

3. Лук'яненко Д. Стратегії глобального управління / Д. Лук'яненко, Т. Кальченко // Міжнар. екон. політика. - 2008. - № 8-9. - С. 5-41.
4. Международный валютный фонд. Годовой отчёт 2009. Преодоление глобального кризиса / Междунар. валют. фонд. - Вашингтон, 2010. - 81 с.
5. Поручник А. Формування інституційних передумов системи глобального управління / Анатолій Поручник, Юлія Гайдай // Міжнар. екон. політика. - 2008. - № 8-9. - С. 42-77.
6. Addressing Information Gaps : IMF Staff Position Note / [R. Barry Johnston, Effie Psalida, Phil de Imus and others]. - Washington : International Monetary Fund, March 26, 2009. - 27 p.
7. FSB member institutions / Financial Stability Board [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.financialstabilityboard.org/about/fsb_members.htm
8. Principles Regarding Cross-Border Supervisory Cooperation : Final Report / Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions, May 2010. - 54 p.
9. Report of the High-Level Group on Financial Supervision in the EU chaired by Jacques de Larosiere / The de Larosiere Group, Brussels, 25 February 2009. - 86 p. - Режим доступу : http://www.esrb.europa.eu/shared/pdf/de_larosiere_report_en.pdf?b5c069d57cd18ce2065ddce1cb77b5d8
10. Review of the Differentiated Nature and Scope of Financial Regulation. Key Issues and Recommendations / The Joint Forum of Basel Committee on Banking Supervision, International Organization of Securities Commissions and International Association of Insurance Supervisors. - Bank for International Settlements, January 2010. - 124 p.
11. Shaping the New Financial System / [Jose Vinals, Jonathan Fiechter, Ceyla Pazarbasioglu and others] ; International Monetary Fund, Monetary and Capital Markets Department. - October 3, 2010. - 30 p.

Анатолій Слюсар,
*аспірант кафедри управління
національним господарством НАДУ*

Нормативно-правові засади застосування спеціальних податкових режимів: новації Податкового кодексу

У статті проаналізовано нормативно-правові аспекти застосування спеціальних податкових режимів: спрощеної системи оподаткування та звітності; фіксованого сільськогосподарського податку; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої когенераційними установками; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Ключові слова: спеціальні податкові режими, Податковий кодекс, спрощена система оподаткування та звітності, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок.

In the article it is analyzed the legislative aspects of special tax regimes' application such as simplified system of taxation and reporting, flat-sum agricultural tax, duty in form of surcharge to the base price on electrical and heating energy excluding electrical energy produced by cogeneration plants, duty in form of surcharge to the base price on natural gas for all property forms' consumers.

Key words: special tax regimes, Tax code, simplified system of taxation and reporting, single tax, flat-sum agricultural tax.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Важливе місце в арсеналі податкових регуляторів економічного розвитку відводиться спеціальним режимам оподаткування як високодієвим інструментам державного впливу на економіку. Спеціальні податкові режими характеризуються певною динамічністю, оскільки найчастіше запроваджуються шляхом внесення змін до чинного законодавства або прийняття окремих податкових законів [4].

В Україні до прийняття Податкового кодексу застосування спеціальних режимів оподаткування регулювалось окремими нормативно-правовими актами. У прийнятому в грудні 2010 р. Податковому кодексі України спеціальним податковим режимам присвячено розділ, в якому в окремих главах регламентовано порядок застосування фіксованого сільськогосподарського податку; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої когенераційними установками; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності [6]. З грудня 2012 р. до відповідних статей Податкового кодексу вже тричі вносились зміни.

Разом з тим гл. 1 "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності цього розділу" була ухвалена лише 4 листопада 2011 р. шляхом прийняття Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" [7]. У березні 2012 р. до цього закону також було внесено зміни. Таким чином, спеціальні податкові режими перебувають у процесі становлення, а тому ретельного осмислення потребують сутнісні зміни, що відбулись останнім часом у цій сфері, які надалі визначатимуть застосування цього інструментарію державного регулювання національної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань. Дослідження з питань застосування спеціальних податкових режимів в основному акцентують увагу на причинах, перевагах наслідках їх запровадження. Так, загальноприйнятою є думка, що головною причиною введення спро-

щеної системи оподаткування була необхідність стимулювання прискореного розвитку малого підприємництва та складність загальної системи оподаткування [5, с. 78]. Крім того, вагомими мотивами запровадження спеціальних податкових режимів з боку держави є сприяння детінізації економіки, стимулювання економічної діяльності й ефективного використання наявних ресурсів, зниження витрат на адміністрування податків і зборів як для фіскальних органів, так і для підприємницького сектору [3, с. 118]. Разом з тим серед науковців неоднозначно оцінюється ефект від запровадження спеціальних податкових режимів. Зазначається, що створення широкого спектра спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку в Україні супроводжувалось наданням необґрунтовано масштабних податкових пільг, які не підкріплювалися еквівалентними інвестиційними зобов'язаннями [2, с. 311].

Важливою ознакою наукових праць вітчизняних дослідників є також розгляд окремих спеціальних податкових режимів, акцентування на їх особливостях. Так, розглядаються особливості оподаткування в спеціальних економічних зонах та на територіях пріоритетного розвитку [2], основні ознаки спрощеної системи оподаткування [5], оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства [9] та ін. Лише в небагатьох публікаціях [3; 8; 11] спеціальні податкові режими розглядаються комплексно.

У зв'язку з кардинальними змінами в правовому регулюванні спеціальних податкових режимів внаслідок прийняття Податкового кодексу України та наступних поправок до нього в науковій літературі на сьогодні відсутні комплексні дослідження сутнісних характеристик спеціальних податкових режимів, які функціонують в Україні, наслідків їх застосування з точки зору бюджетних надходжень та впливу на економічну активність платників податків.

Формулювання цілей (постановка завдання) статті. У статті ставиться завдання проаналізувати нормативно-правові аспекти застосування спеціальних податкових режимів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових висновків. Термін "спеціальний податковий режим" є новелою податкового законодавства, введеною Податковим кодексом України [11, с. 107]. Спеціальні податкові режими запроваджуються поряд із загальним режимом оподаткування, який діє для всіх платників податків. Однак, як зазначає В.Теремецький, загальна частина Податкового кодексу не містить визначення поняття "загальний режим оподаткування" чи "загальна система оподаткування". Під загальним режимом оподаткування учений розглядає сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових зобов'язань осіб щодо загальнодержавних та

місцевих податків і зборів, які стягуються як на всій території країни, так і в її окремих адміністративно-територіальних утвореннях [11, с. 108]. Таким чином, спеціальні податкові режими встановлюються відповідно до Податкового кодексу України як альтернатива застосуванню загальної системи оподаткування за наявності відповідних підстав і за бажанням платника податків.

Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу під спеціальним податковим режимом розуміється система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Випадки та порядок встановлення спеціальних податкових режимів визначаються виключно Податковим кодексом, що унеможлиблює запровадження їх іншими нормативно-правовими актами [6, ст. 11]. Ці положення можна оцінювати позитивно, оскільки вони не дозволяють використовувати цей інструмент державного регулювання економіки в кон'юнктурних цілях чи лобістських інтересах окремих груп підприємців.

Як зазначалось, перелік спеціальних податкових режимів визначено в розділі XIV Податкового кодексу. Ці режими закріплюють особливий порядок обчислення та сплати податків та зборів у відповідний податковий період, який застосовується у випадках та порядку, встановлених податковим законодавством. Разом з тим у ньому містяться ст. 209 та 210, якими визначається спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства (ст. 209) та спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату (ст. 210), які входять до складу розд. V "Податок на додану вартість" [6]. Як справедливо вказують деякі науковці, така неоднозначність норм Податкового кодексу створює плутанину в питаннях включення до спеціальних податкових режимів тих чи інших складових [11, с. 109].

Таким чином, у Податковий кодекс уже закладена певна суперечність. Спеціальні податкові режими, визначені в розд. XIV Податкового кодексу, переважно можна розглядати як альтернативу загальній системі оподаткування, їх застосування передбачає звільнення від сплати кількох податків або їх заміну одним податком, тоді як спеціальні режими оподаткування, передбачені ст. 209 та 210, виступають альтернативними по відношенню до оподаткування податком на додану вартість, тобто передбачаються певні пільгові умови нарахування та сплати тільки цього податку. На наш погляд, усі спеціальні податкові режими мають бути визначені в розд. XIV Податкового кодексу, незалежно від кількості податків та зборів, за якими встановлюються особливі умови нарахування та сплати.

Розглянемо більш детально особливості спеціальних податкових режимів, передбачених розд. XIV Податкового кодексу. Гл. 1 цього розділу визначає правові засади застосування спрощеної системи оподаткування,

обліку та звітності, а також справляння єдиного податку. Відповідно до ст. 291 спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [6, ст. 291]. Аналіз норм ст. 291-300 показує, що основними характеристиками спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є добровільність (платник податку самостійно обирає спрощену систему оподаткування, якщо відповідає встановленим вимогам та реєструється платником єдиного податку), альтернативність загальній системі оподаткування (платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування та сплати загальнодержавних чотирьох податків та двох обов'язкових зборів), диференційований підхід до окремих категорій платників податків.

Податковий кодекс визначає шість груп платників єдиного податку залежно від статусу (юридична особа чи фізична особа-підприємець), видів здійснюваної економічної діяльності, використання найманої праці та кількості найманих працівників, обсягу доходу за календарний рік. Для кожної групи платників єдиного податку встановлюються ставки єдиного податку та визначається податковий (звітний період) (див. таблицю).

Податковим кодексом визначено види економічної діяльності, здійснення яких не дає права платникам податків застосовувати спрощену систему оподаткування та звітності. Це передовсім високоприбуткові види діяльності. Таким чином, законодавець створює сприятливі умови ведення бізнесу для менш прибуткових видів господарської діяльності. Крім того, Податковим кодексом встановлюються також особливі умови віднесення до тієї чи іншої групи платників єдиного податку підприємців, які провадять певні види господарської діяльності. Так, фізичні особи - підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння, включають до третьої або п'ятої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для таких груп [6, ст. 291].

Важливою новацією Податкового кодексу є те, що єдиний податок включений до переліку місцевих податків і зборів. Зміна порядку його справляння та ставок дала відчутний фінансовий ефект. Так, за результатами I кварталу 2012 р. надходження від єдиного податку зросли на 55,7% порівняно із відповідним періодом минулого року [1, с. 64].

Для сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%, Податковим кодексом передбачена можливість

**Ознаки груп платників єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України
(складено на основі: [6])**

Група платників єдиного податку	Статус платника єдиного податку	Використання праці найманих осіб	Види економічної діяльності	Обсяг доходу протягом календарного року	Ставка єдиного податку	Податковий (звітний) період
Перша група		Не використовують працю найманих осіб	Здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню	Не більше 150 тис. грн	Від 1 до 10% розміру мінімальної заробітної плати*	Календарний рік
Друга група	Фізичні особи - підприємці	Не використовують працю найманих осіб або кількість найманих осіб не перевищує 10 осіб	Здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	Не більше 1 млн грн	Від 2 до 20% розміру мінімальної заробітної плати	
Третя група		Не використовують працю найманих осіб або кількість найманих осіб не перевищує 20 осіб		Не більше 3 млн грн	3% доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 5% доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	Календарний квартал
Четверта група	Юридичні особи	Середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб	Будь-які види економічної діяльності, крім визначених у пункті 5 статті 291, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування та звітності	Не більше 5 млн грн	7% доходу - у разі сплати податку на додану вартість; 10% доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку	
П'ята група	Фізичні особи - підприємці	Не використовують працю найманих осіб або кількість найманих осіб не перевищує 20 осіб		Не більше 20 млн грн		
Шоста група	Юридичні особи	Середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб		Не більше 20 млн грн		

* Конкретний розмір ставки єдиного податку встановлюється в зазначених межах сільськими, селищними та міськими радами для платників податку, зареєстрованих у відповідному селі, селищі та місті.

сплати *фіксованого сільськогосподарського податку* [6, ст. 301]. Об'єктом оподаткування у цьому випадку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди [6, ст. 302]. Ставки податку встановлюються залежно від категорії (типу) земель, їх розташування у відсотках від бази оподаткування, яка визначається за результатами нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь. Податковим (звітним) періодом для платників фіксованого сільськогосподарського податку є календарний рік. Сплата податку проводиться щомісяця у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: у I кварталі - 10%; у II кварталі - 10%; у III кварталі - 50%; у IV кварталі - 30% [6, ст. 306]. Платники фіксованого сільськогосподарського податку звільнюються від сплати податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності) [6, ст. 307].

Таким чином, особливостями фіксованого сільськогосподарського податку як спеціального податкового режиму є заміна обов'язку сплати чотирьох податків і зборів одним податком; наявність специфічних обставин, що дають підстави застосовувати такий податковий режим; незалежність розміру податку від результатів господарської діяльності. Також важливою характеристикою цього податкового режиму є врахування сезонності виробництва сільськогосподарської продукції [10, с. 653].

Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої когенераційними установками, сплачують оптові постачальники та виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії, та теплової енергії [6, ст. 310]. Об'єктом оподаткування в цьому випадку є вартість відпущеної електричної енергії без урахування податку на додану вартість [6, ст. 311]. Ставка податку встановлена в розмірі 3% від об'єкта оподаткування [6, ст. 312]. Для виробників електричної енергії на малих гідроелектростанціях передбачена можливість спрямування коштів у розмірі збору на будівництво нових та реконструкцію і модернізацію діючих малих гідроелектростанцій [6, ст. 313]. Однак, на відміну від попередніх спеціальних податкових режимів, цей збір встановлюється не замість сплати кількох обов'язкових податків і зборів, а на додаток до загальних податкових зобов'язань платника податку. Тобто цей спеціальний податковий ре-

жим передбачає, навпаки, збільшення податкового навантаження на осіб, які здійснюють відповідний вид господарської діяльності.

Такі ж самі ознаки характерні і для збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, обов'язок щодо сплати якого встановлений для суб'єктів господарювання та їх відокремлених підрозділів, які провадять діяльність із постачання природного газу споживачам на підставі укладених з ними договорів [6, ст. 314]. Об'єктом оподаткування збором є вартість природного газу в обсязі, відпущеному кожній категорії споживачів [6, ст. 315]. Ставки збору встановлені в розмірі 4% на обсяги природного газу, що постачається для населення, та 2% - на обсяги газу, що постачається іншим категоріям споживачів [6, ст. 316].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Представлений у статті розгляд нормативно-правового регулювання питань застосування спеціальних податкових режимів в Україні показує, що специфічними ознаками цього інструменту державного регулювання економіки є запровадження не лише з метою стимулювання економічної активності певних платників податків, а й збільшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом та постачанням електричної енергії, а також постачанням природного газу. Стимулюючий характер властивий лише двом спеціальним податковим режимам: спрощеній системі оподаткування та звітності і фіксованому сільськогосподарському податку. Ці податкові режими передбачають заміну сплати кількох загальнообов'язкових податків і зборів одним податком, таким чином суттєво зменшується податкове навантаження на відповідних платників податків. Для цих спеціальних податкових режимів також встановлена добровільність їх застосування платниками податків.

У статті порушено лише нормативно-правові аспекти застосування спеціальних податкових режимів відповідно до Податкового кодексу України. Подальшого розроблення потребує система результативних показників, методів оцінки вигод та витрат внаслідок запровадження спеціальних податкових режимів.

Список використаних джерел

1. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-березень 2012 року / [І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко та ін.] ; ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи в Україні (ЗМФІ-ІІ) впровадження", USAID. - К., 2012. - 83 с. - Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/2012/Monthly%20monitoring/Qu/!KV_I_2012_Monitoring_ukr.pdf

2. *Іванович І. Ю.* Спеціальні податкові режими: стимулюючий потенціал та фіскальні загрози / І. Ю. Іванович, О. В. Власюк // Сталий розвиток економіки : всеукр. наук.-виробн. журн. - 2012. - № 3 (13). - С. 310-314.

3. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / А. Кізіма, І. Кушнірик // Галиц. екон. вісн. - 2009. - № 1. - С. 117-127.
4. Колосова Е. Н. Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов [Электронный ресурс] / Е. Н. Колосова // Электронный журнал "Исследовано в России". - Режим доступа : <http://zhurnal.aperelearn.ru/articles/2004/149.pdf>.
5. Орлова В. О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В. О. Орлова // Сталий розвиток економіки : всеукр. наук.-виробн. журн. - 2012. - № 3 (13). - С. 78-81.
6. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI (із змін. і доповн.) [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20120815>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 4 листоп. 2011 р. № 4014-VI (із змін.) [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4014-17/print1350316432280939>.
8. Сарана С. В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С. В. Сарана // Фінансове право. - 2011. - № 4 (18). - С. 15-18.
9. Сарана С. В. Спеціальний податковий режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права : електрон. наук. фах. вид. - 2012. - № 1. - С. 860-866. - Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12ccvgr.pdf>.
10. Сарана С. В. Фіксований сільськогосподарський податок як спеціальний податковий режим [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права : електрон. фах. вид. - 2011. - № 4. - С. 651-656. - Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11ccvcre.pdf>.
11. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В. І. Теремецький // Право і Безпека : наук. журн. - 2011. - № 5 (42). - С. 106-111.

Тетяна Стадниченко,
*аспірант кафедри управління
національним господарством НАДУ*

Ризики в діяльності недержавних пенсійних фондів та шляхи їх мінімізації

У статті розглянуто ризики в діяльності недержавних пенсійних фондів в Україні та загрози, які вони несуть розвитку недержавного пенсійного забезпечення.