

СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Резюме. Розглянуто класифікацію інструментів податкового регулювання в Україні. Охарактеризовано доцільність функціонування такого інструменту податкового регулювання як спеціальні податкові режими у вітчизняній практиці господарювання. Визначено позитивні та негативні сторони спеціальних податкових режимів на території України, як на сьогоднішній день, так і у ретроспективі.

The summary. The classification of tax regulation instruments in Ukraine is considered. Also the expedience of functioning such tax regulation instruments are characterized as special tax orders in domestic practice of managing. Positive and negative features of action of special tax veclecs in Ukraine are determined as nowadays so for retrospective.

Ключові слова. оподаткування, податкове регулювання, режими оподаткування, система оподаткування.

Вступ. Одним з найбільш мобільних елементів податкового механізму є податкове регулювання, основою якого є система економічних засобів оперативного втручання у хід виконання податкових зобов'язань.

Податкове регулювання це заходи впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування тощо.

Соціально – економічна сутність і мета податкового регулювання обумовлені регулюючою функцією системи оподаткування. Відповідно цей процес є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності методів, які використовуються та стану реальної економіки держави.

Аналіз останніх досліджень. Серед наукових досліджень практики податкового регулювання в Україні необхідно виділити праці таких вчених – економістів як Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Карпової, Я. Литвиненка та інші. Однак у роботах згаданих вчених не приділена належна увага питанням практичного застосування певних інструментів податкового регулювання в Україні.

Постановка завдання. Метою статті є з'ясування ролі і значення спеціальних режимів оподаткування як одного з інструментів податкового регулювання.

Результати досліджень. Регулююча функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних інструментів вбудованих у систему оподаткування.

З погляду характеру їх дії, інструменти податкового регулювання можуть класифікуватись наступним чином: системні, комплексні та локальні [3, с. 764].

До інструментів системного характеру відносяться засоби податкового регулювання, вбудовані у систему оподаткування, а саме: загальний рівень оподаткування, структура діючої у країні системи оподаткування і альтернативні системи оподаткування.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, що створює спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них відносяться: спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною і галузевою ознакою.

Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, що визначається вибраним сполученням елементів податку й відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань. Ця група засобів податкового регулювання включає у себе наступні інструменти: інструменти, пов'язані з об'єктом оподаткування, визначення складу платників податків і принципи встановлення та розмір ставки податку.

Спеціальні податкові режими у викладі Латипової Д. В.,- це вид пільг, що включає режими, які встановлюються для окремих груп податкоплатників, передбачають особливий пільговий режим оподаткування і включають у себе:

1. Спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва.
2. Систему оподаткування у закритих адміністративно – територіальних утвореннях.

3. Систему оподаткування при виконанні договорів концесії і угод про розподіл продукції.

4. Систему оподаткування для сільгоспвиробників.

5. Систему оподаткування у вигляді єдиного податку для окремих видів діяльності [5, с. 22 - 24].

В інших джерелах вказується, що класифікація податкових пільг за обсягом охоплення платників включає у себе пільги щодо підтримки окремих підприємств та галузей економіки і пільги щодо підтримки окремих територій та економічних зон [7, с. 29].

Розглянемо функціонування такого інструменту податкового регулювання як спеціальні податкові режими у вітчизняній практиці оподаткування.

До спеціальних податкових режимів в Україні відносяться альтернативні системи оподаткування, та, зокрема: фіксований сільськогосподарський податок з юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, спрощена система оподаткування, обліку й звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Перша із цих систем носить галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників.

Друга й третя - спрямовані на стимулювання розвитку малого підприємництва й рішення на цій основі комплексу соціальних і економічних проблем.

Системний характер цих інструментів податкового регулювання проявляється в тому, що у випадку їх застосування принципово змінюється структура податкових платежів платників і об'єкти оподаткування. Альтернативні системи оподаткування, крім сприяння детінізації економіки, 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 росту обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів. Друга - це дерегулювання підприємницької діяльності, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів і 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 прийнятті рішення про перехід на ту або іншу альтернативну систему.

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

Альтернативні системи оподаткування, як і будь-яке економічне явище, не є однозначно позитивними як з погляду інтересів держави, так і з погляду інтересів суб'єктів малого підприємництва. У порівнянні зі звичайною системою оподаткування, вони мають як певні переваги, так і деякі недоліки, які необхідно враховувати при законодавчому їх коригуванні й при прийнятті платником рішення щодо їхнього застосування.

До основних переваг альтернативних систем оподаткування (які, власне, і викликали їх появу), з погляду загальнодержавних інтересів, відносяться:

- структурні зміни у валовому національному продукті на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку діючих і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;

- розвиток конкурентного середовища й демонополізація економіки;

- збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг по тим податковим платежам, які замінюються альтернативним податком);

- вивільнення значної частини господарських операцій з тіньового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження й спрощення процедурних питань при застосуванні альтернативних систем;

- зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами й державними цільовими фондами;

- спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що

Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів

сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування;

- зменшення обсягу бартерних операцій (для спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності юридичних осіб - суб'єктів малого підприємництва), що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;

- поліпшення соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць і розвитку самозайнятості;

- сприяння формуванню середнього класу, що спрямовано на зниження гостроти проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

Зворотнім боком цих системних інструментів податкового регулювання є недоліки, які мають альтернативні системи оподаткування з позицій інтересів держави:

- певне зниження можливостей і ефективності податкового регулювання економіки за рахунок зменшення кількості податків а, відповідно, і об'єктів оподаткування;

- ризик недоодержання податкових надходжень до бюджету при погіршенні загальноекономічної кон'юнктури у зв'язку зі зміною структури податкових платежів. Основний акцент при спрощеній системі оподаткування переноситься на виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рахунок відмови від основних прямих (податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб), частини непрямих (ПДВ) і майнових (плата за землю) податків;

- зменшення надходжень із такого “звичайного” джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції, внаслідок зменшення кількості перевірок і кількості податків, які сплачуються при звичайній системі оподаткування.

З погляду платника податку, до переваг альтернативних систем оподаткування можуть бути віднесені: можливість самостійного й свідомого вибору однієї з альтернативних систем оподаткування, що збільшує ступінь їх свободи у виборі стратегії розвитку й у прийнятті господарських рішень; зменшення податкового навантаження; скорочення форм податкової звітності й спрощення податкового обліку, що сприяє зниженню непродуктивних витрат; зменшення ймовірності порушень податкового законодавства й застосування фінансових санкцій.

До негативних факторів, які можуть утримувати суб'єктів підприємницької діяльності від застосування альтернативних систем потрібно віднести такі, як: наявність численних внутрішніх суперечностей нормативно-правової бази альтернативних систем і її неузгодженість з іншими законодавчими актами в сфері оподаткування (що призводить до наявності різних трактувань тих самих норм); нечіткість визначення сфери застосування альтернативних систем оподаткування; можливість (при наявності певних умов) збільшення податкових платежів, у порівнянні зі звичайною системою оподаткування; тимчасовий характер альтернативних систем, що не дозволяє реалізувати довгострокову стратегію підприємницької діяльності; відсутність законодавчого врегулювання деяких істотних аспектів застосування альтернативних систем, зокрема специфіки оподаткування в перехідних періодах.

Стимулюючий характер фіксованого сільськогосподарського податку виявляється в його специфічних рисах, які обумовлюють принципи відмінності від звичайної системи оподаткування.

1. Порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва, що, безумовно, є принциповим для даної категорії платників. Основне податкове навантаження при сплаті податку в грошовій формі доводиться на другу половину року .

2. Об'єкт і база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників. Розмір виручки від реалізації сільгосппродукції й доходи від інших видів діяльності, а також розмір одержуваного прибутку не впливають на податкові зобов'язання платника. Саме цей момент забезпечує ефективне стимулювання розвитку сільгосптоваровиробників і поліпшення їхніх фінансових результатів за рахунок раціонального використання сільськогосподарських земель. На суму податкових зобов'язань впливають тільки два фактори: площа земельних ділянок і грошова оцінка одиниці площі. І перший, і другий з них у більшості випадків залишаються незмінними протягом

тривалого періоду, що створює стабільні умови господарювання й виправдовує назву цієї альтернативної системи оподаткування.

3. На відміну від всіх інших альтернативних систем оподаткування фіксований сільгосподаток не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності. Єдиною вимогою є те, що питома вага виторгу від реалізації власної сільгосппродукції й продуктів її переробки у валовому доході платника повинна перевищувати 75%, а які доходи будуть формувати іншу частину валового доходу - визначається самим платником.

4. Істотно скорочується число податків, які підлягають сплаті. Фіксований податок сплачується в рахунок 11 загальнодержавних і одного місцевого податків і зборів. Позитивним наслідком цього є відповідне скорочення податкової звітності й концентрація строків погашення податкових зобов'язань, що дозволяє більш ефективно використовувати наявні оборотні кошти. Крім того, значно зменшується ймовірність помилок при складанні звітності, а відповідно, ймовірність застосування податкових санкцій і адміністративних штрафів.

5. Відсутність обмежень щодо обсягів діяльності, які встановлені для інших альтернативних систем оподаткування, обумовлює стимулювання розвитку всіх сільгосптоваровиробників, які підпадають під визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку незалежно від того, чи відносяться вони до малих, середніх, або великих суб'єктів господарювання.

6. Застосування фіксованого сільськогосподарського податку практично знімає проблему необхідності ведення окремого податкового обліку. Сума податку може бути обчислена прямим множенням площі сільськогосподарських угідь на відповідну податкову ставку, що значно спрощує процедуру складання розрахунку. А визначення кількісного критерію платника податків базується на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, застосування фіксованого сільськогосподарського податку є досить привабливим, і насамперед, для рентабельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя.

До спеціальних режимів оподаткування для певних груп платників можна віднести:

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

Усього у світовому економічному просторі існує понад 25 різновидів і функціонує близько 2000 вільних економічних зон. Перше місце за кількістю вільних економічних зон серед європейських країн посідає Ірландія – в цій країні функціонує майже 60 локальних СЕЗ. Центр ООН з транснаціональних корпорацій (UNCTC) в 1990 р. вважав економічний і кількісний ріст СЕЗ однією з найбільш важливих тенденцій останніх десятиліть [3, с. 770].

Відмінними рисами спеціальних режимів оподаткування як комплексних механізмів податкового регулювання є такі:

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

- спеціальні податкові режими вводяться на певний встановлений 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) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін.), які вирішуються шляхом застосування податкових пільг, спеціальним податковим режимам не властиві;

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

Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів

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

2. Спеціальні режими оподаткування, що вводяться за галузевою ознакою. Вони, по суті справи, являють собою комплекси пільг, що вводяться одночасно по декількох різних податках та зборах, одержувачами яких є суб'єкти господарювання однієї галузі або платники, 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, коштів спецхімії й т.п.

Так, зокрема, комплекс мір по підтримці видавничої справи містить у собі:

- звільнення від ПДВ операцій з поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації й 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 [1, пп. 5.1.2];

- тимчасове (до 1 січня 2009 року) 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 напрямку коштів, вивільнених у зв'язку з наданням податкових пільг, на переоснащення видавничо-поліграфічної бази, розробку й впровадження новітніх технологій, розширення виробництва книжкової продукції [2, пп. 7.13.7].

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

- право на віднесення до складу валових витрат плати за землю, що не використовується в сільськогосподарському обороті [2, пп. 5.2.5];

- збільшену тривалість податкового періоду з податку на прибуток підприємств (один календарний рік), початок якого доводиться на 1 липня [2, п. 11.1];

- індексацію валових доходів і валових витрат [2, п. 14.1];

- зменшення суми нарахованого податку на прибуток (податковий кредит) на суму плати за землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті [2, п. 14.1];

- особливий порядок визначення дати збільшення валових витрат і валового доходу у випадку продажу товарів, безпосередньо пов'язаних з технологічними процесами виробництва сільськогосподарської продукції сільгосптоваровиробників на умовах товарного кредиту [2, п. 14.3];

- звільнення від ПДВ операцій з:

- ✓ безкоштовної передачі корпоративних прав (частки, паю, акції), емітованих переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства [1, пп. 5.1.19];

- ✓ поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних установ, інтернатів, закладів охорони здоров'я й надання матеріальної допомоги (у межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну людину) продуктами харчування власного виробництва й послуг з обробки землі окремим категоріям громадян і установ [1, пп. 5.2.4];

- особливий порядок обчислення бази оподаткування по операціях поставки неплатникам ПДВ сільгосппродукції й продуктів її переробки, придбаній в осіб, що не мають статусу платників ПДВ [1, п. 11.20];

- застосування нульової ставки по операціях поставки переробним підприємствам молока й м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками всіх форм власності й господарювання [1, пп. 6.2.6], при цьому сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету переробними підприємствами за продані продукти переробки у повному обсязі направляється винятково для виплати дотацій сільгосптоваровиробникам [1, п. 11.21];

- суми ПДВ по операціях поставки сільгосптоваровиробниками інших товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію, виготовлену на давальницьких умовах,

залишаються в розпорядженні таких платників і використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення [1, п. 11.29].

Відносно доцільності застосування комплексних галузевих інструментів податкового стимулювання існують різні точки зору.

Прихильники податкової підтримки галузей базуються на тому, що в силу певних історичних причин може складатися ситуація, коли відмова від державної підтримки деяких галузей може призвести до серйозних втрат економічного й соціального характеру, розмір яких може перевищувати суму наданих пільг. Окремі галузі просто не в змозі існувати самостійно 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 й деякі інші.

Інший підхід до цієї проблеми полягає в тому, що результатом державної підтримки є перерозподіл бюджетних ресурсів між секторами економіки. Світовий досвід свідчить про те, що підтримувані державою галузі економіки часто є неефективними. У результаті забезпечується податкова підтримка тих галузей, які показують гірші показники діяльності, що є абсолютно нелогічним з макроекономічної точки зору й не дозволяє забезпечувати зміцнення й розвиток тих галузей, які визначають конкурентні переваги національної економіки.

Економічний протекціонізм (створення більш сприятливих умов для існування одних галузей, у порівнянні з іншими) порушує встановлений ринковими правилами розподіл ресурсів. Цілком зрозуміло, що наявність податкової підтримки певних галузей робить їх більш привабливими, з погляду інвестиційного клімату, оскільки вкладення коштів у ці галузі, у порівнянні з іншими, дозволяє забезпечити більш високу рентабельність інвестицій. Іншими словами, саме існування галузей зі спеціальними податковими пільгами або іншою державною підтримкою згубно впливає на вільну конкуренцію на ринку, знижуючи мотивацію суб'єктів господарювання в розвитку власного виробництва й задоволення потреб споживачів.

Крім того, податкова підтримка окремих галузей національної економіки не відповідає принципам СОТ й порушує принцип справедливості оподаткування, що веде до підриву довіри до цього фіскального інституту.

Разом з тим, світовий досвід оподаткування свідчить про застосування спеціальних галузевих режимів оподаткування в більшості держав із транзитивною економікою. Основна, але важко розв'язувана проблема при цьому полягає в необхідності обмеження масштабів застосування таких механізмів і в обґрунтованому виборі пріоритетних галузей, що вимагають податкової підтримки.

В 2004-2005 роках в Україні намітилася явно виражена тенденція до скорочення сфери застосування спеціальних територіальних і галузевих режимів оподаткування. Так, по даним Рахункової палати України, скасування деяких галузевих механізмів податкової підтримки вітчизняних товаровиробників і спеціальних податкових режимів ВЕЗ і ТПП у першому півріччі 2005 року сприяли збільшенню надходжень до бюджету: з податку на прибуток - більш, ніж на 1,1 млрд. грн. і з ПДВ по виробленим в Україні товарам - на суму 1,4 млрд. грн. [3,773] Правда, такі радикальні міри негативно позначилися на інвестиційному кліматі й зовнішньоторговельному балансі, тому в листопаді 2005 року Кабінет Міністрів був змушений поширити на суб'єктів спеціальних економічних зон механізм відстрочення сплати ввізного ПДВ шляхом застосування податкових векселів, а протягом 2006-2007 року почався процес відродження податкових стимулів суб'єктів цих режимів.

Як зазначалось вище різновидом спеціальних режимів оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою були податкові експерименти у гірничо-металургійному комплексі і для підприємств легкої і деревообробної промисловості Чернівецької області. Податковий експеримент в гірничо-металургійному комплексі запроваджено постановою Верховної Ради України від 6 жовтня 1998 р. „Про заходи щодо подолання кризового стану в гірничо-металургійному комплексі України”. Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 4 лютого 1999 р. (із змінами) дія зазначеної постанови Верховної Ради України поширювалась на 36 підприємств (7 металургійних, 13 гірничодобувних, 2 трубних, 2 підприємства кольорової металургії, 2 вогнетривкі, 6 коксохімічних, 2 підприємства металевих виробів, а також Державний фенольний завод та Кременчуцький сталеливарний завод).

Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів

Закон України від 14 липня 1999 р. „ Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України” встановлював його учасникам такі основні пільги:

- пеня і штрафи, нараховані за несвоєчасну сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів і не внесені до бюджету за станом на 1 липня 1999 року списувалися. На період проведення економічного експерименту пеня за несвоєчасну сплату зазначених платежів нараховувалася в розмірі 50% ставок, установлених законодавством України;

- збір до Державного інноваційного фонду сплачувався в розмірі 50% визначеної законодавством України ставки, відрахування та сплата зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування не проводилися;

- органам Державної податкової адміністрації України дозволялося надавати у разі потреби підприємствам, які беруть участь в економічному експерименті, відстрочки по сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів на строк до 36 місяців, із застосуванням нульової ставки плати за користування податковим кредитом;

- тимчасово встановлювалася ставка оподаткування прибутку в розмірі 30% діючої ставки, а різниця у надходженні коштів, що утворилася від зміни ставки, спрямовувалася на поповнення обігових коштів підприємств;

- 70% коштів від збору за забруднення навколишнього природного середовища спрямовувалися підприємствами на виконання природоохоронних заходів.

Термін проведення експерименту був встановлений з 1 липня 1999 до 1 січня 2002 р. Перелік підприємств, що брали участь в експерименті, постановою Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1999 р. Був розширений до 60 (10 металургійних, 11 гірничодобувних, 5 трубних, 5 підприємства кольорової металургії, 9 вогнетривкі, 6 коксохімічних, 6 підприємства металевих виробів, 6 інших підприємств).

Завдяки експерименту в 1999-2000 рр. помітно збільшилися оборотні кошти підприємств гірничо-металургійного комплексу. Істотно знизилися обсяги бартерних операцій, збільшилися платежі в бюджети всіх рівнів, досягнуте збільшення платежів у Пенсійний фонд. Перехід до прибуткової роботи істотно поліпшив поточні розрахунки підприємств за енергоносії і сировину. Заборгованість по заробітній платі зменшилася в 1,9 рази. Чисельність працюючих на підприємствах - учасниках експерименту за 2000 рік збільшилася на 12 тис. осіб, а середня заробітна плата – на 28,2%.

Проте експеримент в гірничо-металургійному комплексі не зміг подолати фіскальної орієнтації податкової системи. За даними Рахункової палати України, при скороченні ставки податку з прибутку підприємств на 70% нарахований податок за 1999-2000 рр. У середньому зріс у 3,8 рази, а зниження у двічі ставки збору в Державний інноваційний фонд спричинило зменшення нарахувань збору тільки на 20-25%. У 2000 р. гірничо-металургійний комплекс збільшив платежі до бюджету на 44% - до 1,86 млрд. грн., у Пенсійний фонд – на 38,5% - до 615 млн. грн. У 2001 р. Сума податкових пільг, отриманих підприємствами, склала 621,6 млн. грн., що в 2,7 рази менше, ніж у 2000 р. У той же час, сума обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів і до Пенсійного фонду зросла на 2,4% - до 2948,1 млн. грн. Таким чином, „експериментальна” система оподаткування забезпечувала випереджаючий приріст виплат до бюджету стосовно темпів приросту виробництва.

Усіх проблем галузі експеримент, природно, не вирішив. Спроби створення „податкової оази” в умовах фіскальної економіки з придушеним внутрішнім попитом постійно наштовхувалися на обмеження, які ставила макроекономічна ситуація. Зокрема, як і раніше малодоступними залишилися кредитні ресурси. Фінансове оздоровлення гірничо-металургійного комплексу дозволило підприємствам збільшити обсяг капітальних вкладень з 1,6 млрд. грн. у 1999 році до 2,35 млрд. грн. у 2000. Але при цьому понад 90% цих вкладень склали власні кошти підприємств, тоді як частка банківського позикового капіталу склала лише 2-3%. Тому капіталовкладення так і не змогли „наздогнати” темпи зношування виробничих галузей, яке щорічно складало близько 3,3 млрд. грн. На початок 2000 р. Середня зношеність виробничих потужностей у галузі досягла 63% і продовжувала збільшуватися. Відтак позитивні результати експерименту протягом перших років були викликані, у більшій мірі, сприятливою кон'юнктурою зовнішнього ринку, ніж іншими факторами. Підприємства не зуміли належним

чином використати можливості для проведення заходів модернізації устаткування, створення нових видів конкурентоспроможної продукції з підвищеним ступенем обробки. Цьому сприяла відсутність в умовах експерименту вимоги цільового спрямування додатково отриманих коштів на технічне переозброєння та модернізацію виробництва.

Зробила свій внесок і платіжна криза. Якщо кредиторська заборгованість галузі в 2000 р. зросла незначно – з 12,8 до 13 млрд. грн. (на 0,2 млрд.), дебіторська – на 2,3 млрд. (з 5,8 до 8,1 млрд. грн.). Ця розбіжність стала відображенням низької платоспроможності підприємств-партнерів гірничо-металургійного комплексу і зафіксувала фактичний відтік коштів з галузі, який був суттєво полегшений збільшенням ліквідності підприємств.

Не зважаючи на створені „тепличі” умови, гірничо-металургійний комплекс не став привабливим для іноземних інвесторів. У чорну і кольорову металургію, що разом дають 27% ВВП, було спрямовано лише приблизно 4% загального обсягу іноземних інвестицій.

До того ж, запроваджені в ході експерименту стимулюючі заходи були небезпідставно прийняті на світових ринках за приховані форми субсидування, що стало основою для розгортання серії антидемпінгових розслідувань проти українських металургів у різних країнах світу та суттєво погіршило умови збуту металургійної продукції. Це призвело до нестійкості економічного зростання в гірничо-металургійному комплексі і поступового зменшення ефекту від проведеного експерименту. До кінця 2000 року почалося зменшення темпів зростання виробництва і рентабельності в металургійній галузі.

Наближення до завершення терміну експерименту, спочатку розрахованого на два роки, викликало серйозне політичне протистояння між металургами і фіскальними органами. Шляхом активної лобістської діяльності представникам гірничо-металургійного комплексу вдалося домогтися продовження експерименту, „заплативши” за це підвищенням податкової ставки до 15% і обіцянками посилити інвестиційну спрямованість одержуваних за рахунок зниження податків додаткових засобів.

У 2001 р. становище лише погіршилося. За підсумками 9 місяців 2001 р. в Україні лише два металургійних комбінати працювали рентабельно, причому з незначним прибутком – Маріупольський металургійний комбінат ім. Ілліча і металургійний комбінат „Криворіжсталь”. Таке положення було викликано скороченням попиту на метал на світовому ринку (з кінця 2000 року на світовому ринку чорних металів почався спад ділової активності), політикою Національного банку України, що допускає ревальвацію гривні, збільшенням ставок оподаткування підприємств гірничо-металургійного комплексу, а також масовим неповерненням ПДВ підприємствам-експортерам. У підсумку темпи зростання в металургії та металообробці скоротилися в 2001 р. до 4,9%, а експорту продукції галузі – до 3,4%. При цьому виручка від реалізації продукції зменшилася практично вдвічі. Інвестиції в основний капітал за підсумками трьох кварталів 2001 р. склали 811 млн. грн., що приблизно в 1,5 рази менше, ніж у 2000 р. Матеріальні витрати у металургії та обробленні металу у 2001 р. у порівнянні з 2000 р. зросли з 78,7% до 79,2%. Рівень амортизації був нижчим, ніж в середньому по промисловості (2000 – відповідно 3,8 і 5,8%, 2001 – 4,4 і 5,9%).

У зв'язку з закінченням дії експерименту, було прийнято Закон України від 17 січня 2002 р. „Про подальший розвиток гірничо-металургійного комплексу”, яким до 1 січня 2003 року збережено пільги щодо плати за забруднення навколишнього природного середовища (проте вони мали використовуватися суто на виконання природоохоронних заходів), а також дозволено 50% нарахованого податку на прибуток зараховувати на спеціальний рахунок Державного казначейства та спрямовувати на реалізацію інвестиційних проектів, виведення з експлуатації надлишкових та неефективних потужностей. Решта пільг були скасовані. Порядок використання коштів зі спец рахунку мав бути затверджений Кабінетом Міністрів України.

Відсутність дієвих механізмів використання коштів зі спецрахунків обумовила різке падіння зацікавленості підприємств гірничо-металургійного комплексу до участі в експерименті. Фактично з 2002 р. відбулося повернення галузі до сплати податків у повному обсязі. Це одразу призвело до стрімкого погіршення фінансового стану металургійних підприємств. Якщо у 2000-2001 рр. рівень рентабельності в металургії перевищував середній по промисловості, за підсумками 9 місяців 2002 р. він скоротився до 2,9% проти 3,4% в середньому по промисловості. Обсяги виробництва в металургії і металообробці в першому

Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів

півріччі знижувалися. Лише завдяки поліпшенню зовнішньої кон'юнктури у другому півріччі загальний темп зростання за рік склав 3,9% [6, с. 31-34].

Однією із спроб податкової модернізації став також так званий „Чернівецький експеримент”.

Експеримент був започаткований Указом Президента України від 30 квітня 1999 р. „Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємства легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області”. Термін експерименту був встановлений з 1 липня 1999 до 1 липня 2001 року.

Його основною особливістю стала сплата замість восьми платежів – податку на прибуток підприємств, ПДВ, плати за землю, комунального і транспортного податків, збору до Інноваційного фонду, „дорожнього” збору та за використання природних ресурсів – єдиного податку за ставкою 9% від обсягів продажу (ставка єдиного податку розраховується виходячи з незмінності обсягу податкових надходжень). За потреби учасники експерименту могли затримати на три місяці сплату нарахованого єдиного податку.

Обладнання, яке імпортували в Україну учасники експерименту для власних виробничих потреб, звільнялося від ПДВ. Учасники експерименту отримали можливість брати кредити з Державного інноваційного фонду під конкретні інноваційні проекти. Крім того фірмова торгівля „експериментальних” могла провадитися без торгового патенту. Було передбачено відстрочення на період проведення експерименту сплати податкової заборгованості на суму 4 млн. грн. та списання понад 2,6 млн. грн. штрафних санкцій.

На відміну від підприємств, які нині працюють за спрощеною системою оподаткування, платники єдиного податку могли виписувати податкові накладні, відтак вони не випадали із загальної системи оподаткування, а отже – не втрачали потенційних партнерів.

За перший рік роботи за „чернівецьким податком” вісім по суті „лежачих” підприємств області нарешті запрацювали, 28 з 32-х підприємств збільшили обсяги виробництва. Товарообмінні операції за рік експерименту скоротилися на 11%, обігові кошти підприємств збільшилися на 15%, на 4% зменшилася кредиторська заборгованість. Якщо порівнювати перший рік роботи підприємств в умовах експерименту (з 1 липня 1999 року до липня 2000 року) з попереднім, балансовий прибуток підприємств, які брали участь в експерименті, збільшився вдвічі і становив понад 12 млн. грн., причому понад половина цієї суми була спрямована на технічне переозброєння виробництва. Кількість збиткових підприємств серед учасників експерименту зменшилася з 21 до 14. На технічне переозброєння та модернізацію виробництва за перший рік експерименту витрачено 9,17 млн. грн. (у 12,2 разу більше, ніж за попередній період), а за другий рік – 5,46 млн. грн. (у 7,3 разу більше).

Поліпшилися й соціально-трудова показники підприємств. З'явилися нові робочі місця, знизився рівень прихованого безробіття, середньо облікова чисельність працівників збільшилася на 2,4%. Зросла майже в півтора разу і середньомісячна зарплата на підприємствах, які брали участь в експерименті. За даними чернівецьких податківців, податкові надходження до бюджету від учасників експерименту зросли на 20%, одночасно збільшився, майже втричі, і рівень сплати податків живими коштами .

За висновком Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, „результати проведення економічного експерименту на підприємствах легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області, який закінчився у липні 2001 року, загалом можна вважати успішними. За період проходження експерименту питома вага експорту у загальних обсягах продажу зросла з 23% до 29,9% за перший рік та до 34,8 за другий рік проходження експерименту. Більш, ніж удвічі за період експерименту знизилась частка бартеру у обсягах продажу: з 50,5% до 23,7%. Сумарний прибуток підприємств – учасників експерименту збільшився за перший рік експерименту у 1,82 разу, а за другий у 1,57 разу. За період експерименту на інноваційну діяльність спрямовано 58,7% отриманого прибутку, тоді як за рік до його запровадження – лише 13,1%. Єдиного податку сплачено за перший рік експерименту на 3%, а за другий – на 23,1% більше, ніж було сплачено за рік перед запровадженням експерименту” [6, с. 35].

Відмову від продовження експерименту та його розповсюдження на інші галузі та регіони України слід пояснити тим, що „чернівецький експеримент” не відповідав офіційній

податковій ідеології, яка ґрунтується на податку на додану вартість. Між тим, результати експерименту наочно довели ефективність відмови від ПДВ, перенесення бази оподаткування з прибутку на обсяг реалізації, радикального спрощення оподаткування навіть без скорочення його ставок.

Результати податкових експериментів у Чернівецькій області та в гірничо-металургійному комплексі дозволяють дійти висновку, що просте скорочення податкових ставок може не призвести до очікуваних позитивних результатів (що продемонстрував експеримент в гірничо-металургійному комплексі). Стимулювання збільшення обсягів виробництва, зростання ліквідності за рахунок надання податкових субсидій не вирішує проблеми підвищення конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках, що є визначальним фактором розвитку у довгостроковій перспективі. Збереження основних макроекономічних диспропорцій, негативного інвестиційного клімату призводить до спрямування підприємствами додаткових коштів на потреби поточного споживання. Податковий експеримент у гірничо-металургійному комплексі був приречений на поразку, оскільки здійснювався в окремій галузі, орієнтованій переважно на зовнішній ринок, яка мала досить обмежені міжгалузеві контакти всередині країни. Відтак пожвавлення в цій галузі не викликало кумулятивного ефекту економічного пожвавлення на внутрішньому ринку, і попит на металургійну продукцію зростав на ньому вкрай повільно.

„Чернівецький експеримент”, навпаки, був зорієнтований на розблокування економічних оборотів в рамках регіону, що сприяло пожвавленню як споживчого, так і виробничого попиту. Це обумовило його відносний успіх. Радикальні зміни в системі оподаткування, пов'язані з його перенесенням на більш прозору податкову базу (навіть без зниження загального рівня оподаткування), справляють відчутний стимулюючий ефект, сприяють зростанню виробництва, поліпшенню фінансового стану підприємств, показників соціального розвитку, а відтак – збільшенню надходжень до ефективності такої моделі для інших галузей, зокрема – з капіталомістким виробництвом чи тривалим терміном обороту. Як показали обидва експерименти, забезпечення стратегічної ефективності податкових реформ потребує зосередження уваги на регуляторній функції податків, запровадження стимулів інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств [6, с. 34 - 36].

Висновки. Сучасна фінансова наука вважає існування спеціальних податкових режимів суперечливим інструментом державного регулювання економіки, до використання яких треба ставитись дуже обережно, оскільки вони можуть породжувати ряд негативних ефектів:

1. Вносять викривлення у розподіл ресурсів, створюючи переваги для одних видів економічної діяльності перед іншими і впливаючи тим самим на відносні ціни.
2. Призводять до ускладнення податкового законодавства.
3. Сприяють збільшенню адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства.
4. Сприяють нерівномірний розподіл податкового тягаря і посилюють, таким чином, несправедливість в оподаткуванні.
5. Надають суб'єктам господарювання незалежно від ефективності їх господарської діяльності переваги у конкурентній боротьбі та спонукають тих суб'єктів господарювання, які позбавлені пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від податків як єдиного способу покращення своїх конкурентних позицій.
6. Сприяють ухиленню від сплати податків.
7. Породжують ланцюгову реакцію боротьби інших галузей і суб'єктів господарювання за пільги, спонукаючи останніх використовувати наявні ресурси не на підвищення ефективності господарювання, а на лобювання своїх інтересів в уряді і парламенті з метою отримання податкових пільг.
8. Мають низьку адресність і виходять за межі початкових цілей їх надання.

Незважаючи на зазначені вади застосування спеціальних податкових режимів, за певних умов, які були розглянуті у статті, вони можуть бути економічно обґрунтованими і доцільними.

Використана література

Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів

1. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 р. № 168/97 (зі змінами й доповненнями) / У кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. - Х: ВД «ІНЖЕК», 2005. - С. 174-218.
2. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (у редакції Закону України від 22 травня 1997 долі № 283/97-ВР зі змінами й доповненнями) / У кн. Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів. - Х: ВД «ІНЖЕК», 2005. - С. 94-174.
3. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система. Підручник/ Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. - К.: Атіка, 2006. - 920 с.
4. Концепція реформування податкової податкової системи України. // [http:// www.taxes.kiev.ua](http://www.taxes.kiev.ua).
5. Латипова Д. В. Суцність и класифікація налогових льгот. - Дайджест – финансы. - 2004. - № 10. - С. 16 – 24.
6. Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції. Аналітична доповідь. // Центр антикризових досліджень.-Київ.-2003. - 52 с.
7. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду/ Соколовська А. М., Єфіменко Т. І., Луніна І. О. Та інш.- К.: НДФІ, 2006.- 320 с.