаткування. Згідно з зазначеною редакцією Указу [48] для фізичних осіб було збільшено граничний розмір виручки від реалізації за рік до 500 тис. грн; для юридичних осіб змінено критерії щодо середньооблікової чисельності працюючих, яка не повинна перевищувати 50 осіб, а також обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не може бути більшим за 1 млн грн.

Як зазначає Ю. Іванов [176]: "основна ідея цього системного інструменту податкового регулювання полягає в заміні цілої низки податків і зборів загальної системи оподаткування одним податком, який, до того ж, об'єднується за спрощеними правилами".

Єдиний податок, сплачуваний суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами – має синтетичний характер, поєднуючи в собі характеристики податків і зборів, що він їх замінює.

Єдиний податок можна класифікувати як оборотний, тобто податкові зобов'язання платника збільшуються у разі підвищення обсягів продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим негативні наслідки кумулятивного ефекту, що притаманний оборотним податкам, при застосуванні спрощеної системи оподаткування мають обмежений характер. Це пов'язано з тим, що єдиний податок сплачується не на кожному етапі – від виробництва до кінцевого споживання товарів, а вибірково – тільки тими суб'єктами малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Інші суб'єкти підприємництва, які приймають участь у просуванні товару, застосовують звичайну систему оподаткування [176].

З точки зору форми оподаткування, єдиний податок належить до прямих податків, оскільки він сплачується суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою – за рахунок власних коштів і включається в ціну товарів не у вигляді надбавки до неї, а на стадії виробництва у виробників. Тому єдиний податок регулює, перш за все, виробництво, хоча він непрямо впливає і на споживання. Разом із тим, єдиний податок (у разі сплати його за ставкою 10%) замінює, поряд з іншими, і податок на додану вартість (ПДВ), який є класичним прикладом непрямих податків. Таким чином, впровадження спрощеної системи суттєво змінює структуру оподаткування суб'єктів малого підприємництва на користь підвищення питомої ваги прямих податків [176].

Єдиний податок сплачується незалежно від фінансового й майнового стану платників, тому він не може бути віднесений до реальних податків і класифікується як податок особистий.

За економічним змістом об'єкта оподаткування єдиний податок однозначно відноситься до податків на доходи, тобто він справляється саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні [176].

За критерієм рівня державних структур, що встановлюють податки, єдиний податок, платниками якого є юридичні особи, Ю. Іванов [176] класифікує як загальнодержавний. Він встановлений Указом Президента України, а його стягнення обов'язкове на всій території країни. Хоча частина податкових надходжень від єдиного податку направляється в місцеві бюджети, органи місцевої влади не можуть скасовувати єдиний податок і навіть (на відміну від цього податку для фізичних осіб) змінювати його ставки.

За способом стягнення єдиний податок відноситься до окладних, тому що загальна сума надходжень формується як сума платежів окремих платників і не залежить від потреби бюджету.

Спрощена система оподаткування юридичних осіб передбачає встановлення однакової ставки незалежно від розміру бази оподаткування. Тобто єдиний податок для юридичних осіб за способом встановлення податкової ставки відноситься до пропорційних податків [176].

З точки зору встановленого порядку використання податкових надходжень, єдиний податок не можна віднести ні до загальних (тих, що надходять до бюджету без чітко визначеної цільової спрямованості), ні до спеціальних (тих, що використовуються виключно для проведення цільового фінансування окремих заходів). Це пов'язане з особливим порядком перерозподілу коштів між державним бюджетом, місцевими бюджетами, а також державними цільовими фондами. Тому за цією класифікаційною ознакою Ю. Іванов [176] єдиний податок класифікує як змішаний.

Основною ідеєю впровадження спрощеної системи оподаткування був соціально-економічний розвиток держави, структурна перебудова економіки, стимулювання розвитку сектору малого бізнесу, а також створення додаткових робочих місць. І з метою законодавчого врегулювання правових засад державної підтримки суб'єктів малого підприємництва у жовтні 2000 р. було прийнято Закон України "Про державну підтримку малого підприємництва" №2063-III [39], в якому наведено визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування [186].

Згідно зі ст. 1 Закону [39] суб'єктами малого підприємництва є: фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;

юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності з середньо-обліковою чисельністю працюючих за звітний період (календарний рік) не більше 50 осіб та обсягом річного валового доходу не більше 500 тис. євро.

Отже, з наведеного у цьому законі визначення суб'єктів малого підприємництва можна побачити, що в Законі [39] та Указі [48] існують розбіжності між критеріями, за якими суб'єкт господарювання відповідає визначенню "суб'єкт малого підприємництва" і може перейти на спрощену систему оподаткування. Виходячи з цього [176, с. 56], для отримання права переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт підприємницької діяльності повинен відповідати критеріям суб'єкта малого підприємництва, які наведені у ст.1 та 2 Закону [39] та критеріям платника єдиного податку, за ст. 1 – 7 Указу [48].

Відповідно до ст. 4 Закону [39] метою державної підтримки малого підприємництва є: створення умов для позитивних структурних змін в економіці України; сприяння формуванню і розвитку малого підприємництва, становлення малого підприємництва як провідної сили в подоланні негативних процесів в економіці та забезпечення сталого позитивного розвитку суспільства; підтримка вітчизняних виробників; формування умов для забезпечення зайнятості населення України, запобігання безробіттю, створення нових робочих місць.

На підставі аналізу статистичних показників проаналізуємо ефективність реалізації задекларованих цілей.

Згідно з Господарським кодексом України [3] підприємства класифікують на великі, середні та малі. Так, критеріями, за якими підприємство зараховується до малого, є: середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік не перевищує 50 осіб; обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за звітний рік не перевищує 500 тис. євро за середньорічним курсом НБУ. Критеріями великих підприємств є такі: середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік перевищує 1000 осіб; обсяг валового доходу за звітний рік більше 5 млн євро. Інші підприємства, згідно зі ст. 63 п. 7 Господарського кодексу України [3] відносяться до середніх. Тенденції зміни структури суб'єктів господарювання в Україні в період з 2002 по 2007 рр. наведено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Основні показники розвитку підприємств у 2002-2007 роках*

Показники	Період, роки											
	2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	Великі підприємства	Малі підприємства	Великі підприємства	Малі підприємства	Великі та середні підприємства	Малі підприємства	Великі та середні підприємства	Малі підприємства	Великі та середні підприємства	Малі підприємства	Великі та середні підприємства	Малі підприємства
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Кількість підприємств, одиниць	300334	253791	318359	272741	331121	283398	344514	295109	360297	307398	56778	324011
Темпи зростання до попереднього періоду, %	-	-	106,00	107,47	104,01	103,91	104,04	104,13	104,58	104,16	15,76	105,40
Питома вага в загальній кількості підприємств, %	54,20	45,80	53,86	46,14	53,88	46,12	53,86	46,14	53,96	46,04	14,91	85,09
Кількість підприємств на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	62,00	53,00	67,00	57,00	70,00	60,00	73,00	63,00	77,00	66,00	12,00	70,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Темпи зростання до попереднього періоду, %	-	-	108,06	107,55	104,48	105,26	104,29	105,00	105,48	104,76	15,58	106,06
Середньорічна кількість зайнятих працівників, тис. осіб	10151,3	1932,1	9744,5	2052,2	9575,6	1978,8	9429,9	1890,4	9272,5	1816,6	7406,2	1748,1
Темпи зростання до попереднього періоду, %	-	-	95,99	106,22	98,27	96,42	98,48	95,53	98,33	96,10	79,87	96,23
Середньорічна кількість найманих працівників, тис. осіб	10137,2	1918,5	9725,6	2034,2	9521,3	1928,0	9369,9	1834,2	9197,1	1746,0	7401	1674,2
Темпи зростання до попереднього періоду, %	-	-	95,94	106,03	97,90	94,78	98,41	95,13	98,16	95,19	80,47	95,89

* складено за даними джерел [260; 261].

З даних, наведених у табл. 6.1 можна побачити, що темпи зростання великих підприємств протягом 2004 – 2006 рр. практично не змінювались і склали відповідно 104,01%, 104,04%, 104,58%. Однак у 2007 р. спостерігалось різке скорочення кількості великих та середніх підприємств. Що стосується малих підприємств, то у 2004 році відбувалося зниження темпів розвитку малих підприємств на 3,56 %, а у 2005-2007 рр. помітно поступове збільшення цього показника, але не достатньо істотне (рис. 6.1).

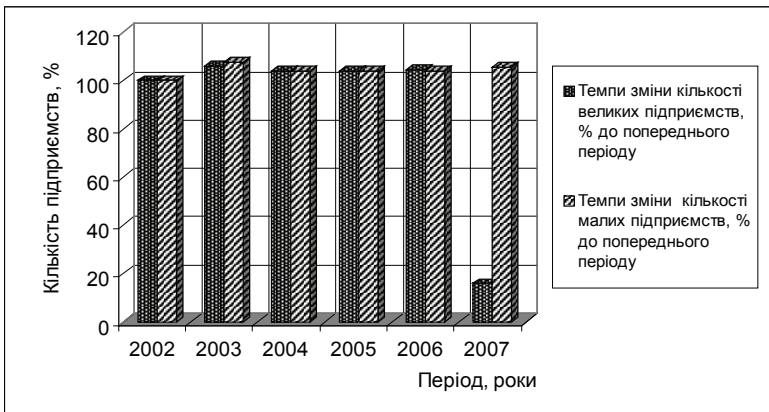


Рис. 6.1. Темпи зміни кількості великих та малих підприємств у 2002-2007 рр.

Показник питомої ваги малих підприємств у загальній кількості підприємств також має незначні тенденції збільшення – у 2003 році порівняно з 2002 р. на 0,34%, у 2005 році порівняно з 2004 роком – на 0,02%, а в 2004 та 2006 роках навпаки питома вага малих підприємств мала тенденцію до зниження. За результатами 2007 р., питома вага малих підприємств збільшилась у 5,7 разів порівняно з 2006 р., і складала 85,09% (рис. 6.2).

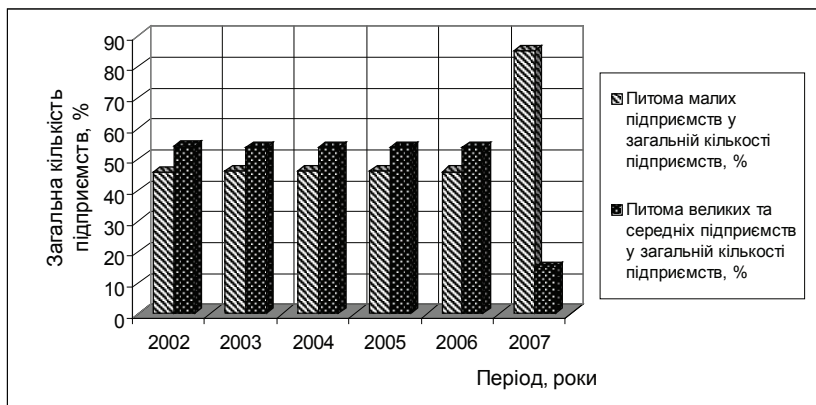


Рис. 6.2. Тенденції зміни питомої ваги великих та малих підприємств у загальній кількості підприємств у 2002-2007 рр.

Середнє значення показника питомої ваги малих підприємств у загальній кількості підприємств в Україні протягом 2002 – 2007 рр. складало 52,55%, у той час як в країнах ЄС питома вага малих підприємств складає приблизно 90% від загальної кількості зареєстрованих підприємств [336]. За офіційними даними [321] питома вага обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) малими підприємствами України в загальному обсязі по економіці країни складає 5,3%, у той час як у країнах – членах ЄС – до 63 – 67%. Наведені дані є достатньою підставою для ствердження, що задекларовані Законом [39] "позитивні структурні змін в економіці України" не достатньо реалізуються на практиці.

Структурні зміни в економіці можуть бути досягнуті за допомогою підтримки сектору малого бізнесу, який сприяє розвитку конкурентного середовища, є одним з засобів усунення диспропорцій на окремих товарних ринках [223, с.33], здатен залучати надлишок робочої сили при циклічних зниженнях та структурних здвижках економіки [116, с.35, 125 с.49].

Деякі автори, зокрема [186], до переваг спрощеної системи оподаткування з точки зору загальнодержавних інтересів відносять те, що її використання сприяє розв'язанню ряду важливих проблем, зокрема:

виведення значної частини господарських операцій з тіншового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податків при застосуванні альтернативних систем;

позитивні структурні зміни у валовому національному доході на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку тих, що вже діють, і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;

розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки; спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування. Це дозволяє підвищити ефективність справляння податків;

покращення соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць та розвитку самозайнятості;

створення можливості для збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг з податків, що замінюються альтернативним податком);

зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;

ефективне податкове стимулювання раціонального використання наявних ресурсів, оскільки спрощена система є єдиним режимом прямого оподаткування, в якому ресурсні витрати не зменшують податкові зобов'язання платників;

зменшення обсягу бартерних операцій, що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;

сприяння формуванню середнього класу, що знижуватиме гостроту проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

Дані Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва [109] свідчать про те, що абсолютна кількість суб'єктів малого підприємництва в Україні починаючи з 1991 має стійку тенденцію до зростання. Так, на початок 2005 року порівняно із 1991 роком загальна кількість суб'єктів малого підприємництва зросла майже у 7,8 разів. За офіційними даними [260], станом на 1 січня 2006 року в країні зареєстровано 1 236 268 суб'єктів, які застосовували спеціальні режими оподаткування. З них єдиний податок сплачували більше 832 тис. суб'єктів підприємництва (у тому числі 135,47 тис. юридичних осіб і 696,8 тис. фізичних осіб), що становить 67,3% від загальної кількості суб'єктів, які застосовували альтернативні системи оподаткування [260] (рис. 6.3). Ці дані свідчать про те, що впровадження спрощеної системи оподаткування сприяло задекларованому формуванню і розвитку малого підприємництва.

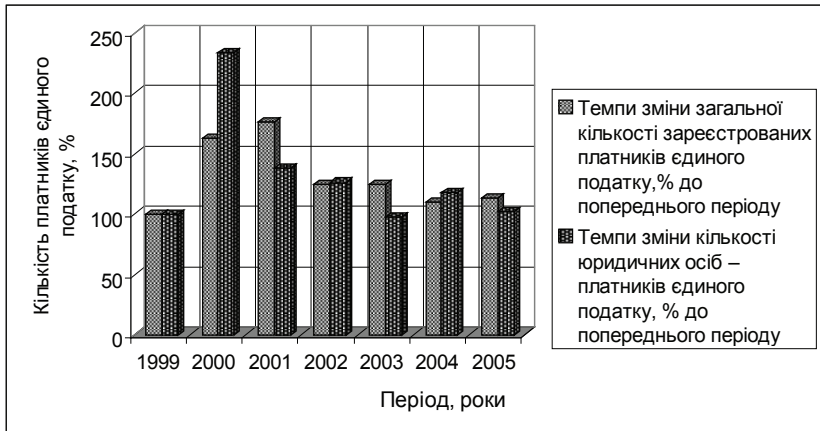


Рис. 6.3. Темпи зміни кількості юридичних осіб – платників єдиного податку у 1999-2005 рр. [267]

Разом із тим, відносні значення темпів зростання кількості суб'єктів малого бізнесу залежно від періодів неоднозначні. Найбільші темпи зростання загальної кількості малих підприємств спостерігалися протягом 1991 – 1994 років у середньому на 48% – 91% щорічно.

У цей період оподаткування малих підприємств здійснювалось виключно в рамках загальної системи оподаткування і деякими законодавчими та нормативно-правовими актами, якими регулювалось оподаткування суб'єктів підприємництва було передбачено пільги для малих підприємств. Так, Законом УРСР Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій" [40] пільги малим підприємствам надавались у разі, якщо кошти, звільнені від оподаткування спрямовувалися на формування статутного фонду, поліпшення основних фондів та інші заходи. Згідно із Декретом Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій" [54] було передбачено пільги для новостворених малих підприємств у вигляді зниження діючої ставки податку на прибуток на 50%.

У подальшому відбувалось зниження темпів зростання малих підприємств. У період з 1994 по 1996 роки темпи зростання склали від 10% до 40%, що пов'язано по-перше, із скасуванням пільг для малих підприємств, а по-друге із підвищенням ставки податку на прибуток.

У період з 1996 року по 2003 рік показники зростання майже однакові і становлять в середньому щорічно 14% – 17%.

За офіційними даними [321] з 2004 року спостерігається подальше зниження темпів зростання загальної кількості підприємств сектору малого бізнесу, що стосовно 2003 року становить – 4,7%.

Такі тенденції свідчать про те, що задекларовані цілі підтримки суб'єктів малого підприємництва на практиці реалізуються не достатньо ефективно і підтверджують, що діюча спрощена система оподаткування, як один із інструментів податкового регулювання, окрім переваг також має і недоліки. З цього приводу можна погодитись з [186], який серед недоліків спрощеної системи оподаткування з точки зору інтересів держави відносить:

порушення цілісності податкової системи країни та принципу рівності в оподаткуванні;

певне зниження можливостей та ефективності податкового регулювання цього сектору економіки за рахунок зменшення кількості податків а, відповідно, й об'єктів оподаткування;

зменшення податкових надходжень, оскільки перехід на спрощену систему оподаткування здійснюється виключно на добровільних засадах, і відповідне рішення приймається платником тільки за умови зменшення податкового навантаження;

зменшення надходжень з такого "звичайного" джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції, внаслідок зменшення кількості перевірок і кількості податків, що сплачуються при звичайній системі оподаткування;

відсутність законодавчого врегулювання деяких суттєвих аспектів застосування єдиного податку та наявність численних внутрішніх суперечностей нормативно-правової бази спрощеної системи та її неузгодженість з іншими законодавчими актами в сфері оподаткування, що призводить до наявності різних трактувань одних і тих же норм.

Як було зазначено вище, метою впровадження спрощеної системи оподаткування, а отже і встановлених законодавством критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування, був розвиток сектору малого бізнесу. Так, одним із регулятивних механізмів, який реалізується за допомогою цієї альтернативної системи оподаткування, є забезпечення зайнятості населення і створення нових робочих місць. За даними Державного комітету статистики України [262] частка найманих працівників на малих підприємствах в загальній кількості найманих працівників з 1999 по 2002 рр. мала тенденцію до зростання: 1999 р. – 1677,5 тис. осіб, 2000 р. – 1709,8 тис. осіб (102%), 2001 р. – 1807,6 тис. осіб (105,7%), 2002 р. – 1918,5 тис. осіб (106,1%), проте за результатами 2003 року цей показник мав тенденцію до зниження і складав 106%, у 2004 р. – 94,7%, 2005 р. – 95,1%. Серед найманих працівників платників єдиного податку – юридичних осіб також простежувались негативні тенденції: якщо у 2003 р. кількість найманих робітників у юридичних осіб збільшилась на 38,6% порівняно з 2001 р., то у 2004 році цей показник порівняно з 2001 р. скоротився на 8,6%.

Таким чином, можна стверджувати, що регулятивні заходи держави в сфері оподаткування суб'єктів малого підприємництва, серед яких внесення змін в порядок сплати збору на державне пенсійне страхування за найманих працівників, негативно вплинули на кількість малих підприємств на спрощеній системі оподаткування, при цьому скорочувалася кількість найманих працівників (рис. 6.4).

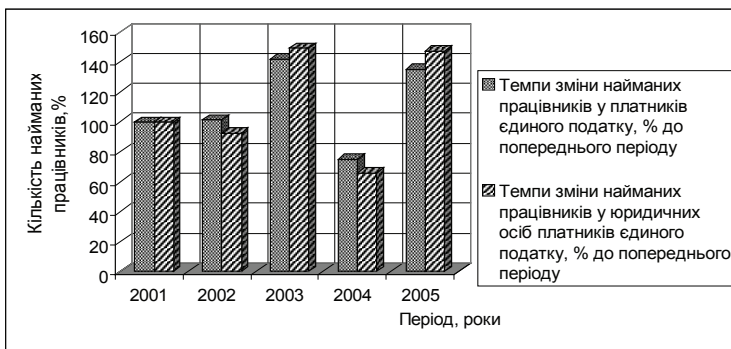


Рис. 6.4. Темпи зміни кількості найманих працівників у платників єдиного податку у 2001 – 2005 рр.

З метою усунення суперечностей діючого законодавства, а також запобігання подвійного оподаткування з 2006 р. згідно з Листом Пенсійного фонду України від 01.06.2005 р. [90], а також Листом Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 26.04.2006 р. [88] при визначенні суми нараховувань до Пенсійного фонду України суб'єкти малого підприємництва – платники єдиного податку мають право їх зменшити на суму, перераховану установам Державного казначейства у складі єдиного податку.

Проведені податкові реформи сприяли зростанню частки найманих працівників у платників єдиного податку серед загальної кількості найманих працівників, яка на 01.01.2007 р. складала 1 746,0 тис. осіб, що на 0,1% більше, ніж у 2005 році. Між тим, кількість найманих працівників на одного суб'єкта малого підприємництва – платника єдиного податку з 2001 по 2005 р. мала тенденцію до скорочення (рис. 6.5).

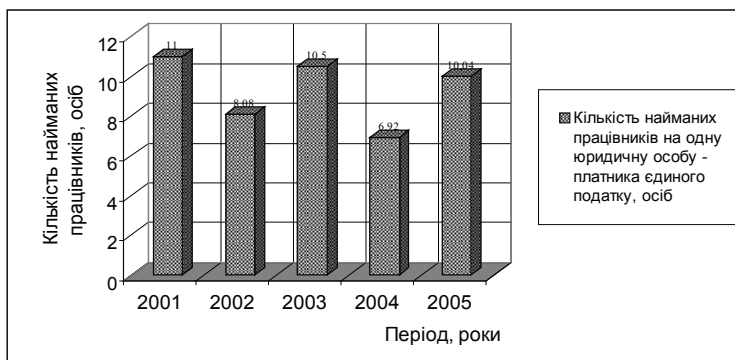


Рис. 6.5. Кількість найманих працівників на одного платника єдиного податку – юридичну особу у 2001-2005 рр.

Окрім цього із одночасним зростанням кількості платників єдиного податку у 2005 р. спостерігалося зменшення надходжень єдиного податку до бюджету (рис. 6.6).

Ще одним завданням створення спрощеної системи оподаткування, задекларованим Законом [39], є підтримка вітчизняних виробників. Між тим, за офіційними даними [260] у 2004 році питома вага малих підприємств за основними видами економічної діяльності складала: оптова та роздрібна торгівля – 36%, операції з нерухомістю – 18,6%, промисловість – 15,6%, будівництво – 9,3%, сільське, лісове господарство та мисливство – 5,2%, транспорт – 4,8%, сфера послуг – 3,6%, готелі та ресторани – 3,4%, інші – 3,5%.

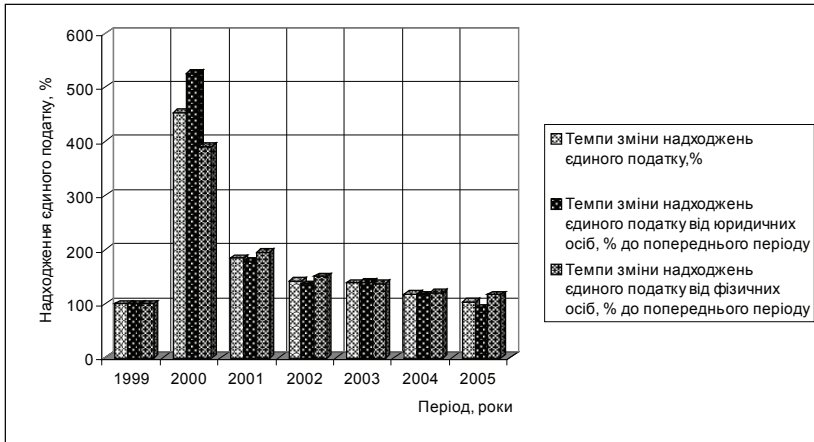


Рис. 6.6. Динаміка надходжень єдиного податку в Україні у 1999 – 2005 рр. [267]

За результатами 2007 року за галузевою структурою більше двох третин малих підприємств було зосереджено у сфері торгівлі та послуг. Так, 32,0% малих підприємств від їхньої загальної кількості були торговельними, 23,3% – займалися операціями з нерухомим майном, орендою, інжинірингом та наданням послуг підприємцям, 5,1% – функціонували у сфері транспорту та зв'язку, по 3,2% – припадало на діяльність готелів та ресторанів; надання комунальних та індивідуальних послуг, діяльність у сфері культури та спорту [261].

Таким чином, збільшення питомої ваги малих підприємств у сфері торгівлі та операціях з нерухомістю супроводжувалося зниженням питомої ваги малих підприємств сфери виробництва і послуг. Отже, як свідчать статистичні дані, на практиці діюча система оподаткування суб'єктів

малого підприємництва стимулює розвиток сфери торгівлі та надання послуг, а питома вага суб'єктів малого підприємництва, зайнятих у галузі промисловості, зменшується, що пов'язано із незадовільним рівнем виробничого потенціалу вітчизняних підприємств сфери малого бізнесу.

Одним із найважливіших регуляторних механізмів, який вбудовано в спрощену систему оподаткування, є стимулювання суб'єктів малого підприємництва, які перейшли на спрощену систему оподаткування, збільшувати обсяги виробництва. Слід зазначити, що єдиний податок – це єдиний прямиий податок, що стимулює суб'єктів господарювання зменшувати витрати. У ст. 1 Указу [48] наведено визначення виручки від реалізації продукції, яка є базою оподаткування єдиним податком. Так, виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Отже, діючою редакцією Указу [48] не передбачено механізм зменшення отриманої виручки від реалізації продукції товарів (робіт, послуг) на суми понесених витрат, що стимулює таких суб'єктів підприємництва до скорочення витрат та нарощування обсягів виробництва. Проаналізуємо як змінюється розмір податкових платежів за господарськими операціями залежно від обраної системи оподаткування (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

**Податкові платежі за господарськими операціями
за різними системами оподаткування**

Операції	Виручка від реалізації без ПДВ, грн	Валові витрати, грн	Сума амортизації за операцією, грн	Податкові платежі, грн					Чистий прибуток			
				Загальна система оподаткування		Спрощена система оподаткування						
				Податок на прибуток	ПДВ	6%		10% єдиний податок	Загальна система оподаткування	Спрощена система оподаткування		
						Єдиний податок	ПДВ			Єдиний податок 6%	Єдиний податок 10%	
1	14000	10600	1300	525	1200	1008	1200	1680	375	-108	420	
2	15000	11400	1300	575	1200	1080	1200	1800	525	20	500	
3	16000	10250	1300	1112,5	1200	1152	1200	1920	2137,5	2098	2530	
4	17000	12430	1460	777,5	1150	1224	1350	2040	1182,5	536	1070	
5	18000	13100	1670	807,5	1320	1296	1500	2160	1102,5	434	1070	

З даних, наведених у табл. 6.2 можна помітити, що за операціями №1,3 податкові платежі мінімальні і складають 1 680 грн і 1 920 грн відповідно, а відтак і значення чистого прибутку максимальне. За операціями №2,4,5 чистий прибуток підприємство отримає за загальною системою оподаткування, оскільки рівень витрат високий і вони не компенсуються зменшенням ставок єдиного податку у разі вибору спрощеної системи оподаткування. Таким чином, із зменшенням питомої ваги витрат у виручці від реалізації, доцільність оподаткування операції єдиним податком збільшується. Слід зазначити, що у разі прийняття нової редакції проекту Податкового кодексу [101], в якому у розділі XVII "Спеціальні податкові режими" визначено умовизастосування спрощеної системи оподаткування, очікується зміна бази оподаткування єдиним податком з юридичних осіб, яка буде визначатися шляхом зменшення доходів, отриманих протягом звітного періоду на деякі суми, що надішли протягом звітного періоду.

Результати проведеного аналізу регулятивного потенціалу спрощеної системи оподаткування свідчать про те, що діючі механізми недостатньо забезпечують задекларовану підтримку та розвиток суб'єктів малого підприємництва, а в деяких випадках спостерігається уповільнення їх темпів розвитку, яке спричиняють такі чинники [267]:

- відсутність чіткої концептуальної програми розвитку малих підприємств;
- суперечливість законодавчих та нормативних актів, що регулюють діяльність малого бізнесу;

- відсутність задекларованої підтримки малого підприємництва;

- великий податковий тягар;

- недостатність матеріальних ресурсів та оборотних засобів;

- несприятливий інвестиційний клімат;

- необґрунтованість обмежень сфер дії малого підприємництва;

- відсутність пільгових умов для новостворених малих підприємств.

Отже, уповільнення розвитку сектору малого бізнесу в Україні пов'язане з відсутністю механізмів ефективного державного регулювання, одним з яких є податкова політика, що визначає рівень податкових платежів суб'єктів господарювання. Податкова політика повинна ґрунтуватися на чітких концептуальних засадах. Очікується, що з прийняттям проекту Податкового кодексу [101] буде впроваджено зміни в оподаткуванні єдиним податком (табл. 6.3).

У разі прийняття зазначеної редакції Проекту податкового кодексу [101] буде уточнено період, за який буде розраховуватися відповідність суб'єкта господарювання – за критерієм "обсяг діяльності". На даний момент перевірка цього критерію здійснюється за трьома показниками: 1) виручка від реалізації за календарний рік; 2) фактична виручка від реалізації до дати подання заяви; 3) розрахунковий розмір виручки від реалізації за майбутні місяці року виходячи з середньої місячної фактичної виручки від реалізації за період, що передує моменту переходу на спрощену систему оподаткування. Введення в якості періоду обчислення доходу "чотирьох послідовних податкових (звітних) періодів (кварталів)" дозво-

лить усунути існуючі на даний момент протиріччя і ввести один уніфікований критерій визначення цього показника. Також це надасть можливості більшій кількості суб'єктів підприємництва застосовувати спрощену систему оподаткування, оскільки розрахунок виручки від реалізації на майбутні періоди може призвести до перевищення встановленого обсягу, що не завжди буде відповідати дійсності, оскільки на практиці очікувані обсяги діяльності не завжди можуть бути досягнуті.

Таблиця 6.3

Порівняльна характеристика спрощеної системи оподаткування відповідно до Закону [39], та Указу [48] та Проекту податкового кодексу [101]

Діюча спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб		Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб у Проекті податкового кодексу
Закон [39]	Указ [48]	Проект податкового кодексу [101]
1	2	3
Обсяг діяльності		
обсяг річного валового доходу за звітний період (календарний рік) – не більше 500 тис євро	обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік – не більше 1 млн грн	обсяг доходу, отриманого протягом таких чотирьох послідовних податкових (звітних) періодів (кварталів), сукупно не перевищує – 1 млн грн
Кількість працюючих		
середньооблікова ¹ чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) – не більше 50 осіб.	середньооблікова ² чисельність працюючих за рік не перевищує 50 осіб.	середньооблікова ³ кількість працівників протягом чотирьох послідовних податкових (звітних) періодів (кварталів) сукупно не перевищує 50 осіб.
¹ середньооблікова чисельність працюючих визначається з урахуванням усіх працівників, у т. ч. тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів	² середньооблікова чисельність працюючих для суб'єктів малого підприємництва визначається за методикою, затвердженою органами статистики, з урахуванням усіх його працівників, у т. ч. тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів	³ середньооблікова кількість працівників – кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою спеціально уповноваженим органом виконавчої влади в галузі статистики, з урахуванням усіх найманих працівників і тих, що працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більш як один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, за винятком найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустках для догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку

Продовження табл. 6.3

1	2	3
Закон [39]	Указ [48]	Проект податкового кодексу [101]
За видами діяльності: дія законодавчого акту не поширюється на:		
які є виробниками та імпортерами під-акцизних товарів		<p>утримання тоталізаторів, гральних закладів, випуску та проведення лотерей, проведення азартних ігор, іншу діяльність у сфері грального бізнесу, яка відповідно до законодавства підлягає патентуванню та (або) ліцензуванню;</p> <ul style="list-style-type: none"> - суб'єктів господарювання, які здійснюють обмін іноземної валюти; - суб'єктів господарювання, які є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів; - суб'єктів господарювання, які здійснюють оптовий і роздрібний продаж паливно-мастильних матеріалів (крім роздрібного продажу мастильних матеріалів, фасованих фабричним способом в ємності до 20 літрів); - суб'єктів господарювання, які провадять спільну діяльність без утворення юридичної особи ; - реєстраторів цінних паперів; - платників податку за торговельні місця на ринку; - суб'єктів господарювання, які здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин (крім корисних копалин місцевого значення); - суб'єктів господарювання, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення, оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності"; - представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником податку; - нерезидентів України та (або) їх постійні представництва, фізичних осіб без громадянства; - суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які провадять діяльність з ввезення на митну територію України товарів народного споживання з подальшою їх реалізацією на митній території України підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам господарювання; - суб'єктів господарювання, які здійснюють перепродаж антикваріату, предметів мистецтва та колекціонування, провадять діяльність з організації і проведення торгів (аукціонів)

1	2	3
Закон [39]	Указ [48]	Проект податкового кодексу [101]
довірчі товариства; страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи; суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти	довірчі товариства; страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи; спільну діяльність	- страхових (перестрахових) брокерів, страхових агентів, суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; - державні та комунальні підприємства; суб'єктів господарювання, які провадять діяльність з організації
За структурою статутного фонду		
суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25%	суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25%	суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких сукупність часток, що належать іншим суб'єктам господарювання, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25%
За станом розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами		
-	відсутність заборгованості з податків, зборів та обов'язкових платежів за попередній звітний податковий період	суб'єкт господарювання, який утворюється в результаті реорганізації будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг (недоїмку), які виникли до такої реорганізації, може бути зареєстрований як платник податку за умови погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу (недоїмки)

1	2	3
Закон [39]	Указ [48]	Проект податкового кодексу [101]
За способом розрахунків зі споживачами (для тих, хто вже працює на єдиному податку)		
	платники єдиного податку не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім готівкового та безготівкового розрахунку коштами	платники податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно у готівковій та безготівковій грошовій формі
Об'єкт оподаткування		
–	виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг); виручка від реалізації основних фондів – різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу	дохід платника податку – загальна сума будь-яких коштів, отриманих від усіх видів діяльності, вартості матеріальних і нематеріальних цінностей (активів), цінних паперів, інших об'єктів власності, отриманих протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами; при продажу основних засобів об'єктом оподаткування є різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких засобів за ціною, не меншою від звичайної, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на момент продажу; об'єктом оподаткування при продажу товарів за договором комісії (договором доручення, агентським договором) є комісійна винагорода платника податку – комісіонера (повіреного, агента)
Ставки податку		
	6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати ПДВ; 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	для юридичних осіб, зареєстрованих як платники ПДВ, – 3 % бази оподаткування (без урахування податку на додану вартість); для юридичних осіб, не зареєстрованих як платники податку на додану вартість (сплачують податок на додану вартість у складі єдиного податку), – 5 % бази оподаткування
Податковий (звітний) період		
	квартал	календарний квартал
Строки сплати податку		
	юридичні особи сплачують єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця	юридичні особи сплачують податок згідно з поданою декларацією протягом 10 календарних днів, що настають за встановленим останнім днем подання такої декларації

Ведення обліку і складення звітності платниками податку		
	<p>суб'єкт малого підприємництва – юридична особа зобов'язана вести книгу обліку доходів та витрат і касову книгу.</p> <p>За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів</p>	<p>юридичні особи ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність у встановленому законодавством порядку.</p> <p>За результатами господарської діяльності протягом податкового (звітного) періоду юридичні та фізичні особи подають до органу державної податкової служби декларацію суб'єкта малого підприємництва – платника податку в строк, встановлений для квартального податкового (звітного) періоду</p>
Обкладення платників податку окремими податками і зборами (обов'язковими платежами)		
	<p>платник єдиного податку не є платником:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ПДВ, крім сплати єдиного податку за ставкою 6%; - податку на прибуток підприємств; - податку на доходи фізичних осіб; - плати (податку) за землю; - збору на спеціальне використання природних ресурсів; - збору на обов'язкове соціальне страхування; - комунального податку; - збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; - збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; - внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів; - внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення; - плати за патенти згідно із Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності" 	<p>єдиний податок сплачується в рахунок таких податків і зборів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - податку на прибуток підприємств; - податку на доходи фізичних осіб; - ПДВ на митній території України, за винятком ПДВ, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування у розмірі 3%; - плати за торговий патент на право провадження деяких видів підприємницької діяльності; - комунального податку; - збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг

Також у проекті Податкового кодексу [101] переглянуто види діяльності, здійснення яких не передбачає застосування спрощеної системи оподаткування. Ці обмеження спрямовані на регулювання застосування спрощеної системи оподаткування в частині заборони високорентабельних видів діяльності і в подальшому можуть зменшити кількість суб'єктів підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування.

Принципово зміниться об'єкт оподаткування єдиним податком і порядок його визначення, оскільки проектом Податкового кодексу [101] в якості об'єкта оподаткування передбачено дохід (а не виручку від реалізації продукції та основних фондів), який зменшується на деякі суми, отримані протягом звітного періоду. Наприклад, суму коштів, отриману внаслідок відшкодування ПДВ (що сприятиме запобіганню подвійного оподаткування), суму коштів цільового призначення, отриману з бюджетів або державних цільових фондів та інші грошові надходження. Введення такого порядку визначення доходу аналогічно визначенню об'єкта оподаткування податком на прибуток, а отже це призведе до втрати стимулювання зниження витрат суб'єктів малого підприємництва, що в свою чергу вплине на зниження розміру податкових платежів з єдиного податку, а відтак і на зниження податкових надходжень в цілому по Україні.

Слід зазначити, що суми коштів цільового призначення в даний момент відносяться до позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації, які визначені п. 5 Порядку ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування [76]. Даним Порядком [76] визначається, що Книзі обліку доходів та витрат у графі 5 мають відбиватися позареалізаційні доходи. Однак, при цьому не говориться про включення таких доходів в базу оподаткування єдиним податком. Як зазначалося вище основним нормативним документом, який регулює застосування спрощеної системи оподаткування є Указ [48], яким визначено, що базою оподаткування єдиним податком є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Отже, з цього випливає, що не всі суми які надходять на розрахунковий рахунок та в касу підприємства відносяться до виручки від реалізації. Проте, ДПА України у Листі [89] вимагає включення до об'єкта оподаткування позареалізаційних доходів і оподаткування їх єдиним податком, що протирічить діючому законодавству. Отже, у разі прийняття Проекту податкового кодексу [101] це питання буде вирішено не на користь платників єдиного податку, оскільки до складу доходу будуть включені у тому числі і позареалізаційні доходи.

Позитивним є те, що в Проекті податкового кодексу [101] зменшено ставки єдиного податку, визначено порядок оподаткування господарських операцій суб'єктів підприємництва, які розпочинаються в період роботи за однією системою оподаткування, а завершуються – за іншою, а також встановлено оподаткування за подвійною ставкою єдиного податку у разі перевищення встановлених обмежень за обсягом діяльності або способом розрахунків, що по суті є штрафною санкцією за порушення законодавства.

Окрім цього врегульовано протиріччя діючого законодавства щодо строків сплати єдиного податку і інших податків і зборів і встановлено, що юридичні особи сплачують податок згідно із поданою декларацією протягом 10 календарних днів після останнього дня подання такої декларації. А також у разі порушення встановлених обмежень щодо обсягу доходу передбачено сплату єдиного податку за подвійною ставкою і обов'язкове повернення на загальну систему оподаткування з неможливістю застосування спрощеної системи оподаткування протягом наступного року.

Між тим, поряд із позитивними змінами в оподаткуванні єдиним податком слід відзначити і деякі недоліки. Так, при встановленні обмежень за обсягами діяльності слід було б збільшити граничний розмір доходів, що сприяло б збільшенню кількості суб'єктів, які застосовують спрощену систему оподаткування, а отже і розвитку сектору малого бізнесу. Обмеження щодо річного обсягу доходу було встановлено другою редакцією Указу [48] у 1998 році і з того часу це обмеження не було переглянуто, що вважається не дуже коректним, оскільки не враховує фактору інфляції і є суттєвою перешкодою для можливості застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва, у яких обсяг виручки від реалізації продукції перевищує 1 млн грн.

Для юридичних осіб – платників єдиного податку граничний розмір виручки від реалізації, який дозволяє застосовувати спрощену систему оподаткування з урахуванням індексів інфляції мав складати: 1999 р. – 1 192 тис. грн; 2000 р. – 1 500 тис. грн; 2001 р. – 1 591 тис. грн; 2002 р. – 1 581 тис. грн; 2003 – 1 711 тис. грн; 2004 р. – 1 922 тис. грн; 2005 р. – 2 120 тис. грн; 2006 р. – 2 365 тис. грн; 2007 р. – 2 758 тис. грн (рис. 6.7).

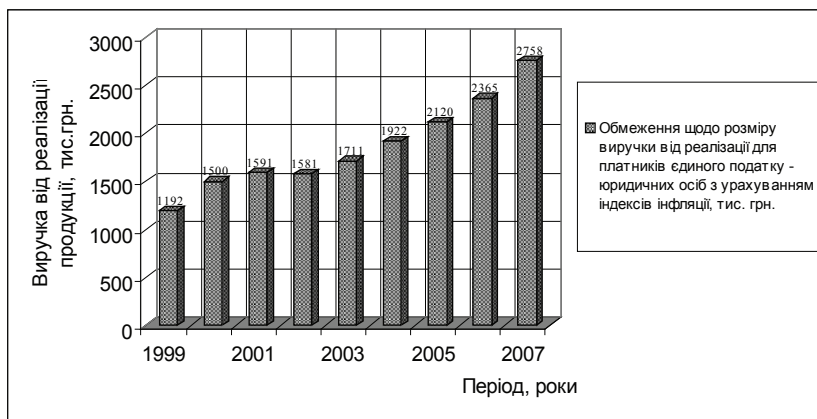


Рис. 6.7. Обмеження щодо обсягу виручки від реалізації для юридичних осіб – платників єдиного податку з урахуванням індексів інфляції

Отже з даних, представлених на рис. 6.7 можна зробити висновок про необхідність коригування встановленого граничного розміру обсягу виручки від реалізації, що для юридичних осіб – платників єдиного податку з урахуванням сукупного індексу інфляції на 01.01.2008 р. складає 2 758 тис. грн.

Також з формулювання об'єкта оподаткування операцій продажу товарів за договорами комісії, наведеного у ст. 3 п. 3.2 Проекту податкового кодексу [101], залишається не ясним, що є доходом комісіонерів, повірених та агентів, вся сума, сплачена за договором комісії або комісійна винагорода.

Таким чином, аналіз умов застосування спрощеної системи оподаткування, які наведено у розділі XVII проекту Податкового кодексу України [101] свідчить про те, що зазначена редакція потребує подальшого коригування і уточнення з метою усунення виявлених недоліків.

Проведені дослідження виявили, що податкове регулювання розвитку малого бізнесу в зарубіжних країнах здійснюється за рахунок надання пільг суб'єктам малого бізнесу. Так, у Великобританії для суб'єктів малого бізнесу застосовується режим спрощеного подання звітності, надаються податкові знижки на витрати, пов'язані з науково-дослідними та конструкторськими роботами, у Нідерландах – відраховуються з доходу витрати, пов'язані з інвестиціями, для новостворених суб'єктів підприємництва застосовується зниження податку на доходи корпорацій на відсоток від позик, а також впроваджено прогресивну шкалу ставок податку на доходи компаній. Також позитивним є досвід Швеції щодо часткового звільнення від оподаткування дивідендів з вкладень у компанії, які належать суб'єктам малого бізнесу, що сприяє розвитку цього сектору економіки. В деяких країнах, переважно країнах СНД застосовуються спеціальні режими оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Так, альтернативні системи оподаткування застосовуються в оподаткуванні малих підприємств Литви, Казахстану, Білорусі та Російській Федерації. Порівняльний аналіз умов впровадження зазначених систем оподаткування показує, що практично в усіх країнах застосовуються різні критерії до платників спрощених режимів оподаткування, а також відрізняється об'єкт оподаткування: в Російській федерації – доходи та доходи, зменшені на суму витрат; у Литві – валовий дохід; у Республіці Біларусь – валова виручка; у Республіці Казахстан – дохід. Позитивним вважається досвід Росії та Республіки Казахстан щодо диференціації податкових ставок.

Таким чином, за результатами проведеного аналізу реалізації задекларованих цілей підтримки та розвитку суб'єктів малого бізнесу в Україні можна дійти висновку, що регулятивний потенціал спрощеної системи оподаткування реалізується не досить ефективно. З метою подальшого розвитку цього сектору економіки пропонується усунути існуючі протиріччя діючого податкового законодавства, а також посилити фінансову підтримку, для новостворених суб'єктів малого підприємництва ввести пільги у розмірі 30% від ставок сплачуваних податків. Також пропонується збільшити до 3 млн грн граничні обсяги доходу суб'єктів підприємництва

– юридичних осіб, які дають право застосовувати спрощену систему оподаткування. В якості податкового періоду бажано встановити календарний рік, а також звільнити від оподаткування дохід, спрямований на поліпшення основних фондів, освоєння нової техніки, підготовку та підвищення кваліфікації кадрів.

6.2. Єдиний податок з фізичних осіб

Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб була введена в дію одночасно із спрощеною системою оподаткування юридичних осіб Указом [47] з 01 січня 1999 року. Починаючи з 19.09.1999 року другою редакцією Указу [48] змінено умови застосування спрощеної системи оподаткування.

На відміну від юридичних осіб, для фізичних осіб Законом [39] не встановлено обмежень щодо обсягу річного валового доходу та кількості найманих працівників. При цьому у ст. 1 Закону [39] зазначається, що суб'єктами малого підприємництва є фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності. Тобто для того, щоб фізична особа відповідала критеріям суб'єкта малого підприємництва їй необхідно подати відповідні документи, зареєструватися в якості суб'єкта підприємницької діяльності та отримати Свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи. А для отримання права застосовувати спрощену систему оподаткування обліку та звітності фізична особа має відповідати критеріям платника єдиного податку, визначеним у ст. 1 Указу [48]: спрощену систему оподаткування мають право застосовувати фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. гривень.

Також Законом [39] та Указом [48] встановлено обмеження щодо видів діяльності (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Обмеження щодо здійснення окремих видів підприємницької діяльності для фізичних осіб – платників єдиного податку

Згідно із Законом [39] до суб'єктів малого підприємництва не відносяться суб'єкти господарювання, які здійснюють види діяльності	Відповідно до Указу [48] спрощена система оподаткування не застосовується для таких видів підприємницької діяльності
Діяльність в сфері грального бізнесу	Торівля тютюновими виробами Торівля лікєро-горілочаними виробами
Обмін іноземної валюти	Торівля паливно-мастильними матеріалами
Виробництво та імпорт підкацзних товарів	Здійснення діяльності з придбанням спецпатенту

З даних, наведених у табл. 6.4 можна помітити, що перелік заборонених видів діяльності для громадян-підприємців співпадає з юридичними особами, що не дозволяє суб'єктам підприємництва – фізичним особам розширити коло своєї діяльності.

Серед регуляторних механізмів, які реалізуються за допомогою спрощеної системи оподаткування фізичних осіб є порядок встановлення ставок єдиного податку для громадян-підприємців, сутність якого полягає в тому, що обсяг виручки від реалізації не впливає на розмір податкових зобов'язань, що стимулює збільшувати обсяги діяльності (в межах встановленого розміру). Згідно із ст. 2 Указу [48] ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць. У Харківській області згідно із Рішенням Харківської Міської Ради Харківської області VII сесії V скликання "Про встановлення ставок єдиного податку для фізичних осіб, суб'єктів малого підприємництва" від 22.11.2006 р. №147/06 [102], для фізичних осіб за деякими видами підприємницької діяльності збільшено розмір ставок єдиного податку (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Ставки єдиного податку для фізичних осіб у Харківській області згідно із Рішенням (витяг) [102]

Вид діяльності	Ставка податку, грн на місяць
1. Магазины, кіоски, контейнери, лотки прилавки	200
2. Ресторани, кафе, бари	200
3. Аудиторські та бухгалтерські послуги	200
4. Будівництво та ремонт житла	200
5. Виготовлення верхнього одягу	200
6. Виготовлення взуття	160
7. Виготовлення кондитерських виробів	100
8. Виготовлення м'ясних та ковбасних виробів	200
9. Видавництво газет, журналів	100
10. Виготовлення молочних продуктів	140

Слід відзначити, що Рішення [102] набрало сили з 01 січня 2007 року і протягом 2007 року ставки єдиного податку в Харківській області не переглядалися, а отже і застосовуються у 2008 році.

Якщо фізична особа – суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, то відповідно до ст. 2 Указу [48], нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Незалежність податкових зобов'язань з єдиного податку від розміру отриманої виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є дієвим важелем стимулювання збільшення кількості платників єдиного податку, а також підвищення громадянами-підприємцями обсягів діяльності. При цьому це одночасно стимулює платників єдиного податку знижувати витрати, оскільки їх розмір не зменшує розмір податкових зобов'язань з єдиного податку.

За офіційними даними [109; 260; 262] у 1999 р. кількість громадян підприємців – платників єдиного податку складала 66,1 тис. осіб, у 2000 р. – 182 тис. осіб, у 2001 р. – 345,181 тис. осіб, у 2002 р. – 426,853 тис. осіб, у 2003 р. – 539,84 тис. осіб, у 2004 р. – 602,376 тис. осіб, у 2005 р. – 696,8 тис. осіб (рис 6.8).

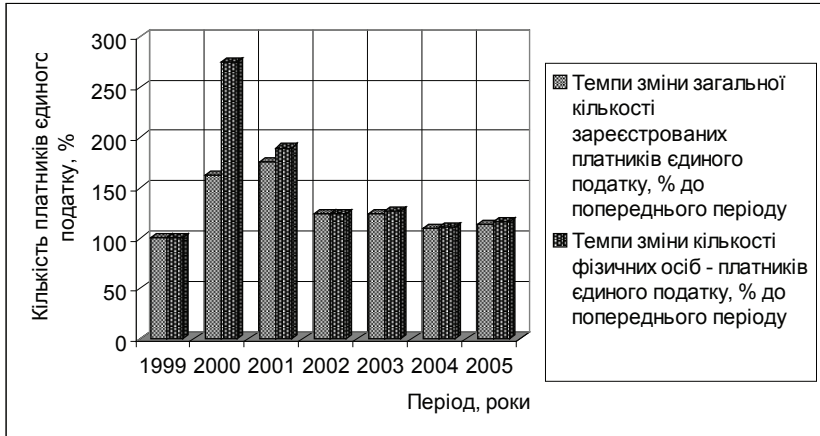


Рис. 6.8. Динаміка зміни кількості фізичних осіб – платників єдиного податку у 1999 – 2005 рр. [109; 260; 262]

Наведені дані свідчать, що абсолютна кількість платників єдиного податку – фізичних осіб з року в рік збільшувалась. Між тим, тенденції зміни кількості громадян-підприємців, які застосовували спрощену систему оподаткування неоднозначні. Так, найбільші темпи розвитку цієї системи оподаткування спостерігались у 2000 р. і склали 275,3% (рис. 6.3), однак з 2001 по 2005 рр. постерігається поступове зниження темпів розвитку спрощеної системи оподаткування фізичних осіб. Порівняння темпів розвитку спрощеної системи оподаткування фізичних осіб у 2005 році з 2000 роком свідчить про те, що цей показник знизився у 42 рази. Одночасно зменшувались і надходження єдиного податку від фізичних осіб (див. рис. 6.6).

Одним із регуляторних завдань введення спрощеної системи оподаткування було стимулювання створення нових робочих місць. Між тим встановлений Указом [48] порядок сплати єдиного податку при наявності найманих працівників на практиці не зовсім ефективно реалізує це завдання, оскільки за кожного найманого робітника ставка єдиного податку додатково збільшується на 50% за кожну особу.

За офіційними даними [109; 260; 262] у 2001 році кількість найманих працівників у фізичних осіб – платників єдиного податку складала 310,9 тис. осіб, у 2002 році – 406 тис. осіб, у 2003 році – 509,202 тис. осіб, у 2005 році – 575,578 тис. осіб (рис. 6.9).

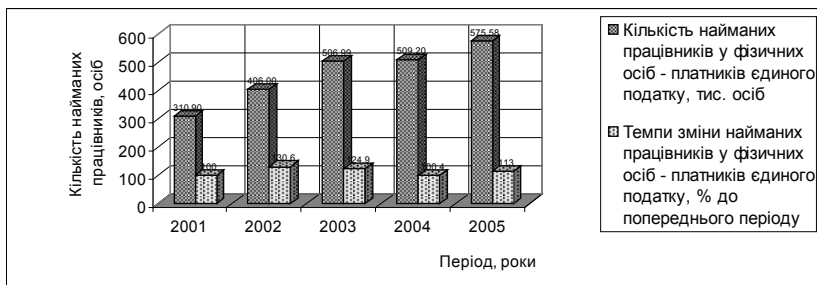


Рис. 6.9. Динаміка зміни кількості найманих працівників у фізичних осіб – платників єдиного податку у 2001 – 2005 рр.

Тобто з 2001 по 2005 роки спостерігається тенденція до збільшення абсолютної кількості найманих працівників у громадян-підприємців платників єдиного податку. Однак найбільші темпи зростання найманих робітників було зафіксовано у 2002 році, а з 2003 по 2005 роки відбувалось зниження цього показника. Також починаючи з 2002 року спостерігалось зниження найманих працівників у розрахунку на одного громадянина-підприємця (рис. 6.10).

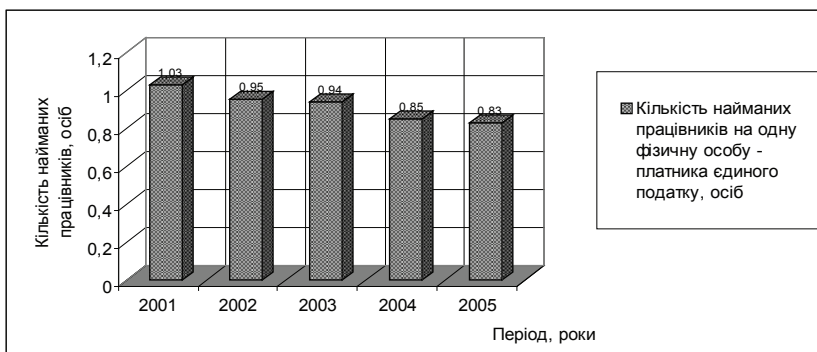


Рис. 6.10. Кількість найманих працівників на одну фізичну особу – платника єдиного податку у 2001-2005 рр.

Отже, встановлення доплати за найманих працівників не сприяє збільшенню робочих місць, а в деяких випадках сприяє їх тінізації.

Серед переваг спрощеної системи оподаткування фізичних осіб слід відзначити те, що фіксований розмір ставок єдиного податку не потребує додаткового часу для розрахунку суми податкових зобов'язань і вивчення додаткових нормативно-правових актів та роз'яснень ДПАУ щодо визначення бази оподаткування єдиним податком, як у випадку застосування єдиного податку юридичними особами.

У разі прийняття проекту Податкового кодексу України [101] обмеження щодо обсягу діяльності та кількості найманих робітників залишаться без змін, проте замість календарного року для цих показників буде застосовуватися період "чотири послідовних податкових (звітних) періоди (квартали)".

Щодо обмеження можливості застосування спрощеної системи оподаткування, то згідно із п. 2.2 [101], ця альтернативна система оподаткування не поширюється на:

- фізичних осіб – підприємців, які здійснюють роздрібний продаж під-акцизних товарів (крім пива);

- платників податку за торговельні місця на ринку;

- фізичних осіб – підприємців, які здійснюють торгівлю виробами з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення;

- фізичних осіб – підприємців, які надають фінансові послуги, послуги у сфері страхування (перестраховування), провадять аудиторську та рекламну діяльність;

- нерезидентів України та (або) їх постійні представництва, фізичних осіб без громадянства.

Таким чином, новою редакцією проекту Податкового кодексу [101] обмежуються високорентабельні види підприємницької діяльності.

Щодо граничних розмірів обсягів діяльності, то вони, як і для юридичних осіб, для фізичних осіб – платників єдиного податку залишилися без змін, що не враховує вплив фактору інфляції. Обсяг виручки від реалізації, встановлений для фізичних осіб – платників єдиного податку з урахуванням індексів інфляції мав дорівнювати: 1999 р. – 596 тис. грн; 2000 р. – 750 тис. грн; 2001 р. – 796 тис. грн; 2002 р. – 791 тис. грн; 2003 р. – 856 тис. грн; 2004 р. – 961 тис. грн; 2005 р. – 1 060 тис. грн; 2006 р. – 1 183 тис. грн; 2007 р. – 1 379 тис. грн (рис. 6.11).

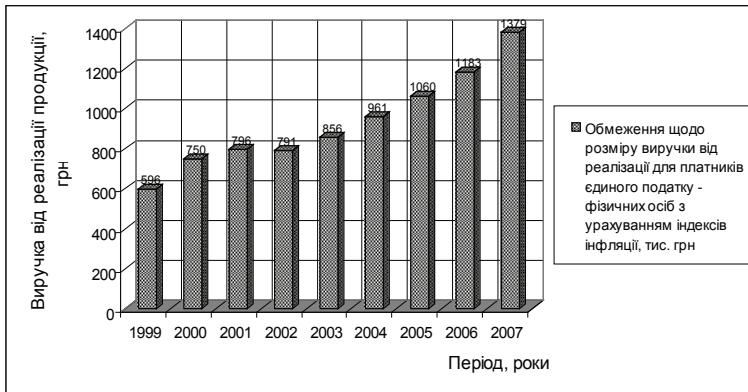


Рис. 6.11. Обмеження щодо обсягу виручки від реалізації для фізичних осіб – платників єдиного податку з урахуванням індексів інфляції

Отже, виходячи з даних, представлених на рис. 6.11, вважається за доцільне коригування встановленого граничного обсягу виручки від реалізації продукції, що для фізичних осіб – платників єдиного податку з урахуванням сукупного індексу інфляції на 01.01.2008 р. складає 1379 тис. грн.

Щодо ставок єдиного податку, то вони також залишилися без змін, що не враховує вплив фактору інфляції, а отже призводить до значних втрат у частині бюджетних надходжень. Проіндексований розмір ставок єдиного податку з фізичних осіб – платників єдиного податку наведено на рис. 6.12 – 6.13.

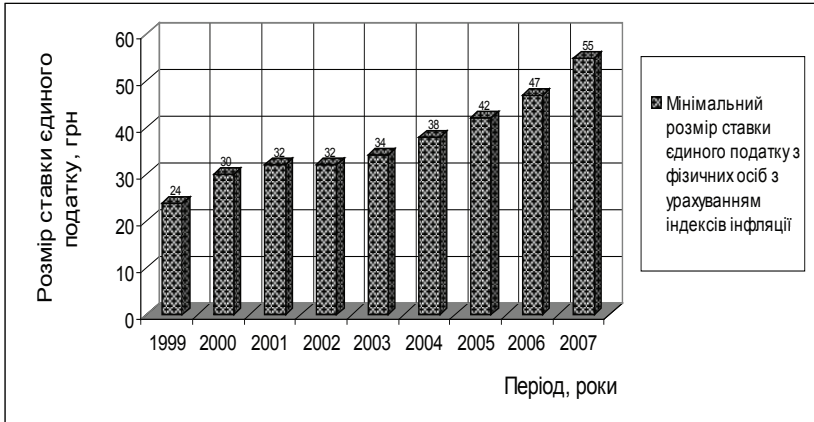


Рис. 6.12. Законодавчо встановлений мінімальний розмір ставки єдиного податку з фізичних осіб з урахуванням індексів інфляції

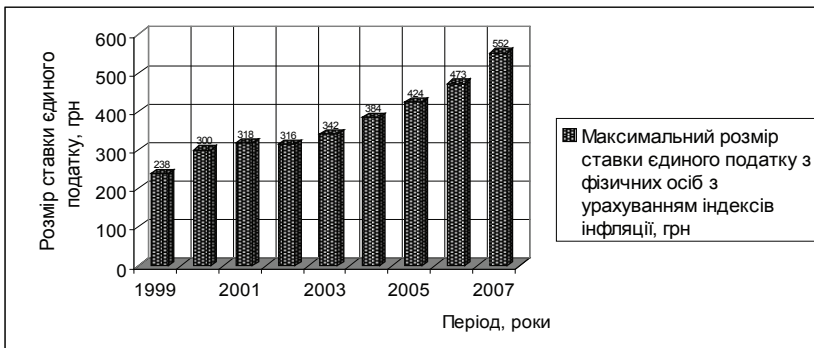


Рис. 6.13. Законодавчо встановлений максимальний розмір ставки єдиного податку з фізичних осіб з урахуванням індексів інфляції

Отже, виходячи з даних, наведених на рис. 6.12 – 6.13 можна помітити, що ставки єдиного податку, з урахуванням індексу інфляції, на 01.01.2008 р. мають становити від 55 до 552 грн.

У проекті Податкового кодексу [101] з'явилося розмежування ставок єдиного податку громадян-підприємців залежно від обсягів діяльності. Так, у ст. 5.9. визначено, якщо за результатами звітного періоду дохід фізичної особи перевищує 300 тис. грн, то сума перевищення оподатковується за ставкою у розмірі 1%.

Між тим не вказано що є базою для розрахунку податкових зобов'язань у разі перевищення доходу: отриманий розмір виручки від реалізації, встановлене обмеження у 300 тис. грн або ставка податку, за якою оподатковується обраний вид діяльності.

Також у п. 5.2 [101] встановлено чіткі строки можливих змін законодавства, яким встановлюється розмір ставок єдиного податку: "до 1 липня поточного бюджетного періоду і набирають чинності з початку наступного бюджетного періоду", а також неможливість зміни діючих ставок податку протягом бюджетного року.

Проектом податкового кодексу збережено механізм доплати за найманих працівників, однак, серед позитивних змін від яких очікується збільшення кількості найманих працівників у фізичних осіб – платників єдиного податку слід відзначити розмір доплати за найманих робітників, який буде складати не 50%, як встановлено діючою редакцією Указу [39], а 20% за кожно таку особу.

Проектом Податкового кодексу [101] вперше передбачено штрафні санкції за порушення встановленого обмеження щодо обсягу доходу, отриманого протягом чотирьох послідовних податкових періодів: сума перевищення за результатами такого податкового (звітного) періоду оподатковується за ставкою 15 %.

Отже, у разі прийняття проекту Податкового кодексу [101] очікуються позитивні зміни в подальшому розвитку спрощеної системи оподаткування фізичних осіб. Однак з метою більш ефективного розвитку цього сектору економіки пропонується, по-перше – визначити стратегічні та тактичні напрямки розвитку малого підприємництва і забезпечити законодавче та нормативно-правове регулювання цього розвитку, усунути існуючі протиріччя та недоліки діючого законодавства, по-друге – визначити та ввести дієві механізми фінансової підтримки громадян-підприємців, запровадити програми пільгового кредитування фізичних осіб, які вирішили започаткувати власну справу, знизити ставки єдиного податку для підприємців у перший та другий роки роботи, по-третє – з метою стимулювання створення робочих місць громадянами-підприємцями не збільшувати ставку сплачуваного єдиного податку на 20%, як це передбачено в проекті Податкового кодексу [101], а навпаки знижувати її на цю суму у разі залучення найманих робітників.

Реалізація запропонованих заходів підтримки розвитку суб'єктів господарювання – фізичних осіб сприятиме створенню сприятливого клімату для підвищення підприємницької активності, а отже і розвитку цього сектору економіки.

Висновки

Аналіз сучасного стану та тенденцій розвитку податкової політики свідчить про необхідність суттєвої активізації податкового регулювання соціально-економічних процесів з урахуванням не тільки макроекономічних наслідків, але й прийнятності відповідних заходів суб'єктами господарювання – платниками податків.

Важливою тенденцією розвитку сучасної податкової політики, поряд з традиційним впливом на хід економічних процесів, має стати використання податків у якості гаранту соціальної захищеності незабезпечених верств населення, пріоритетної підтримки інституту сім'ї як основи соціальної і економічної структури суспільства. Раціональне послідовне введення спеціальних акцизів на забруднюючі навколишнє середовище енергоносії і соціально небезпечні види товарів, розширення сфери дії і підвищення ставок податків на шкідливі викиди.

Особливої актуальності податкове регулювання набуває в системі компенсаційних, стабілізаційних та стимулюючих заходів антикризового регулювання економіки. Результативність податкового регулювання як свідомого цілеспрямованого процесу реалізації регулюючої функції оподаткування визначається регулятивним потенціалом податкової системи, складовими якого виступають інструменти податкового регулювання.

Регулятивний потенціал податкової системи становить сукупність усіх наявних (передбачених чинним законодавством) засобів та можливостей свідомої реалізації регулюючої функції податків, що містяться в кожному окремому податку (зборі) та податковій системі в цілому.

Реалізація регулятивного потенціалу податкової системи передбачає гармонійне поєднання стимулюючих та стримуючих важелів впливу на суб'єктів господарювання.

Податкове регулювання слід класифікувати як спеціальний метод регулювання підприємницької діяльності, якому властиві специфічні ознаки, що впливають із сутності та характеру податкових правовідносин. Аналіз сутності та особливості дії конкретних засобів податкового регулювання дозволив визначити структуру інструментів податкового регулювання як підсистеми державного регулювання економіки. З позицій системного підходу всі інструменти податкового регулювання запропоновано класифікувати за трьома групами: інструменти системного характеру, які вбудовані в систему оподаткування; системні, комплексні та елементні (локальні) регуляторні інструменти.

Застосування конкретних інструментів податкового регулювання має бути обґрунтованим та чітко регламентованим для забезпечення їх дієвості та попередження можливих зловживань. Теоретично ефективні заходи податкового регулювання на практиці можуть не привести до очікуваного результату виключно у зв'язку з відсутністю чіткого й однозначного механізму їх реалізації.

Основними податками, які впливають на попит та споживання товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку, виступають ПДВ та акцизний збір. Разом з тим, регулятивний потенціал цих податків не обмежується виключно впливом на платоспроможний попит, а дозволяє використовувати податкове регулювання для вирішення інших цілей державної політики: економічних, соціальних, екологічних.

У результаті дослідження мита визначено диспозитивний характер виникнення зобов'язань, періодичність дій, незначне фіскальне значення, індивідуальна відплатність, що дозволяють характеризувати даний податковий платіж, на сучасному етапі розвитку податкової системи України, як збір. Визначено специфічність прояву адвалерних та специфічних видів ставок мита за умов зміни величини попиту та пропозиції на національному ринку. Нівелювання ризичності впливу адвалерного та специфічного мита відрізняє регулятивний прояв мита від інших непрямих податків. Фіскальна ефективність адвалерного мита проявляється лише за умов збільшення безпосередньо пропозиції імпортованих товарів. Результатом досліджень стало визначення основних закономірностей впливу митного регулювання у довгостроковому періоді, на основі яких було окреслено основні умови підвищення ефективності реалізації регулятивного потенціалу мита в Україні.

Регулятивні інструменти прямого оподаткування уявляються найбільш дієвими та перспективними, оскільки вони безпосередньо впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності платників та забезпечують можливість впливу на процеси виробництва й накопичення капіталу.

Загальна ідеологія оподаткування прибутку підприємств в Україні не створює у платників податків мотивації до підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів. Навпаки, відповідно до прийнятого порядку формування бази оподаткування суб'єкти господарювання зацікавлені в збільшенні витрат, пов'язаних із господарською діяльністю, що забезпечує зниження податкових зобов'язань.

Аналіз застосовуваних в Україні й світовій практиці механізмів податкового стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності показує, що найбільші резерви податкового регулювання пов'язані з податком на прибуток підприємств. Він прямо пов'язаний з одним із трьох джерел капіталу, які використовуються в інвестиційній діяльності – прибутком підприємств, і безпосередньо впливає на два інших – кредитний та залучений капітали. Побудова в Україні ефективної системи податкового стимулювання раціонального використання матеріальних, та, особливо, енергетичних ресурсів, вимагає кардинального перегляду застосовуваних податкових пільг та впровадження нових інструментів податкового регулювання.

Проведене дослідження порядку встановлення та розміру ставки податку на прибуток підприємств, як елементного (локального) інструменту податкового регулювання, дозволило розробити рекомендації щодо підви-

щення ефективності вітчизняного податкового регулювання в сфері оподаткування прибутку підприємств, зокрема стосовно порядку встановлення та розміру ставки податку.

Податкове регулювання соціальних процесів на підприємстві включає в себе, перш за все, механізми оподаткування операцій, пов'язаних з об'єктами соціальної інфраструктури. Проведений аналіз показав відсутність єдиного підходу до пільгового оподаткування цих операцій за основними податками, що знижує ефективність податкового регулювання. Перспективними напрямками вдосконалення податкового регулювання соціальної інфраструктури є: уніфікація класифікації об'єктів соціальної інфраструктури в цілях оподаткування податком на прибуток та ПДВ, що дозволить забезпечити рівні права партнерів в операціях безоплатної їх передачі з балансу суб'єктів господарювання; а також диференційований підхід до податкового обліку витрат, пов'язаних з утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, залежно від рішення платника щодо доцільності подальшої експлуатації таких об'єктів та розвитку соціальної інфраструктури з урахуванням ролі платника в реалізації соціальної політики відповідної територіальної громади.

Розглянуто інструменти податкового регулювання галузевої та секторальної спрямованості щодо оподаткування прибутку підприємств, застосування яких спрямовано на стимулювання інвестиційної діяльності, впровадження інновацій, у тому числі, що стосуються енергозберігаючих технологій, а також стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників та суб'єктів книговидавничої справи.

Проведений у роботі аналіз місцевого оподаткування свідчить про явно недостатній рівень регулятивного потенціалу цієї групи податків, що визначається ігноруванням необхідності бюджетного федералізму, невідповідністю та суттєвими суперечностями інструментарію податкового регулювання та неефективністю справляння окремих податків та зборів. На основі виявлених у процесі дослідження проблем та зарубіжного досвіду розроблено пропозиції щодо забезпечення розвитку регулятивного потенціалу та підвищення ефективності податкового регулювання місцевого оподаткування.

Спрощена система оподаткування виступає одним з найбільш значущих системних інструментів податкового регулювання, метою якого є соціально-економічний розвиток суспільства за рахунок стимулювання розвитку малого бізнесу. Проведений аналіз виявив, що регулюючі механізми спрощеної системи оподаткування на практиці реалізуються неефективно, недостатньо сприяють розвитку сектору малого бізнесу та реалізації задекларованих цілей. З огляду на це запропоновані конкретні рекомендації щодо законодавчого врегулювання проблемних аспектів єдиного податку, реалізація яких сприятиме нарощуванню та підвищенню ефективності реалізації регуляторного потенціалу цієї альтернативної системи оподаткування.

Використана література

1. Конституція України. – К. : Парламентське видання, 1996. – 50 с.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. №435-IV. – Харків : ТОВ "Одісей", 2003. – 408 с.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. №213/95-ВР // Голос України. – 2003. – № 49. – С. 1 – 185.
4. Митний кодекс України від 11 липня 2002 р. № 92-IV // Урядовий кур'єр. – 2002. – №148. – С. 1 – 170.
5. Закон України "Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 28 грудня 2007 р. №107-VI // Урядовий кур'єр. – 2007. – № 252. – С. 1 – 32.
6. Закон України "Про державний бюджет України на 2009 рік" від 26 грудня 2008 р. № 835-IV // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 252. – С. 1 – 18.
7. Закон України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р. №1251-XII / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / Укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 6 – 15.
8. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 р. №168/97 (зі змінами і доповненнями) / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / Укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 192 – 239.
9. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР) / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / Укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 110 – 192.
10. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 р. № 889-IV / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 260 – 312.
11. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. №2181-III (зі змінами і доповненнями) / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / Укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 63 – 109.
12. Закон України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 11 грудня 1991 року №1963-XII / В кн. "Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів" / Укл. Ю. Б. Іванов, О. Є. Найденко. – 4-те вид., перероб. та доп. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2008. – С. 348 – 355.
13. Закон України "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби" від 15 вересня 1995 р. №329/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 40. – С. 17 – 19.
14. Закон України "Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби" від 24 травня 1996 р. №216/96-ВР / В зб. "Податкова система.

Хрестоматія". Збірник систематизованого законодавства. – К. : "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 68 – 70.

15. Закон України "Про збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства" від 9 квітня 1999 р. №587-XIV / В зб. "Податкова система. Хрестоматія". Збірник систематизованого законодавства. – К. : "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 226.

16. Закон України "Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)" від 11 липня 1996 р. №313/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №42. – С. 20 – 22.

17. Закон України "Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби" від 6 лютого 1996 р. №30/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №52. – С. 47 – 50.

18. Закон України "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої" від 7 травня 1996 № 178/96-ВР (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – №23. – С. 18 – 20.

19. Закон України "Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів" від 19 грудня 1995 р. №481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №46. – С. 345 – 346.

20. Закон України "Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів" від 24 жовтня 2002 р. №216-IV // Урядовий кур'єр. – 2002. – №252. – С. 5 – 8.

21. Закон України "Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину" 7 травня 1996 р. №180/96-ВР // Голос України. – 1996. – №83. – С. 4 – 5.

22. Закон України "Про порядок ввезення (пересилання) в Україну, митного оформлення й оподаткування особистих речей, товарів та транспортних засобів, що ввозяться (пересилаються) громадянами на митну територію України" від 13 вересня 2001 року №2681-III // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

23. Закон України "Про податок на добавлену вартість" від 20 грудня 1991 р. №2007-XII // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

24. Закон України "Про Єдиний митний тариф" від 5 лютого 1992 р. №2097-XII // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

25. Закон України "Про митний тариф України" від 5 квітня 2001 р. №2371-III // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

26. Закон України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" від 16 липня 1999 р. №991-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – №32. – С. 57 – 59.

27. Закон України "Про ставки ввізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур" від 10 вересня 1999 р. №1033-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – №39. – С. 6 – 7.

28. Закон України "Про зовнішньоекономічну діяльність" від 16 квітня 1991 р. №959-XII // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

29. Закон України "Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців" від 15 травня 2003 р. №755-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – №25. – С. 177 – 183.

30. Закон України "Про внесення змін до декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 13 лютого 1998 р. №129/ 98-ВР // В кн. "Податкове законодавство України, Бібліотека офіційних видань". – К. : Парламентське видавництво. – 1998. – С.1112.

31. Закон України "Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року" від 18 жовтня 2005 р. №2982-IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

32. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 р. №320-XIV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

33. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 3 квітня 2003 р. №659-IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

34. Закон України "Про внесення змін до деяких законів України щодо регулювання діяльності в аграрному секторі економіки" від 15.06.2003 р. №974-IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

35. Закон України "Про статус гірських населених пунктів в Україні" від 15 лютого 1995 р. №56/95-ВР // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

36. Закон України "Про внесення змін в Закон України "Про податок на додану вартість" від 14 грудня 2006 р. №463 – V // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

37. Закон України "Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств" від 23 грудня 2004 р. №2287 – IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

38. Закон України "Про гастрольні заходи в Україні" від 10 липня 2003 р. №1115-IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

39. Закон України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19 жовтня 2000 р. №2063-III // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

40. Закон Української Радянської Соціалістичної республіки "Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій" від 5 липня 1991 р. №1308-XII // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

41. Закон України "Про рекламу" від 11 липня 2003 р. №1121-IV // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

42. Закон України "Про енергозбереження" від 1 липня 1994 р. №74/94-ВР // www.rada.gov.ua

43. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо стимулювання заходів з енергозбереження" від 16 березня 2007 р. №760-V // www.rada.gov.ua

44. Закон України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні" від 21 березня 1990 р. №875-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №21. – С. 252 – 255.

45. Указ Президента України "Про додаткові заходи щодо прискорення вступу України до Світової організації торгівлі" від 5 вересня 2001 р. №797 // Офіційний вісник України. – 2001. – №37. – С. 168 – 169.

46. Указ Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року №519" від 21 листопада 1995 р. №1082/95 // www.rada.gov.ua

47. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності" від 3 липня 1998 р. №727/98 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

48. Указ президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. №727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 р. №746/99 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

49. Указ Президента України "Про впорядкування механізму сплати ринкового збору" від 28 червня 1999 р. №761/99 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

50. Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" від 26 грудня 1992р. №14-92 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

51. Декрет Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26 грудня 1992 р. №18-92 (зі змінами і доповненнями) / В зб. "Податкова система. Хрестоматія". Збірник систематизованого законодавства. – К. : "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 57 – 60.

52. Декрет Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 року №13-92 / В кн. "Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань". – К. : Парламентське видавництво, 1998. – С. 166 – 183.

53. Декрет Кабінету Міністрів України "Про державне мито" від 21 січня 1993 р. №7-93 (зі змінами і доповненнями) / В зб. "Податкова система. Хрестоматія". Збірник систематизованого законодавства. – К. : "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 166 – 176.

54. Декрет Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств організацій" від 26 грудня 1992 р. №12-92 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

55. Декрет Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" від 20 травня 1993 року №56-93 (зі змінами і доповненнями) / В зб. "Податкова система. Хрестоматія". Збірник систематизованого законодавства. – К. : "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 239 – 242.

56. Постанова Кабінету Міністрів України "Про схвалення Декларації цілей та завдань бюджету на 2008 рік (Бюджетна декларація)" від 1 березня 2007 р. №316 // www.minfin.gov.ua

57. Постанова Кабінету Міністрів України "Про схвалення Основних напрямів бюджетної політики на 2006 рік (Бюджетна декларація)" від 1 червня 2005 р. №411 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

58. Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2007 р. №256 "Про затвердження Порядку використання у 2007 році коштів, передбачених у державному бюджеті для державної підтримки виробництва продукції рослинництва" // Баланс-Агро. – 2007. – №6. – С. 12 – 16.

59. Постанова Кабінету Міністрів України від 14 березня 2007 р. №446 "Про внесення змін до порядку використання коштів, передбачених у держбюджеті України на 2007 рік на здійснення фінансової підтримки підприємств АПК через механізм здешевлення короткострокових та середньострокових кредитів" // Баланс-Агро. – 2007. – № 7. – С. 3 – 8.

60. Постанова Кабінету Міністрів України "Положення про розрахунок справляння фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку" від 25 травня 2006 року // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

61. Постанова Кабінету Міністрів "Про внесення змін до Положення про порядок стягнення та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999р. № 658" від 25.05.2006 р. №725 // Баланс-Агро. – 2007. – № 11. – С. 5 – 10.

62. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1998 року №2068. "Про визначення поліських територій України" // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

63. Постанова Кабінету Міністрів України від 23. 03. 1995 року №213 "Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів" // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

64. Постанова Кабінету Міністрів України "Про роз'яснення статті 4 Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 761" від 14 червня 2000 р. № 962 // www.kmu.gov.ua

65. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних" від 28 грудня 1996 р. № 1576 // www.kmu.gov.ua

66. Постанова Кабінету Міністрів України "Про перелік та граничні обсяги витрат, пов'язаних виключно з організацією та проведенням благодійного гастрольного заходу" від 15 січня 2004 р. № 34 // <http://www.kmu.gov.ua>.

67. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи" від 19 лютого 2007 р. №56-р // Офіційний вісник України. – 2007 рік. – № 55. – С. 23 – 35.

68. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 р. № 79 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

69. Положення про порядок нарахування, терміни сплати і надання розрахунку акцизного збору. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 19 березня 2001 р. №111 // Офіційний Вісник України. – 2001. – №14. – С. 125 – 138.

70. Порядок заповнення та подання звіту про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 березня 2002 р. №133 // www.liga.kiev.ua.

71. Порядок справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 15 липня 2005 р. №587 // www.liga.kiev.ua.

72. Порядок проведення органами державної податкової служби реструктуризації (відстрочки) сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку у випадку виникнення форс-мажорних обставин, затверджений наказом ДПА України від 28 лютого 2003 р. № 258 (зі змінами та доповненнями) // www.liga.kiev.ua. – Заголовок з екрану.

73. Порядок організації та проведення гастрольних заходів в Україні. Постанова Кабінету Міністрів України від 15 січня 2004 р. № 35 // <http://www.kmu.gov.ua>.

74. Порядок розподілу коштів спеціального фонду державного та місцевих бюджетів на підтримку вітчизняних гастролерів. Постанова Кабінету Міністрів України від 15 січня 2004 р. № 36 // <http://www.kmu.gov.ua>.

75. Порядок оформлення та видачі свідоцтва про проведення гастрольних заходів // Наказ Міністерства культури і мистецтв України від 23 березня 2004 р. № 155 // <http://www.mincult.gov.ua>.

76. Порядок ведення книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 р. №554. // Вісник податкової служби України. – 2000. – №9. – С. 25 – 26.

77. Податкове роз'яснення щодо сплати збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 02 вересня 2003 р. № 416 // www.liga.kiev.ua.

78. Податкове роз'яснення щодо застосування Порядку, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку визначення критерію, за яким на сільськогосподарських товаровиробників поширюється спеціальний режим обкладання податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком". Затверджене Наказом Державної податкової адміністрації України від 22 березня 2002 р. №123 // Галицькі контракти. – 2002. – №24. – С. 3 – 4.

79. Інструкція про порядок обчислення та сплати державного мита. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 22 квітня 1993 р. №15 // www.liga.net

80. Інструкція про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 21 квітня 1993 р. №12 (зі змінами та доповненнями) // www.liga.kiev.ua. – Заголовок з екрану.

81. Інструкція зі статистики кількості працівників, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 28 вересня 2005 р. № 286 // www.liga.kiev.ua.

82. Інструкція про заповнення форм державних статистичних спостережень відносно торгової мережі та мережі ресторанного господарства,

затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 24 жовтня 2005 року №327 // www.liga.kiev.ua

83. Методичні рекомендації щодо забезпечення приведення положень розроблюваних проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування акцизним збором у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ. Затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 26 грудня 2003 р. № 631 // www.liga.kiev.ua.

84. Наказ Національного агентства України з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів "Про затвердження Порядку включення до Державного реєстру підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів" від 1 квітня 2008 № 49 // www.rada.gov.ua

85. Наказ Мінагропромполітики України про затвердження "Методичних рекомендацій для визначення питомої ваги від реалізації продукції сільського та рибного господарства власного виробництва і продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік". від 12 січня 2007 р. № 6 // *Баланс-Агро*. – 2007. – № 2. – С. 12 – 13.

86. Лист Державної податкової адміністрації України від 30 квітня 2005 р. №8533/7/15-2417 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

87. Лист Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 2006 р. №19003/7/21-0117 // *Бухгалтерія*. – 2007. – № 14. – С. 60.

88. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 26 квітня 2006 р. №3158 // *Бухгалтерія*. – 2006. – № 22. – С. 37 – 39.

89. Лист Державної податкової адміністрації України від 22 березня 2006 р. №2673/6/15-0416 // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

90. Лист Пенсійного фонду України від 01 червня 2005 р. №6320/04 // *Бухгалтерія*. – 2006. – № 22. – С. 37 – 39.

91. Лист Державної податкової адміністрації України "Про місцеві податки та збори" від 16 січня 1997 р. №18-0112/11-265 // *Податки та бухгалтерський облік*. – 1997. – № 4. – С. 25 – 26.

92. Лист Державної податкової адміністрації України "Про ринковий збір" від 1 грудня 1997 р. № 16-1120-26/10-9705 // *Податки та бухгалтерський облік*. – 1997. – № 49. – С. 29 – 30.

93. Роз'яснення Комітету Верховної Ради України з питань фінансів та банківської діяльності від 2 лютого 2000 р. №06-10/75 // *Бухгалтерська газета*. – 2000. – № 6. – С. 24 – 25.

94. Правила пожежної безпеки на ринках України, затверджених наказом Міністерства з надзвичайних ситуацій України від 17 січня 2005 р. №30 // www.liga.kiev.ua

95. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 р. // *Збірка основних законодавчих актів "Основи права Європейського Союзу" / За ред. М. В. Буроменського*. – Харків: Яшма, 2005. – С. 132 – 186.

96. Угода між КМУ та Урядом Російської Федерації про переміщення товарів у рамках співробітництва в освоєнні космічного простору, створенні та експлуатації ракетно-космічної та ракетної техніки від 11 лютого 2001 р. // *Голос України*. – 2002 р. – № 244. – С. 2 – 4.

97. Угода між КМУ і Урядом Турецької Республіки про технічне і фінансове співробітництво від 14 листопада 2002 р. // *Офіційний вісник України*. – 2004. – № 2. – С. 743.

98. Угода між КМУ та Урядом Італійської Республіки про технічне співробітництво від 13 березня 2003 р. // *Офіційний вісник України*. – 2005. – № 4. – С. 445.

99. Угода між Україною та Європейським Співтовариством про наукове і технологічне співробітництво від 04 липня 2002 р. // *Офіційний вісник України*. – 2004. – № 4. – С. 672.

100. Угода між Урядом та Урядом Японії про технічне співробітництво та гарантування допомоги від 10 червня 2004 р. // *Офіційний вісник України*. – 2004. – № 29. – С. 67.

101. Податковий кодекс України. Проект Закону України від 30 жовтня 2007 р. №4099 // <http://www.minfin.kmu.gov.ua>. – Заголовок з екрану.

102. Рішення Харківської Міської Ради Харківської області VII сесії V скликання "Про встановлення ставок єдиного податку для фізичних осіб, суб'єктів малого підприємництва" від 22 листопада 2006 року №№147/06 // <http://www.citynet.kharkov.ua> – Заголовок з екрану.

103. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии. Монография / Под. ред. д.э.н., проф. С. В. Онышко. – Ирпень: Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.

104. Алексеев И.В. Налоговая система: субъекты, функции и налоги / В кн. "Налогообложение: проблемы теории и практики". Монография. – Харьков: ИД "ИНЖЭК", 2006. – С. 9 – 27.

105. Алексеев И. В. Бюджетна система: Навч. посібн. / І. В. Алексеев, Н. Б. Ярошевич, А. М. Чушак-Голобородько. – К.: "Хай-Тек Прес", 2007. – 376 с.

106. Алисов Е. А. Финансовое право Украины: Учебн. пособ. – Харьков : фирма "Эспада", 2000. – 288 с.

107. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов; [За заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. – 240 с.

108. Аналитическая записка центра макроэкономического анализа и краткосрочного прогнозирования внеструктурного подразделения Института народнохозяйственного прогнозирования РАН. "Собираемость НДС: структурные аспекты проблемы и варианты решения" // http://www.forecast.ru/_ARCHIVE/Analytics/NDS2006/2006-05-23nds.pdf

109. Аналіз застосування суб'єктами малого підприємництва спеціальних режимів оподаткування // Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.

110. Аналітична таблиця зауважень до закону України "Про гастрольні заходи в Україні" та пропозицій щодо внесення змін до нього // <http://www.culturastudies.in.ua>.
111. Андре Ж. Ш. Огляд місцевого самоврядування у країнах Західної Європи / Пер. с англ. – К. : АСК, 1999. – 202 с.
112. Багриновский К. А. Имитационные системы принятия экономических решений. – М. : Наука, 1983. – 227 с.
113. Балабанов А. И. Финансы / А. И. Балабанов, И. Т. Балабанов. – СПб : Изд. "Питер", 2000. – 192 с.
114. Бард В. С. Налоги в условиях экономической интеграции / В. С. Бард, Л. П. Павлова // <http://www.pravoteka.ru/lib/np/0038/56.html>
115. Барулин С. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики / С. В. Барулин, А. В. Макрушин // Финансы. – 2002. – № 2. – С. 39 – 42.
116. Белоус Г. Развитие малого предпринимательства в Украине // Экономика Украины. – 2000. – № 2. – С. 35 – 41.
117. Беляков А. А. Совершенствовать не просто налоги // Российский экономический журнал. – 1994. – № 11. – С. 24 – 29.
118. Бергстром А. Построение и применение экономических моделей. – М. : Мир, 1970. – 127 с.
119. Білик М. Д. Податкова система України: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Д. Білик, І. А. Золотко. – К. : КНЕУ, 2000. – 192 с.
120. Блажевич В. Р. Місцеві податки і збори та їх особливості. Світовий та український досвід встановлення і справляння місцевих податків // Фінансове право. – 2003. – № 1. – С. 91 – 99.
121. Блошенко Т. Зарубежный опыт взимания НДС // Партнер РЕГИОН. – 2001. – № 11. – 129 с.
122. Бобоев М. Р. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учебн. пособ. / М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталиев, Н. Н. Тютюрюков. – М. : Гелиос АРВ, 2002. – 624 с.
123. Большова Л. А. Методика расчета налогового бремени / Л. А. Большова, И. В. Лисицына, Л. В. Улыбина // Сб. науч. ст. преподавателей и аспирантов. Вып. XV. – Чебоксары: Салика, 2001. – 7 с.
124. Брызгалин А. В. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, Е. В. Демешева. – М. : Аналитика–Пресс, 1997. – 112 с.
125. Буряк П. Ю. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу / П. Ю. Буряк, В. П. Маринець // Фінанси України. – 1999. – № 6. – С. 49 – 54.
126. Валинуров Т. Р. Метод идеального налогового моделирования как способ анализа налоговой политики государства и предприятия // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика: Материалы 7-й Междунар. науч.-практ. конф. – СПб. : Изд. Политехн. ун-та, 2006. – С. 38 – 40.
127. Василенко П. Реформирование налоговой системы Украины // Твое время. – 2005. – № 1–2. – С. 5 – 7.

128. Василик О. Д. Державні фінанси України: Підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 608 с.
129. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ "Перун", 2004. – 1 440 с.
130. Вишневський В. П. Місцеві податки та збори в ринковій економіці / В. П. Вишневський, В. В. Рибак // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 11 – 20.
131. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская, Е. В. Бавин, Е. А. Амоша, С. М. Попов, А. В. Гречишкин, Л. А. Зуев, С. Г. Тешенко, Ю. А. Забаренко. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
132. Волков Є. Стимулююча роль податкової політики в Україні // Риннок цінних паперів України. – 2006. – № 1–2. – С. 19 – 23.
133. Герчаківський С. Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 44 – 49.
134. Глоссарий бюджетных терминов // www.budgetrf.ru
135. Горский И. В. Налоги в экономической стратегии государства // Финансы. – 2001. – № 8. – С. 36 – 39.
136. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: Підручник. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 696 с.
137. Гребельник О. П. Митно-тарифна політика за умов трансформації економічної системи: Монографія. – К. : КНТЕУ, 2001. – 488 с.
138. Гриценко О. А. Аналіз впливу змін у законодавстві про культуру, господарському, пенсійному та податковому законодавствах, що відбулися протягом 2001-2005 років, на функціонування культурно-мистецької сфери і розробка відповідних законодавчих пропозицій // <http://www.liga.kiev.ua>. – Заголовок з екрану.
139. Грушко В. И. Инструменты податкового регулювання інвестиційної активності / В. И. Грушко, Л. О. Кошембар // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 89 – 97.
140. Дагаев А. Налоговое стимулирование инноваций в предпринимательском секторе экономики // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 3. – С. 80 – 86.
141. Дадалко В. А. Налогообложение в системе международных экономических отношений / В. А. Дадалко, Е. Е. Румянцева, Н. Н. Демчук. – Минск : Армита, 2000. – 359 с.
142. Дадаян В. С. Глобальные экономические модели. – М. : МГУ, 1981. – 337 с.
143. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К. : Парламентське вид., 2001. – 216 с.
144. Данко І. М. Непрямі податки: їх вплив на фінансово-господарські рішення // Фінанси України. – 2005. – №10. – С. 131 – 135.
145. Дахно О. М. Реформа податкової системи та взаємодія фіскальної і регулюючої функцій податків // Регіональні перспективи. – 2001. – №5 – 6. – С. 186 – 187.

146. Десятнюк О. М. Податкова система: Навч.-метод. посібн. – Тернопіль, 2001. – 100 с.
147. Джабраїлов Р. М. Місцеві податки і збори як складова частина об'єктів комунальної власності // Фінансове право. – 2004. – № 5. – С. 77 – 84.
148. Джантуханова Э. В. Налоговое стимулирование – инструмент государственного регулирования инвестиций // Экономика строительства. – 2006. – № 2. – С. 22 – 31.
149. Директива Ради 92/12/ЄЕС від 25 лютого 1992 р. щодо загально-го режиму для підакцизних товарів та щодо зберігання, переміщення та моніторингу таких товарів // В кн. : Податкові аспекти права СОТ та acquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водянніков, І. Коноваленко. – Харків : Консул, 2004. – С. 860 – 867.
150. Директива Ради 92/79/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення податків на сигарети // www.eclс.gov.ua.
151. Директива Ради 92/80/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближення податків на тютюнові вироби інші ніж сигарети // www.eclс.gov.ua.
152. Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на нафтопродукти // www.eclс.gov.ua.
153. Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. щодо зближен-ня ставок акцизних зборів на нафтопродукти // www.eclс.gov.ua.
154. Директива Ради 95/59/ЄС від 27 листопада 1995 р. щодо подат-ків інших, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів // www.eclс.gov.ua.
155. Дікань Л. В. Податкова система : Навч. посібн. / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2002. – 252 с.
156. Довгаль О. А. Протекціонізм і лібералізм у процесі глобалізації світової економіки (Питання теорії і методології). Монографія. – Харків : Вид-во НУА, 2004. – 320 с.
157. Договір про ЄС (витяг) // Збірка основних законодавчих актів "Основи права Європейського Союзу" / За ред. М. В. Буроменського. – Харків : Яшма, 2005. – С. 132 – 186.
158. Доннерс Х. Податкова та митна адміністрація Нідерландів : стра-тегія розвитку // Вісник податкової служби України. – 2004. – №12. – С. 25 – 28.
159. Егорова Е. Н. Исследование налоговых систем стран Западной Европы, Польши и России. Предпринт / Е. Н. Егорова, И. В. Бурдюг. – М. : ЦЭМИРАН, 1994. – 99 с.
160. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / За ред. акад. НАН України В. М. Гейця. – К. : Ін-т екон. прогнозув.; Фенікс, 2003. – 1008 с.
161. Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т.1 / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) – К. : Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.
162. Емельянов А. С. Эконометрия и прогнозирование. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 227 с.
163. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку. Автореф. дис. ... докт. екон. наук. – К. 2003. – 37 с.

164. Єрохін К. Оптимізація ПДФО: погляд з боку роботодавця // "Дебет-Кредит". – 2006. – № 6. – С. 48 – 51.

165. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К. 2006. – 24 с.

166. Жилкина М. С. Финансовые, кредитные и страховые инструменты государственного регулирования экономических процессов // Финансовый бизнес. – 2001. – № 7. – С. 11 – 19.

167. Загорский В. С. Оценка структурных сдвигов налоговой системы Украины // В кн. : Налогообложение: проблемы науки и практики: Монография. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – С. – 18 – 31.

168. Загорский В. С. Оптимальное налогообложение: подходы и возможности. Налогообложение: проблемы науки и практики: Монография / В. С. Загорский, А. Н. Тищенко. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2007. – С. 12 – 28.

169. Загорский В. С. Особенности применения инструментов льготного налогообложения для стимулирования инноваций. – В кн. : Інновації: проблеми науки і практики – 2007 : Монографія / В. С. Загорський, Ю. Б. Иванов, А. С. Иванченко. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2007. – С. 90 – 106.

170. Занадворов В. С. Экономическая теория государственных финансов: Учебн. пособ. / В. С. Занадворов, М. Г. Колосницына. – М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. – 390 с.

171. Захожай В. Б. Система оподаткування та податкова політика: Навч. посібн. / В. Б. Захожай, Я. В. Литвиненко, К. В. Захожай, Р. Я. Литвиненко; [Під заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.

172. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.

173. Зюнькін А. Г. Фінансове право: Опорний конспект лекцій. – К. : МАУП, 1999. – 112 с.

174. Зяцьковський В. І. Податкова та бюджетна політика в системі інструментів державного регулювання відтворення капіталу підприємств. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К. : 2005. – 23 с.

175. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Навч. посібн. / Ю. Б. Иванов, К. В. Петросянц. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2007. – 272 с.

176. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.

177. Иванов Ю. Б. Механизмы налогового стимулирования инновационной деятельности предприятий / Ю. Б. Иванов, А. С. Иванченко. – Бизнес Информ. – 2005. – №9 – 10. – С. 81 – 89.

178. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: Учебн. пособ. / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 488 с.

179. Иванов Ю. Б. Оподаткування та інноваційна діяльність / В кн. : Інновації: проблеми науки і практики: Монографія. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2006. – С. 36 – 58.

180. Иванов Ю. Б. Податкова система : Підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
181. Иванов Ю. Б. Податкові важелі регулювання соціальної інфраструктури суб'єктів господарювання // В зб. : Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2008. – № 2. – С. 32 – 39.
182. Иванов Ю. Б. Податкові важелі стимулювання раціонального використання енергоресурсів / Ю. Б. Иванов, Н. О. Мотуз. – Економіка розвитку. – 2006. – № 2. – С. 48 – 53.
183. Иванов Ю. Б. Регулятивные инструменты сдерживающего характера в налоге на прибыль предприятий // В кн. : Налогообложение: проблемы науки и практики. – 2008. Монография. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2008. – С. 129 – 150.
184. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Ч. 1. Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні: Навч. посібн. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2004. – 416 с.
185. Иванов Ю. Б. Системы налогообложения зарубежных стран: Учебн. пособ. / Ю. Б. Иванов, Е. В. Давыскиба. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 224 с.
186. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: Учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 328 с.
187. Иванов Ю. Б. Стимулирование внедрения энергосберегающих технологий при помощи налога на прибыль / Ю. Б. Иванов, О. С. Кулигина. – Бизнес Информ. – 2008. – №3. – С. 101 – 105.
188. Иванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: Монографія / Ю. Б. Иванов, О. А. Єськов. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2007. – 328 с.
189. Иванов Ю. Б. Фактори, які впливають на вибір податкових пільг щодо стимулювання інноваційної діяльності / Ю. Б. Иванов, А. С. Иванченко. – В кн. : Проблеми фінансово-кредитного регулювання інноваційного розвитку виробничо-господарських структур: Монографія / За заг. ред. О. Є. Кузьміна, І. В. Алексєєва. – Львів: Вид. Національного університету "Львівська політехніка", 2007. – С.17 – 36.
190. Иванова Н. Г. Императивы бюджетной политики современной России. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – СПб., 2003. – 35 с.
191. Івашук І. О. Митні ініціативи в глобальному просторі: Монографія. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2007. – 304 с.
192. Институты: от заимствования к выращиванию. Опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений / Я. И. Кузьминов, В. В. Радаев, А. А. Яковлев, Е. Г. Ясин. – М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2005. – 83 с.
193. Іноземні компанії скаржаться на схему відшкодування ПДВ // <http://www.dw-world.de/dw/article/0,2144,2717907,00.html>
194. Кади Дж. Количественные методы в экономике. – М.: Мир, 1977. – 228 с.
195. Каламбет С. Розвиток податкового регулювання через систему пільг // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 3. – С. 31 – 33.

196. Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики : Учебн. пособ. для вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.

197. Карпова В. В. Термінологічне визначення податкової політики на макрорівні / В. В. Карпова, Н. В. Михасьова // Економіка розвитку. – 2006. – № 4. – С.32 – 33.

198. Кейнс Д. Общая теория занятости, процента и денег. Избранное. – М. : Эксмо, 2007. – 899 с.

199. Кириленко О. П. Імперативи місцевого оподаткування // Економіст. – 2000. – № 7. – С. 24 – 27.

200. Ковальчук К. Ф. Льготы как инструмент налогового регулирования. – В кн. : Налогообложение: проблемы науки и практики / Т. Ф. Ковальчук, Т. М. Рева. – 2008. Монография. – Харьков : ИД "ИН-ЖЭК", 2008. – С. 113 – 128.

201. Колесников К. М. Історія митної справи в Україні: Монографія / К. М. Колесников, О. В. Морозов, Г. М. Виноградов; [За ред. П. В. Пашка, В. В. Ченцова. – К. : Знання, 2006. – 606 с.

202. Корпоративный налог в сельском хозяйстве // <http://accounting-seminars.ru/clause/22936/2229/>.

203. Косенко Л. П. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. – К. : Основи, 1998. – 241 с.

204. Котенко Л. М. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності: Навч. посібн. / Л. М. Котенко, Г. М. Фадеєва / Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків, 2006. – 309 с.

205. Кофлан В. М. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: Монографія. – Ірпінь. – НАДПСУ, 2004. – 176 с.

206. Кофлан В. М. Правові аспекти місцевого оподаткування зарубіжних країн: Монографія. – Ірпінь, НАДПСУ, 2005. – 109 с.

207. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: Навч. посібн. – К. : Знання, 1999. – 487 с.

208. Кредісов А. І. Менеджмент для керівників / А. І. Кредісов, Є. Г. Панченко, В. А. Кредісов. – К. : Знання, 1999. – 556 с.

209. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.

210. Крисоватий А. І. Місцеві податки у США та особливості їх справляння / А. І. Крисоватий, В. І. Мельник // Фінанси України. – 1999. – №1. – С. 100 – 110.

211. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: Навч. посібн. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

212. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. – Вып. 1. – Петроград : Наука и школа, 1919. – 258 с.

213. Куцин Н. А. Современная теория и практика налогообложения / Н. А. Куцин, В. В. Калюжный, О. В. Мозенков, В. Д. Балыкин. – Харьков : Папир, 2001. – 512 с.

214. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : Учебник. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
215. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : В 6 т. Т. I: Генезис налогового регулирования : В 2 ч. Ч. 1. – Харьков : Легас, 2002. – 665 с.
216. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : В 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
217. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Харьков : Легас, 2005. – 600 с.
218. Лаврів М. Ю. Місцеві податки і збори як атрибут фінансової автономії органів місцевого самоврядування // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 197 – 205.
219. Лекарь С. Особливості розвитку податкової політики в Україні на сучасному етапі // Економіст. – 2005. – № 4. – С. 29 – 30.
220. Любимская А. Францию прокатали на "карусели" // <http://www.rbc-daily.ru/2006/12/14/world/255908>
221. Лютий І. О. Бюджетна політика і стабільність соціально-економічного розвитку України / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 3 – 12.
222. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / І. О. Лютий, А. Б. Дрига, М. О. Петренко. – К. : Знання, 2005. – 336 с.
223. Лютий І. О. Проблеми та перспективи спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / І. О. Лютий, М. В. Романюк // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 31– 38.
224. Мазур А. В. Митне регулювання: європейський вимір та новий міжнародний стандарт // Митна справа. – 2006. – №5 (47). – С. 17 – 24.
225. Майбуров И. А. Сущность и классификация налоговых льгот / В кн. : Налогообложение: проблемы науки и практики. – 2008 : Монография. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2008. – С. 93 – 112.
226. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения: Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности "Налоги и налогообложение" – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
227. Макконнелл Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика / Л. Макконнелл, С. Л. Брю ; [Пер. с 14-го англ. изд. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 972 с.
228. Математическое моделирование процессов налогообложения (подходы к проблеме) / Под ред. А. И. Орлова. – М. : Изд. ЦЭО Минобразования РФ, 1997. – 232 с.
229. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 364 с.
230. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. – К. : "Комп'ютерпрес", 2006. – 278 с.
231. Менделеев Д. И. Толковый тариф или исследования о развитии промышленности России в связи с ее общим таможенным тарифом 1891 г.: Сочинения в 25-и т. Т. 19. – Ленинград-Москва : Изд. АН СССР, 1950. – 956 с.

232. Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения / В кн. : Налогообложение : проблемы науки и практики. – 2007 : Монография. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2007. – с. 28 – 43.

233. Мерхо А. Влияние налогового протекционизма на развитие внешнеэкономической деятельности предприятий / А. Мерхо, Е. В. Давышкиба // Бизнес Информ. – 2006. – № 9. – С. 127 – 129.

234. Милль Дж. Ст. Основы политической экономии Т. 2 / Под ред. А. Г. Милейковского ; [Пер. с англ. – М. : Прогресс, 1980. – 480 с.

235. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение : Курс лекций. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 348 с.

236. Мищенко В. А. Налоги и налогообложение : Курс лекций. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 348 с.

237. Мігунова Л. Закон України "Про Державний бюджет України на 2007 рік" у коментарях фахівців ДПА України. Акцизний збір // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 1-2. – С. 33 – 36.

238. Мовшович С. М. Оценка избыточных тягот налогообложения в российской экономике / С. М. Мовшович, Г. А. Крупенина, М. С. Богданова. – М. : РПЭИ. Фонд "Евразия", 1999. – 35 с.

239. Моісеєнков В. Р. Місцеві податки і збори в системі місцевих бюджетів // Вісник податкової служби України. – 2004. – С. 26 – 29.

240. Монголова Н. В. Государственное регулирование в области налогообложения // Проблемы и перспективы макрорегулирования в условиях открытой экономики: сборник научных трудов / Под ред. Н. П. Лукьянчиковой, И. С. Шавкуновой. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2006. – С. 42 – 48.

241. Налоги: Учебн. пособ. / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин, С. В. Каламбет, О. А. Водолазская; [Под ред. В. В. Буряковского. – Днепропетровск : Роги, 1998. – 614 с.

242. Налоги : Учебник / Под ред. Д. Г. Черника. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 544 с.

243. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика – Пресс, 1998. – 608 с.

244. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Евстигнеева Е. Н. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2001. – 336 с.

245. Налоговое регулирование как эффективное средство ускорения развития экономики // Налоговые споры : теория и практика. – 2007. – № 4. – С. 2 – 8.

246. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

247. Налогообложение в развитых странах // <http://accounting-seminars.ru/clause/22940/2229/>.

248. Нижегородцев Р. М. Мировой финансовый кризис: причины, механизмы, последствия / Р. М. Нижегородцев, А. С. Стрелецкий. – М. : Книжный дом "ЛИБРОКОМ", 2008. – 64 с.

249. Новицький В. Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології // Фінанси України. 2007. – № 10. – С. 60-73.

250. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М. : Фонд экономической книги "Начала", 1997. – 180 с.

251. Ованесян Н. М. Механизм воздействия страхования на реализацию основных приоритетов социально-экономической политики // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2006. – Том 5.– № 2.– Ч. 2. – С. 226 – 230.

252. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету як домінанта фінансової стабільності держави // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 19 – 28.

253. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – М. : ООО "Издательство ЭЛПИС", 2003. – 944 с.

254. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Учение об обыкновенных доходах. – М. : Типография тов. И. Д. Сытина, 1908. – Вып. 1. – 530 с.

255. Омельянович Л. О. Податкова система : Навч. посібн. / Л. О. Омельянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова, Г. Є. Долматова, О. В. Веретеннікова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Донецьк, ДонДУЕТ, 2005. – 276 с.

256. Онищенко В. А. Місцеве самоврядування в країнах Східної Європи та СНД. – К., 1999. – 246 с.

257. Опарин В. М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины // В кн. : Налогообложение : проблемы науки и практики : Монография. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2006. – С. – 62 – 89.

258. Основи оподаткування: Навч. посібн. / Т. В. Калінеску, О. М. Антипов, Г. М. Бурлуцька, Т. М. Чернякова, М. М. Соловей, М. Б. Харківський; [Кер. авт. кол. і наук ред. проф. Т. В. Калінеску. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 416 с.

259. Основні напрямки бюджетної політики на 2007 рік // www.minfin.gov.ua

260. Основні показники розвитку підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності та малих підприємств // http://ukrstat.gov.ua/control/uk/localfiles/display/operativ/operativ2004/sze/opr/opr_u/opr2003-2006_u.htm. – Заголовок з екрану.

261. Основні показники розвитку підприємств-суб'єктів підприємницької діяльності та малих підприємств // http://ukrstat.gov.ua/control/uk/localfiles/display/operativ/operativ2008/sze/opr/opr_u/opr2007_u.htm.

262. Основні показники розвитку малих підприємств // <http://www.ukrstat.gov.ua>. – Заголовок з екрану.

263. Палкін Ю. І. Основи економічних знань / Ю. І. Палкін, А. С. Галчинський, П. С. Єщенко. – К. : Вища школа, 1998. – 475 с.

264. Паскачев А. Б. Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2004 г. / А. Б. Паскачев, В. А. Кашин. – М. : Изд-во экон.-правовой лит-ры, 2005. – 87 с.

265. Педь І. В. Специфічні непрямі податки в національних податкових системах країн світу // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – №4 (33). – С. 85 – 90.

266. Перов А. В. Налоги и налогообложение: Учебн. пособ. / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2003. – 635 с.

267. Петросянц К. В. Генезис налогообложения субъектов малого предпринимательства в Украине // Бизнес Информ. – 2007. – № 6. – С. 99 – 104.

268. Петти В. Трактат о налогах и сборах // Классика экономической мысли: Сочинения. – М. : Изд. ЭКСМО-Пресс, 2000. – С. 5 – 76.

269. Піхоцька О. М. Місцеві податки і збори у забезпеченні фінансової самостійності органів місцевого самоврядування // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 46 – 49.

270. Плужников І. О. Механізм формування державної бюджетної політики в Україні. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Суми, 2003. – 18 с.

271. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій; [За ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

272. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятченко; [За ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 404 с.

273. Полонський О. Ю. До історії митного оподаткування в Україні // Фінанси України. – 2004. – № 7. – С. 144 – 147.

274. Пономаренко В. С. Налоговое стимулирование научной и образовательной деятельности: реалии и перспективы / В. С. Пономаренко, Ю. Б. Иванов. – В кн. : Налогообложение: проблемы науки и практики. – 2008. Монографія. – Харьков : ИД "ИНЖЭК", 2008. – С. 129 – 150.

275. Портер М. Международная конкуренция / Под ред. В. Д. Щетинина; [Пер. с англ. – М. : Мжд. отношения, 1993. – 896 с.

276. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів. Наукове видання / Ю. Б. Иванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба, В. В. Карпова, Л. М. Карпов, І. А. Серова; [За заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Иванова. – Харків : ХНЕУ, 2006. – 240 с.

277. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Харків : ВД "ИНЖЕК", 2007. – 448 с.

278. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политика налогов: Учебн. пособ. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

279. Ревун В. І. Про реформування й модернізацію податкової системи // Фінанси України. – 2006. – № 6. – С.27 – 34.

280. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Антология экономической классики: В 2-х т. – Т.1. – М. : МП "Эконом", 1991. – 327 с.

281. Родионова И. А. Промышленность мира: территориальный сдвиг во второй половине XX в. : Монография. – М. : Московский лицей, 2002. – 368 с.

282. Рубинштейн Т. Б. ВТО практический аспект. – М. : Гелиос АРВ, 2004. – 528 с.

283. Рябошлик В. Новий "рецепт" ПДВ від БЮТ // www.epravda.com.ua

284. Сберегаев Н. А. Справочник по внешнеэкономической деятельности предприятий. – Калининград: Истра, 1999. – 227 с.
285. Свердан М. М. Ефективність оподаткування в умовах ринкової економіки // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 27 – 33.
286. Семенов Ю. И. Финансовое право: курс лекций. – М. : Компания "Спутник +", 2000. – 160 с.
287. Семко Т. В. Місцеві податки і збори як складові податкової системи / Т. В. Семко, М. В. Малько // Регіональні перспективи. – 2003. – № 9. – С. 20 – 22.
288. Сениця Г. Проект Податкового кодексу: акцизний податок // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 13. – С. 30 – 36.
289. Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподатковані та її реалізація у податкових системах: Монографія. – Київ-Хмельницький : Вид-во ХУУП, 2006. – 294 с.
290. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
291. Скрипник А. В. Государственное регулирование трансформационной экономики (аспекты моделирования): Монография. – Ирпень : Академия государственной налоговой службы Украины, 2002. – 312 с.
292. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М. : Эксмо, 2007. – 960 с.
293. Сміт А. Добробут націй: Дослідження про природу та причини добробуту націй / Пер. з англ. – К. : Port-Royal, 2001 – 594 с.
294. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М. : Сов. Энциклопедия, 1984. – 1600 с.
295. Соболев М. Н. Очерки финансовой науки. – 2-е изд. – Ленинград : Издательство "Пролетарий", 1926. – 346 с.
296. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
297. Соколовська А. Податкові пільги в Україні: Міфи та реальність // Вісник НБУ. – 2005. – № 9. – С.7-11.
298. Сорос Дж. Алхимия финансов. (Рынок, как читать его мысли) / Пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 416 с.
299. Сорос Дж. Криза глобального капіталізму / Пер. з англ. – К. : Основи, 1999. – 259 с.
300. Стеченко Д. М. Державне регулювання економіки. – К. : МАУП, 2000. – 176 с.
301. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. – М. : Изд-во МГУ : ИНФРА-М, 1997. – 720 с.
302. Стратегія енергозбереження в Україні: аналітично-довідкові матеріали. Т.1 : Загальні засади енергозбереження. – К. : Академперіодика, 2006. – 508 с.
303. Сунцова О. В. Оптимизация акцизного налогообложения (на примере предприятий пищевой промышленности) / О. В. Сунцова, В. И. Коротун. – Бизнес информ. – 2006. – № 9. – С. 69 – 71.

304. Сухарев О. С. Институциональная теория. Методологический эскиз. Кн. 1. – М.: ЗАО "Изд. "Экономика", 2007. – 516 с.

305. Сушальская Т. Под "хмельком" (особенности определения объекта обложения "хмельным сбором") // Бухгалтерия. – 2007. – № 14. – С. 56 – 59.

306. Тарангул Л. Л. Основні напрямки удосконалення законодавчої бази оподаткування місцевими податками і зборами // Економіст. – 2001. – № 3. – С. 18 – 22.

307. Твердохлебов В. Н. Местные финансы. – Одесса : Издательство А. А. Ивасенко. – 1919. – 304 с.

308. Твердохлебов В. Н. Новейшие финансовые проблемы (1914 – 1923 гг.). – Петроград : ACADEMIA, 1923. – 156 с.

309. Твердохлебов В. Н. Финансовые очерки. – Петроградъ : Типографія Р. Г. Шредера, 1916. – 168 с.

310. Терьохін С. Виступ на двадцять другому засіданні круглого столу "Безпека економічних трансформацій" – К., 26 лютого 2003 р. // <http://www.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/008.htm>

311. Терьохін С. Доповідь першого заступника голови Комітету з питань фінансів та банківської діяльності Верховної Ради України, голови Підкомітету з питань податків та митної справи. – К., 17 березня 2000 року.

312. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко. – Навч.-метод. посібн. – К. : Алерта, 2004. – 554 с.

313. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учебн. пособ. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2002. – 174 с.

314. Україна у цифрах 2006. Статистичний довідник. – К. : Консультант, 2007. – 240 с.

315. Финансовое право / Под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.

316. Финансы / В. М. Родионова, Ю. А. Вавилов, Л. И. Гончаренко ; [Под. ред. В. М. Родионовой. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 432 с.

317. Фінанси підприємств: Підручник / Керівник авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 460 с.

318. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. Т. 1 : Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. Чл.-кор.НАН України А. І. Даніленка. – К. : Фенікс, 2008. – 468 с.

319. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Донецьк, 2006. – 22 с.

320. Формування і функціонування бюджетної системи України: Монографія / С. О. Булгакова, О. Т. Колодій, Л. В. Єрмоленко ; [За заг. ред. А. А. Мазаракі. – К. : Книга, 2003. – 344 с.

321. Характеристика розвитку малого підприємництва в Україні за 2001-2004 роки // http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=59335&cat_id=59315. – Заголовок з екрану.

322. Ходов Л. Г. Основы государственной экономической политики: Учебник. – М. : Издательство БЕК, 1997. – 332 с.
323. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування в Україні // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 36 – 39.
324. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 383 с.
325. Чечетов М. В. Бюджетний менеджмент: навч. посібн. В 2-х ч. Ч. 1 / М. В. Чечетов, Н. Ф. Чечетова, А. Ю. Бережная. – Харьков : ВД "ИН-ЖЕК", 2004. – 560 с.
326. Щомісячний моніторинг виконання зведеного, державного і місцевих бюджетів України // www.afu.org.ua/data.
327. Эбрилл Л. Современный НДС / Л. Эбрилл, М. Кин, Ж.-П. Боден, В. Саммерс ; [Пер. с англ. – М. : Издательство "Весь Мир", 2003. – 274 с.
328. Юрій С. І. Бюджетна система України: Навч. посібн. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : НІОС, 2000. – 400 с.
329. Юрій С. І. Зарубіжний досвід оподаткування місцевими податками і зборами // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С. 74 – 79.
330. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : Учебник. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с.
331. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
332. Яковлев А. І. Спрямованість податкової системи на розвиток інновацій // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 105-108.
333. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн: довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К. : "МП Леся", 2004. – 480 с.
334. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : Учение о государственных доходах. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
335. Barzel Y. An Alternative Approach to the Analysis of Taxation // *Journal of Political Economy*. – 1987. – №84 (6). – P. 1177 – 1197.
336. *European Tax Handbook* / Juhani Kesti, L. L. M Editor. – Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – 754 p.
337. Russell, Thomas Garrett. Taxation and Product Quality New // *Journal of Political Economy*. – 1997. – № 105 (4). – P. 880 – 887.
338. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway. – Luxembourg: Office for Official Publication of the European Communities, 2007. – 454 p.
339. Williamson O. E. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead // *Journal of Economic Literature*. – 2000. – Vol. 38. – № 3. – P. 595 – 613.
340. <http://www.ukrstat.gov.ua> – Офіційний веб-сайт “Державний комітет статистики України”.
341. <http://www.customs.gov.ua> – Офіційний веб-сайт “Державної митної служби України”.
342. <http://wto.in.ua> – Сайт “Україна й Світова організація торгівлі”.
343. www.wto.org – Website “World Trade Organization”.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

РЕГУЛЯТИВНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Автори: **Іванов Юрій Борисович**
Тищенко Олександр Миколайович
Давискіба Катерина Володимирівна
Карпов Леонід Миколайович
Дорожкіна Ганна Миколаївна
Найденко Олексій Євгенович
Зима Ольга Григорівна
Грачов Олексій Володимирович
Ревенко Олена Вікторівна
Петросянц Каріне Вартанівна
Михасьова Надія Василівна
Мерхо Олександр
Віннікова Ольга Сергіївна

Відповідальний за випуск **Іванов Ю. Б.**

Відповідальний редактор **Сєдова Л. М.**

Редактор **Голінська О. Г.**

Коректор **Мартовицька-Максимова В. А.**

План 2009 р. Поз. №143-Н.

Підп. до друку Формат 60×90 1/16. Папір MultiCopy. Друк Riso

Ум.-друк. арк. Обл.-вид. арк. Тираж прим. Зам.№

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9-а
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк № 481 від 13.06.2001 р.

