

6. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI) / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140217&cat_id=3283

7. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження : матеріали наук.-практ. конф. / І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, О. О. Байбекова та ін. ; Голов. контрол.-ревіз. упр. України та ін. - К. : Піраміда, 2005. - 134 с.

8. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 31 груд. 2004 р. № 1777 // Офіц. вісн. України. - 2005. - № 1. - С. 33-34.

9. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 берез. 2006 р. № 361 // Офіц. вісн. України. - 2006. - № 13. - С. 147-148.

Анатолій Слюсар,

заступник голови ДПА в Черкаській області

Пріоритетні завдання вдосконалення спеціальних податкових режимів в Україні

У статті висвітлено пріоритетні сфери застосування спеціальних режимів оподаткування, зокрема мале і середнє підприємництво та інноваційна діяльність. Проаналізовано проблеми, що виникли при їх використанні в Україні, а також визначено напрями вдосконалення спеціальних режимів оподаткування в контексті проведення податкової реформи.

Ключові слова: спеціальний податковий режим, податкова система, податкова реформа, податкова пільга, спрощена система оподаткування.

In the article it is identified the main spheres in which the introduction of special tax regimes is top priority. They include small and medium enterprises and innovative activities. The author analyses the problems which have emerged with the special tax regimes in Ukraine. It is proposed the ways to improve them in the context of tax reform.

Key words: special tax regime, tax system, tax reform, tax preference, simplified system of taxation.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів для прямої підтримки галузей національної економіки все гостріше відчувається потреба у здійсненні сприятливої податкової політики для стимулювання інвестиційної активності підприємств, науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва. З цією метою в Україні вже запроваджено спеціальні податкові режими для окремих суб'єктів під-

приємництва, видів економічної діяльності, господарських операцій, технологічних парків та ін. При цьому спеціальні режими оподаткування набувають різних форм: зменшення податкової бази, застосування знижених ставок оподаткування, надання податкових кредитів, звільнення від сплати податків, спрощені системи оподаткування та звітності і т.ін. Водночас у цій сфері залишається велике коло проблем, що потребують теоретичного та практичного розв'язання під час проведення реформи системи оподаткування в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань. У вітчизняній науці та практиці немає однозначного розуміння сутності, цілей застосування та форм спеціальних податкових режимів. Наприклад, В.В.Скляр відносить їх до "неринкових механізмів державного регулювання економіки", хоча й визнає, що вони набули поширення у світовій і вітчизняній податковій політиці [7, с. 204]. У законодавстві України не існує нормативного визначення поняття "спеціальний податковий режим". Згідно з Господарським кодексом він розглядається як складова спеціальних режимів господарювання, встановлених для спеціальних (вільних) економічних зон [1, ст. 401].

У проектах Податкового кодексу, що наразі розглядаються, містяться статті або розділи, присвячені саме цим питанням. Так, в урядовому проекті Податкового кодексу питанням спеціальних режимів оподаткування відведений окремий розділ, однак тут не наводиться нормативне визначення цього терміна. У проекті Податкового кодексу, підготовленого народними депутатами М.Катеринчуком і К.Ляпіною (zareєстрований у Верховній Раді України за № 2215 від 14 березня 2008 р.), зазначається, що спеціальним податковим режимом є особливий порядок нарахування, сплати податків і зборів та податкової звітності. До спеціальних податкових режимів належать: спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва і особливий порядок оподаткування під час виконання угод про розподіл продукції [6], тобто в проекті не приділено достатньої уваги особливому режиму оподаткування, що встановлюється для технологічних парків, тощо та інших видів діяльності.

У цьому контексті актуальним завданням науки і практики державного управління мають стати узагальнення підходів до розгляду сутності поняття "спеціальний податковий режим" та його законодавче унормування.

Формулювання цілей (постановка завдання) статті. Метою статті є виявлення пріоритетних сфер застосування спеціальних режимів оподаткування, аналіз проблем, що виникли при їх використанні в Україні, а також визначення напрямів удосконалення цих режимів у контексті проведення податкової реформи.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових висновків. Становлення податкової системи в Україні

відбувалося в дуже складних умовах: нерозвиненості інституту податків за часів радянської адміністративно-командної системи, в якій податки і податкова політика виконували переважно соціально-політичні та обліково-розрахункові функції; відсутності на початковому етапі державотворення власної законодавчої бази, а згодом - постійного внесення змін у раніше прийняті нормативні акти з питань оподаткування; необхідності швидкого створення організаційно-управлінських та інформаційних структур податкової системи та ін. [2, с. 148-149]. По суті, в нашій країні процеси розбудови ринкової економіки та формування податкової системи як одного з її провідних інститутів відбувались водночас паралельно, і, слід визнати, значною мірою стихійно. Це зумовило головну особливість заходів, що вживалися, - домінування ситуативних чинників при прийнятті управлінських рішень, нехтування сутнісними принципами оподаткування на користь досягнення часто суперечливих поточних цілей державної політики або навіть і окремих господарських структур.

Під впливом цих та інших факторів вітчизняна податкова система на сьогодні є однією з найскладніших у світі. За оцінками експертів Міжнародної фінансової корпорації, Світового банку та компанії PriceWaterhouseCoopers, у 2009 р. Україна посідає передостаннє, 180-те місце серед 181 країни у рейтингу "Сплата податків"* [9, с. 9], що є складовою міжнародного рейтингу країн "Ведення бізнесу". Така позиція нашої держави наочно підтверджує потребу в якнайшвидшому реформуванні всіх компонентів вітчизняної системи оподаткування, включаючи і спеціальні режими оподаткування. Необхідність удосконалення останніх у процесі податкових реформ зумовлена комплексом причин.

По-перше, запровадження спеціальних податкових режимів в Україні не привело до очікуваного результату у вигляді прискореного інноваційного розвитку національної економіки, а стало скоріше способом ухилення від сплати податків.

По-друге, в умовах членства України у Світовій організації торгівлі (СОТ) деякі з існуючих спеціальних податкових режимів, якими встановлюються преференційні умови для вітчизняних виробників порівняно з іноземними, не узгоджуються з вимогами цієї міжнародної організації.

По-третє, спеціальні податкові режими, що діють в Україні, часто не відповідають стандартам міжнародних організацій та інтеграційних угруповань (зокрема Європейського Союзу (ЄС), Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)) щодо ідентифікації "шкідливих" по-

* Рейтинг "Сплата податків" складається на основі таких критеріїв, як: 1) час, необхідний компаніям для підготовки і здачі податкових звітів та перерахування податків; 2) кількість податкових платежів протягом року; 3) податкове навантаження, яке розраховується як відношення суми всіх податкових зобов'язань компанії (включаючи соціальні внески, що нараховуються на заробітну плату найманих працівників) до комерційних прибутків [9, с. 37].

даткових режимів, які спотворюють ефективне розміщення виробничих ресурсів між державами та призводять до "нездорової" податкової конкуренції.

Таким чином, перед Україною стоїть складне завдання щодо розробки таких спеціальних податкових режимів, які б не суперечили загальновизнаним світовим стандартам та виконували функції стимулювання розвитку національної економіки. Відповідно до цього існуючі спеціальні податкові режими вимагають удосконалення і вони мають відповідати пріоритетам і змінюваним умовам розвитку національної економіки. По-перше, постає потреба в обґрунтуванні цілей та розробці результативних показників запровадження спеціальних податкових режимів. По-друге, вони мають бути переглянуті та приведені у відповідність з вимогами СОТ, тобто необхідно скасувати пільги та преференції вітчизняним товаровиробникам, що створюють для них додаткові конкурентні переваги порівняно з іноземними компаніями. По-третє, реформуючи спеціальні податкові режими, потрібно брати до уваги згадані стандарти ЄС та ОЕСР щодо "шкідливих" податкових режимів. Останні набувають двох форм:

1) преференційних податкових режимів, які призводять до дискримінації іноземних компаній порівняно з національними, створюючи останнім більш сприятливі умови оподаткування;

2) преференцій окремим галузям або класам активів.

ОЕСР та ЄС активно координують свою політику в напрямі зменшення кількості преференційних податкових режимів. У 1998 р. ОЕСР встановила перелік режимів, ідентифікованих як шкідливі. Водночас ЄС визнала 66 шкідливих податкових режимів, які мають бути поступово ліквідовані на території спільного ринку [8]. До таких режимів згідно з критеріями, що застосовує ОЕСР, відносять такі, де:

1) взагалі відсутнє або нижче оподаткування однакових доходів;

2) недостатньо є прозорість податкової політики;

3) бракує достовірної інформації;

4) установлені особливі режими оподаткування для національних компаній [10, с. 3].

Як свідчить аналіз зарубіжного досвіду, найбільшого поширення у світі набули спеціальні режими оподаткування малих і середніх підприємств та інноваційної діяльності [9, с. 7]. При цьому податкові режими для малих і середніх підприємств не обов'язково передбачають нижчі ставки податків; для таких платників податків можуть пропонуватись додаткові послаблення і знижені вимоги до ведення обліку і подання звітності. У деяких країнах від малих і середніх підприємств, на відміну від великих компаній, не вимагається здійснення авансових податкових платежів [9, с. 59]. Пріоритетність податкового стимулювання розвитку малого і середнього бізнесу пов'язана з можливістю цього сектора позитивно впливати на вирішення

проблем зайнятості. Різні моделі спеціальних режимів оподаткування, що застосовуються у світі, є дієвим та ефективним важелем регулювання державою відносин з малим підприємництвом у напрямі конструювання в майбутньому розширеної бази оподаткування [3, с. 154].

В Україні ж застосування спрощеного режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва з урахуванням позитивних чинників (активізація підприємницької діяльності, створення нових робочих місць, стимулювання раціонального використання ресурсів, зменшення витрат на адміністрування податків) призвело до виникнення таких проблем: викривлення мотивації підприємницької діяльності, зокрема незацікавленості суб'єктів господарювання у зміні свого статусу як суб'єктів, що мають право використовувати спрощені системи оподаткування, що уповільнює їх розвиток та розширення обсягів діяльності, призводить до дроблення деяких середніх підприємств; використання суб'єктів малого підприємництва, що застосовують спеціальний режим оподаткування, у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, які працюють на загальному режимі оподаткування [5].

У ситуації підвищеного тиску на системи оподаткування в умовах світової фінансово-економічної кризи для багатьох країн, що проводили податкові реформи в останні роки, у тому числі і щодо спеціальних режимів оподаткування, основним месиджем стало забезпечення ефективності податкової системи як для держави, так і для платників податків [9, с. 3]. Тому в процесі реформування спеціальних режимів оподаткування в Україні вкрай важливо зважено підійти до перегляду існуючих преференцій та податкових послаблень.

Питанням реформування спеціальних режимів оподаткування приділяється значна увага в Концепції реформування податкової системи України, затвердженій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. Однак зі змісту Концепції зрозуміло, що її автори під спеціальним режимом оподаткування (спрощеною системою оподаткування) для малих підприємств у першу чергу мають на увазі знижені податки. Так, у Концепції зазначається, що "у країнах ЄС відсутні спрощені системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, натомість поширені інші форми їх державної підтримки:

- звільнення деяких підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності;
- запровадження спеціальних режимів сплати податку на додану вартість окремих підприємств (насамперед фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів);
- використання податків на оціночний дохід і мінімальних податків" [5].

На наш погляд, усі зазначені форми державної підтримки малих підприємств є різновидами спеціальних режимів оподаткування або їх елементами, якщо вони передбачають дві і більше податкові преференції порівняно з іншими платниками податків. Так, навіть у чинному Законі України "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків" визначається більший набір елементів спеціального режиму оподаткування. У законі вказується, що "спеціальний режим інноваційної діяльності - правовий режим, який передбачає надання державної підтримки щодо стимулювання діяльності технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств при реалізації проектів за пріоритетними напрямками діяльності технологічних парків" [4]. Податкові преференції, встановлені законом для технологічних парків, надаються їм у вигляді цільових субсидій. Зокрема, передбачається можливість видачі податкового векселя на суми податкового зобов'язання з податку на додану вартість при імпорті нових устаткування, обладнання та комплектуючих зі строком погашення на 720 календарних днів, а при імпорті матеріалів, які не виробляються в Україні, - зі строком погашення на 180 календарних днів.

Суму податку на прибуток, одержаний в процесі реалізації проектів технологічних парків, технологічні парки, їх учасники та спільні підприємства не перераховують до бюджету, а зараховують на свої спеціальні рахунки у такій пропорції: на спеціальні рахунки учасників технологічних парків та спільних підприємств, які є виконавцями проектів технологічних парків - 50%, решта 50% - на спеціальний рахунок керівного органу відповідного технологічного парку. Крім того, технологічні парки мають право застосовувати прискорену амортизацію для задіяних у проекті основних фондів, а також встановлюється щорічна 20-відсоткова норма прискореної амортизації основних фондів груп 3 та 4 [4].

На наш погляд, зазначені елементи спеціального режиму оподаткування для технологічних парків можуть застосовуватись і до інших суб'єктів господарювання, що реалізують інноваційні проекти. Таким чином, при реформуванні спеціальних податкових режимів оподаткування в Україні основний акцент має бути зроблений на підвищенні їх стимулюючого потенціалу для розвитку підприємництва, переважно інноваційної діяльності. З цією метою у програмах податкової реформи доцільно передбачити таке:

- застосування прискореної амортизації при впровадженні пріоритетних інноваційних технологій;
- надання податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для суб'єктів господарювання, які реалізують інноваційні проекти;
- збереження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва;
- удосконалення порядку ведення спрощеного бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. У процесі подальшого вдосконалення податкового законодавства мають бути систематизовані та узагальнені нормативно-правові акти, що регулюють встановлення спеціальних податкових режимів, проведена кодифікація норм чинних податкових законів та спрощене їх виклад, вжиті заходи щодо адаптації податкового законодавства України до принципів, директив і угод ЄС, ОЕСР та СОТ.

При остаточному доопрацюванні і прийнятті будь-якого з проектів Податкового кодексу потрібно сформулювати чітке нормативне визначення терміна "спеціальний режим оподаткування" та передбачити всі форми, у яких можуть встановлюватись спеціальні режими оподаткування.

Подальші наукові дослідження доцільно зосередити на визначенні пріоритетних сфер (видів економічної діяльності) запровадження спеціальних податкових режимів з огляду на цілі державного регулювання економіки та міжнародні норми і стандарти у цій сфері. Актуальною видається розробка системи показників оцінювання ефективності запровадження спеціальних податкових режимів.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV (із зм. і доп.) // Офіц. вісн. України. - 2003. - № 11. - Ст. 462.
2. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. - К. : НДФІ, 2004. - 712 с.
3. Дрига С. Г. Еквівалентність мінових відносин між державою та платниками податків / С. Г. Дрига // Наук. вісн. Нац. ун-ту держ. податков. служби України (економіка, право). - 2008. - № 2 (41). - С. 149-155.
4. Закон України про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків // Офіц. вісн. України. - 1999. - № 32. - Ст. 57.
5. Концепція реформування податкової системи України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лют. 2007 р. № 56-р // Офіц. вісн. України. - 2007. - № 13. - Ст. 481.
6. Проект Податкового кодексу України, реєстр. № 2215 від 14.03.2008 р. - Режим доступу : http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=31993
7. Сідляр В. В. Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф., 2008 р. - Ірпінь : [б.в.], 2008. - С. 204-207.
8. Bucovetsky, Sam; Haufner, Andreas. Preferential tax regimes with asymmetric countries // National Tax Journal. - Dec. 2007. - Режим доступу : <http://www.entrepreneur.com/tradejournals/article/175523987.html>
9. Paying Taxes 2009. The global picture / International Finance Corporation, The World Bank, PriceWaterhouseCoopers, 2009. - 100 p. - Режим доступу : http://www.doingbusiness.org/documents/paying_taxes_2009.pdf
10. The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries / OECD, Centre for Tax policy and Administration. - 6 p. - Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>