

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

СІДЛЯР ВІКТОРІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 336.225.6 (477)

**СПЕЦІАЛЬНІ РЕЖИМИ ОПОДАТКУВАННЯ: ПРАГМАТИЗМ
ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Крисоватий Андрій Ігорович

доктор економічних наук,

професор

Тернопіль – 2012

ЗМІСТ

ВСТУП
.....4	
РОЗДІЛ 1. Наукові основи функціонування спеціальних режимів оподаткування
.....12	
1.1. Концептуальні засади спеціальних режимів оподаткування.....	12
1.2. Сутнісно-типологічні підвалини та принципи побудови спеціальних режимів оподаткування.....
.....31	
1.3. Дивергенція наукових теорій єдиного податку та особливості спрощених моделей оподаткування.....	49
Висновки до розділу 1.....	60
РОЗДІЛ 2. Прагматизм функціонування спеціальних режимів оподаткування в Україні
.....62	
2.1. Аналіз практики реалізації спеціальних режимів оподаткування територіального типу.....
.....62	
2.2. Реалії спеціального режиму оподаткування технологічних парків.....	87
2.3. Оцінка спеціальних режимів оподаткування функціонального типу.....	100
Висновки до розділу	

2.....123

РОЗДІЛ 3. Напрями розбудови та вдосконалення спеціальних режимів оподаткування.....

....126

3.1. Вплив режиму оподаткування на інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів

господарювання.....
..126

3.2. Перспективи розвитку пільгових режимів оподаткування територіального типу в контексті зарубіжного фіскального

досвіду.....146

3.3. Моделювання векторів реформування спрощених режимів оподаткування для малого

бізнесу.....162

Висновки до розділу

3.....181

ВИСНОВКИ.....
....184

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ

ДЖЕРЕЛ.....188

ДОДАТКИ.....
..217

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

Скорочення	Значення
ВВП	валовий внутрішній продукт
ЄС	Європейський союз
ЄСВ	єдиний соціальний внесок
ОЗ	основні засоби
ПДВ	податок на додану вартість
ПКУ	Податковий кодекс України
РРО	реєстратори розрахункових операцій
С(В)ЕЗ	спеціальна (вільна) економічна зона
СПД	суб'єкт підприємницької діяльності
ТТР	територія пріоритетного розвитку
ФСП	фіксований сільськогосподарський податок

ВСТУП

Актуальність теми. Адаптація економіки України до ринкових умов господарювання посилює роль податкового регулювання як одного з ефективних важелів державного впливу на соціально-економічні процеси. Широкий спектр податкових методів та інструментів, якими володіє держава, створює реальні можливості дієвого та своєчасного реагування на вимоги ринку. Тому пріоритетним напрямом реформування економіки України є формування науково-обґрунтованої соціально-економічної доктрини держави та відповідної політики податкового регулювання.

Зважаючи на складну і багатогранну природу податку та притаманну йому розподільчо-регулюючу функцію, в процесі практичної реалізації податкової політики необхідно забезпечити використання його регулюючого потенціалу для гармонізації інтересів держави та суб'єктів господарювання. Як засвідчують сучасні міжнародні реалії, однією з ефективних форм податкового регулювання є спеціальні режими оподаткування, використання яких може бути спрямоване на вирішення пріоритетних завдань податкової політики.

Спеціальні режими оподаткування, що використовуються в українській практиці, відзначаються низьким фіскальним і стимулюючим ефектом. Це виявляється у значних втратах бюджету, низькому рівні розвитку сектору малого бізнесу в національній економіці, повільних темпах інвестиційно-інноваційного поступу, наявності соціальних проблем. Значною мірою це пояснюється відсутністю комплексного підходу до провадження стимулюючої податкової політики, використанням здобутків зарубіжного досвіду без урахування українських реалій, а також недостатністю теоретичних та емпіричних досліджень прагматизму реалізації спеціальних режимів оподаткування. Разом з тим, розповсюджена світова практика їх ефективного застосування зумовлює необхідність пошуку нових підходів до використання спеціальних режимів оподаткування.

Наукове підгрунття ефективної податкової політики створено українськими та зарубіжними ученими. Значний внесок у розвиток сучасної фіскальної теорії здійснили: В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, В. Вишневський, В. Геєць, О. Данілов, Т. Єфименко, Р. Жарко, В. Загорський, Ю. Іванов, С. Каламбет, А. Крисоватий, І. Луніна, І. Лютий, В. Мельник, С. Онишко, Д. Серебрянський, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов, Л. Шаблиста, С. Юрій. Серед зарубіжних економістів варто назвати Е. Аткинсона, А. Ауербаха, Ш. Бланкарта, Дж. Б'юкенена, Д. Йоргенсона, М. Кінга, І. Майбурова, Дж. Мінца, В. Панскова, Дж. Стігліца, Н. Стюбена, Д. Черніка, Є. Шкребелу, Д. Фуллертона.

Однак у працях українських науковців недостатньо приділяється увага аналізу ефективності та відсутній комплексний концептуальний підхід до розгляду спеціальних режимів оподаткування. Здебільшого на сторінках наукової літератури фрагментарно розглядаються питання функціонування пільгових режимів або аналізуються окремі їх складові, що вказує на недостатнє вивчення окресленої проблематики. Необхідність посилення регулюючого потенціалу спеціальних режимів оподаткування та пошук додаткових можливостей його ефективного використання визначили вибір теми дисертації, мету, завдання, предмет та об'єкт дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження є складовою держбюджетних науково-дослідних робіт кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету за темами «Стратегічні орієнтири формування та реалізації фіскальної політики України» (державний реєстраційний номер 0106U000521) та «Регіональна фіскальна політика: теоретичні засади та практичні домінанти реалізації в Україні» (державний реєстраційний номер 0111U0011036). Автором розроблено теоретичні підходи та практичні рекомендації щодо вдосконалення політики податкового регулювання та реформування податкової системи України в напрямі ефективного застосування

спеціальних режимів оподаткування, моделювання процесів їхнього впливу на платників податків.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження – обґрунтувати наукові основи функціонування спеціальних режимів оподаткування і визначити напрями їх розбудови та вдосконалення в Україні як форми податкового регулювання. Для досягнення поставленої мети передбачено вирішити такі завдання:

- узагальнити науково-теоретичні підходи до трактування сутності та сформулювати визначення поняття «спеціальний режим оподаткування» з погляду регулюючої дії податків;

- ідентифікувати характерні риси та здійснити класифікацію спеціальних режимів оподаткування, а також сформулювати основні принципи їх ефективного функціонування;

- здійснити обґрунтування недоліків спрощених режимів оподаткування на основі дивергенції теорій єдиного податку;

- дати оцінку ефективності механізму функціонування спеціальних режимів оподаткування територіального типу з позиції фіскальної та соціально-економічної ефективності;

- оцінити результативність пільгового режиму оподаткування технологічних парків;

- проаналізувати ефективність спеціальних режимів оподаткування як стимулу розвитку малого бізнесу;

- виявити можливості застосування зарубіжного податкового досвіду в Україні і сформулювати пропозиції для модернізації спеціальних режимів оподаткування на окремих територіях;

- обґрунтувати практичні рекомендації щодо реформування спеціальних режимів оподаткування для малого підприємництва.

Об'єкт дослідження – спеціальні режими оподаткування як форма податкового регулювання.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні аспекти функціонування спеціальних режимів оподаткування та перспективи їх розвитку в Україні.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань застосовано системний підхід і використано різноманітні методи, зокрема: методи теоретичного узагальнення, семантичного аналізу, індукції та дедукції, групування – для дослідження понятійного апарату, ролі та сутності спеціальних режимів оподаткування; історичний метод – для вивчення дивергенції теорій єдиного податку; аналізу та синтезу, порівняння, кореляційно-регресійного аналізу – для визначення ефективності прагматизму функціонування спеціальних режимів оподаткування в Україні; графічний метод – для наочного подання статистичного матеріалу та встановлення взаємозв'язків між показниками; методи економіко-математичного моделювання, аналогії та наукового абстрагування – для дослідження впливу режимів оподаткування на інвестиційну поведінку та інноваційний розвиток.

Теоретичною базою дослідження є праці класиків фінансової науки, монографічні дослідження і наукові публікації зарубіжних та українських вчених-економістів у сфері державних фінансів і оподаткування.

Інформаційну основу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти, що регулюють податкові та інвестиційно-інноваційні процеси в Україні; матеріали Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної казначейської служби України; аналітичні доповіді, результати опитування, проведені міжнародними фінансовими інститутами (Міжнародний Валютний Фонд, Світовий Банк).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в науковому обґрунтуванні концептуальних основ спеціальних режимів оподаткування в контексті здійснення стимулюючої податкової політики держави та виробленні пропозицій для їх удосконалення. Зокрема:

удосконалено:

– теоретичне обґрунтування змісту спеціального режиму оподаткування, враховуючи його роль у процесі податкового регулювання, як системи заходів і правил, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, та запроваджується державою для досягнення чітко визначених цілей. При цьому розмежовано поняття «спеціальний режим оподаткування» і «спеціальний податковий режим» з точки зору особливих умов функціонування певної системи в площині оподаткування;

– класифікацію спеціальних режимів оподаткування шляхом введення таких класифікаційних ознак, як: сфера призначення, характер впливу на суб'єкта господарювання, порядок адміністрування. Такий підхід, на відміну від наявних, базується на теоретичному обґрунтуванні спеціального режиму оподаткування як форми податкового регулювання та дає змогу ширше дослідити суть спеціальних режимів оподаткування і встановити взаємозв'язки між сучасними різновидами;

– підхід до визначення переваг і вад спеціальних режимів оподаткування функціонального типу, який на відміну від інших, ґрунтується на врахуванні як специфічних особливостей організаційно-нормативного характеру, так і загальних, що випливають з ідеї єдиного податку. На цій основі виявлено основний концептуальний недолік спрощених режимів оподаткування малого бізнесу, що полягає у нерівномірності розподілу податкового навантаження між підприємствами різних сфер діяльності, зумовлений уніфікацією об'єкта оподаткування. На підставі розрахунку показника рентабельності господарських операцій обґрунтовано шляхи розв'язання цієї проблеми через заміну об'єкта оподаткування у вигляді валового доходу на реальний потік грошових коштів, що сприятиме усуненню алокаційного ефекту;

дістали подальший розвиток:

– методичний підхід до оцінювання ефективності спеціальних режимів оподаткування територіального типу, який, на відміну від інших, полягає у

застосуванні комплексу показників, що характеризують результати їх функціонування з одночасним врахуванням як фіскальної складової, так і соціально-економічних ефектів. Запропонований підхід дає змогу оцінювати ефективність реалізації спеціальних режимів оподаткування на практиці з огляду на мету їх впровадження;

- науково-теоретичний підхід до визначення впливу режиму оподаткування на стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів в Україні, оригінальність якого полягає в адаптації економіко-математичної моделі Кінга-Фуллертон до української практики реалізації політики податкового регулювання, що дало можливість визначити регулюючий потенціал податків в Україні та встановити залежність активізації інвестиційно-інноваційної діяльності від податкових стимулів, закладених у податковому законодавстві;

- обґрунтування необхідності впровадження інноваційного податкового кредиту в межах дії спеціального режиму оподаткування інноваційних формувань з метою активізації інвестиційно-інноваційної діяльності в Україні, що спираються на результати економіко-математичного імітаційного моделювання. Відмінність цього підходу полягає в урахуванні інтересів інвесторів при встановленні ставки податкового кредиту.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що висновки та практичні пропозиції автора можуть бути використані органами ДПА України та іншими органами державної влади у процесі вдосконалення політики податкового регулювання з урахуванням потреби використання спеціальних податкових режимів як ефективної форми податкового регулювання соціально-економічних процесів.

Окремі наукові результати дисертації використовуються у роботі Головного управління економіки Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 01/2-93 від 27.01.2012 р.), Державної податкової адміністрації у Тернопільській області (довідка № 1417/10/01-116/4 від 26.01.2012 р.), а також у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-38/206 від 30.01.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є особисто виконаною науковою працею. Сформульовані у роботі наукові положення, висновки і пропозиції одержані автором самостійно та є його науковим здобутком.

Апробація результатів дисертації. Основні науково-практичні результати дисертаційного дослідження оприлюднено у виступах і доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях: VI «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2009 р.), «Фінансово-бюджетна політика в контексті соціально-економічного розвитку регіонів» (м. Дніпропетровськ, 2009 р.), «Актуальні проблеми податкової політики» (м. Єкатеринбург, 2009 р.), «Конкурентоспроможність та інноваційний розвиток України: проблеми науки та практики» (м. Харків, 2009 р.), IX «Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи» (м. Донецьк, 2009 р.), V «Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми» (Інтернет-сайт // www.iconf.org.ua, 2009 р.), XII «Перспективи розвитку фінансових систем європейських країн в умовах виходу з кризи» (м. Львів, 2010 р.), VII «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2010 р.), «Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі» (м. Тернопіль, 2010 р.), X «Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи» (м. Донецьк, 2010 р.), «Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки» (м. Тернопіль, 2011 р.), VIII «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2011 р.), «Проблеми трансформаційних економік в умовах глобалізації» (м. Тернопіль, 2011 р.), IX «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2012 р.); та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України» (м. Харків, 2006 р.), «Економіка України напередодні входження у європейські та світові

структури» (м. Тернопіль, 2008 р.), «Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України» (м. Ірпінь, 2008 р.), «Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 2009 р.).

Публікації. Основні положення і результати дисертаційного дослідження викладено у 29 наукових працях, загальним обсягом 8,44 д. а., з яких автору належить 8,44 д. а. У 10 наукових працях опубліковано основні наукові результати дисертації (5,15 д. а.); 17 опублікованих праць апробаційного характеру (2,71 д. а.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 255 позицій на 29 сторінках і 29 додатків, розміщених на 84 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 187 сторінок. У роботі вміщено 14 таблиць на 14 сторінках та 29 рисунків на 29 сторінках.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Концептуальні засади спеціальних режимів оподаткування

Прагнення держави досягти рівня розвитку громадянського суспільства спонукає до пошуку ефективних моделей господарювання, сконструйованих за принципами ринкової економіки, як основної та найефективнішої форми ведення господарства. Історія суспільства свідчить, що ринку притаманні певні обмеження (невдачі), що можуть бути компенсовані лише за допомогою державного втручання в економіку. Тому держава об'єктивно змушена провадити політику, спрямовану на регулювання соціально-економічних процесів. На сучасному етапі розвитку вирішення зазначених проблем здебільшого здійснюється за допомогою політики податкового регулювання. Адже податки є невіддільною складовою економічних відносин з часів виникнення держави, як найвищої форми організації суспільства. У сучасному світі податки є основним соціально-економічним важелем та потужним знаряддям суспільних реформ. Податкове регулювання має вагоме значення для країн з перехідною економікою, коли перед урядом постає завдання не тільки виправити невдачі ринку, а й подолати проблеми перебудови економіки та створити адекватні умови для економічного зростання.

Для України проблема вибору ефективних фіскальних важелів, форм та методів впливу на соціально-економічну систему є особливо важливою з огляду на те, що трансформаційні процеси в економіці досі не набули завершеного вигляду та під впливом політичної нестабільності не сформовано сучасної моделі розвитку. Виникнення та розгортання кризових явищ в економіці загострили потребу не тільки виконання фіскальних завдань, але й подолання

негативних тенденцій соціально-економічного розвитку шляхом використання регулюючого потенціалу податків. Крім того, під впливом поширення інтеграційних і глобалізаційних тенденцій у світовому просторі встановлюються нові вимоги сучасного оподаткування при формуванні податкової політики. Тому визначальним завданням для України є пошук дієвих і динамічних податкових важелів, що сприятимуть вирішенню соціально-економічних проблем системного характеру, та одночасно враховуватимуть євроінтеграційний курс розвитку.

Спеціальні режими оподаткування займають особливе місце в процесі податкового регулювання. Світова практика оподаткування засвідчує поширеність різноманітних форм та різновидів спеціальних режимів оподаткування як у високо розвинених країнах, так і в країнах з менш успішною економікою. Результати господарювання свідчать про значну ефективність пільгових режимів оподаткування у стимулюванні розвитку. Це пояснює зростання популярності спеціальних режимів оподаткування у світі.

У західній фінансовій науці проблеми функціонування спеціальних режимів оподаткування досліджують досить активно. Зокрема, варто відзначити праці таких вчених, як Е. Аткинсон, А. Ауербах, Д. Йоргенсон, М. Кінг, Дж. Мінц, Дж. Стігліц, Д. Фуллертон та ін. Однак у дослідженнях зарубіжних фахівців відсутня одностайність щодо доцільності застосування пільгових режимів оподаткування для активізації інвестиційно-інноваційного розвитку та визначення найбільш ефективної форми спеціального режиму оподаткування малого бізнесу.

Окремі аспекти цієї проблематики ґрунтовно висвітлені в сучасній економічній літературі: це стосується, зокрема, праць українських науковців В. Андрущенка, В. Вишневецького, Л. Демиденко, Я. Жаліла, Ю. Іванова, С. Каламбет, А. Крисоватого, В. Мельника, С. Онишко, Д. Серебрянського, А. Соколовської, Л. Тарангул, В. Федосова, Л. Шаблістої, С. Юрія та інших. Однак в українських дослідженнях недостатньо приділяється увага аналізу

ефективності спеціальних режимів оподаткування, оцінці впливу на соціально-економічні процеси в державі.

Потреба посилення регулюючо-стимулюючого потенціалу спеціальних режимів оподаткування та пошук додаткових можливостей їх ефективного використання зберігають актуальність даного напряму дослідження. Адже під впливом еволюційних процесів розвитку суспільних відносин питання наукового обґрунтування оптимального податкового регулювання набувають якісно нового значення, що зумовлено сучасними потребами вирішення практичних завдань.

В українській науці не вироблено чіткого бачення змістових меж поняття «спеціальний режим оподаткування» та відсутній відповідний понятійний апарат, використання якого дало б можливість окремі міркування про спеціальний режим оподаткування структурувати в науково обґрунтовану концепцію. Досліджуючи окремі різновиди спеціального режиму оподаткування, традиційно здійснюється детальний аналіз суб'єктів, об'єкта, податкової бази, податкового періоду, податкової ставки та інших елементів податків у межах відповідного податкового режиму. У той же час, будучи самостійним явищем, спеціальний режим оподаткування має свою власну характеристику, через яку виражається його своєрідність. Для її виявлення потрібно ґрунтовне дослідження сутності спеціального режиму оподаткування.

Незважаючи на широке використання в податковій теорії та практиці поняття «спеціальний режим оподаткування», трактування самого терміна залишається дискусійним. Тому, на нашу думку, дослідження останнього слід розпочати з етимології слова «режим». Термін «режим» часто зустрічається як у повсякденному житті, так і в технічних та економічних науках. Він використовується у філософії та юридичних науках, зокрема, у теорії держави і права. Слово «режим» іншомовного походження (від французького *regime*, від латинського *regimen*, що в перекладі означає правління) [207, 586], а сам термін тлумачиться по-різному. Серед визначень поняття «режим» у словнику

іншомовних слів [207, 586] та Великому тлумачному словнику сучасної української мови [15, 1208] можна виділити такі:

1. Державний лад, спосіб правління.
2. Точно встановлений розпорядок життя, праці, відпочинку і т. ін.
3. Система заходів, правил, запроваджуваних для досягнення певної мети.
4. Певні умови, необхідні для забезпечення роботи, функціонування, існування чого-небудь.

Подібне трактування знаходимо у тлумачному словнику російської мови С.І. Ожегова, де режим – умови діяльності, роботи, існування чого-небудь [130]. Отже, беручи до уваги зазначені трактування, можна зробити висновок про те, що дослідженню у сфері оподаткування найкраще відповідають визначення, що характеризують режим як систему заходів і правил, запроваджуваних для досягнення певної мети або певні умови для забезпечення роботи чи функціонування.

Певні особливості має це поняття в економічній науці. У фінансово-економічному словнику узагальнено визначення «економічного режиму» як інституційні умови організації господарської діяльності в межах певної економічної системи [55, 484].

У міжнародній економіці, зокрема, використовуються терміни «спеціальний режим» та «преференційний режим».

Спеціальний режим – це встановлення у міжнародних договорах і угодах нормативного положення про те, що юридичні особи і громадяни договірних сторін при здійсненні зовнішньоторговельних операцій користуються спеціальними правами, що конкретно викладені у цих договорах і угодах [9, 1004].

Режим преференційний – пільговий економічний режим, представлений однією державою іншій без поширення на треті сторони. Найчастіше застосовується у вигляді знижок на мита або їх скасування на ввезені товари пільгового кредитування, страхування зовнішньоторговельних і валютних операцій, надання фінансової й технічної допомоги [9, 1004].

Отже, наведені вище визначення виражають суть поняття «режим» залежно від сфери та особливостей його застосування. Проте вузьке їх трактування не дає можливості визначити зміст терміна «спеціальний режим оподаткування».

Разом з тим, опрацьовуючи довідкові джерела, ми дійшли висновку про відсутність тлумачення поняття «спеціальний режим оподаткування», хоча воно досить часто використовується науковцями у економічній літературі. Крім того, під час дослідження постає питання ідентичності понять «спеціальний режим оподаткування» та «спеціальний податковий режим», оскільки вони обидва вживаються для характеристики системи заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій платників, проте розмежування між ними не проведено. Тому необхідно провести контент-аналіз щодо термінологічних сполучень, що використовується у наукових працях для означення даного явища. У додатку А подано найбільш значущі характеристики визначення для кожного автора.

Український науковець Є. А. Опря досить лаконічно визначає спеціальний режим оподаткування як «встановлення особливого порядку нарахування та сплати обов'язкових платежів державі відносно окремих категорій платників» [135, 5]. Наведене визначення, на нашу думку, можна вважати таким, що не повною мірою виражає сутність спеціального режиму оподаткування. Адже ми попередньо встановили, що режим як система заходів і правил запроваджується для досягнення певної мети. Тому очевидно, що спеціальному режиму оподаткування притаманна цільова спрямованість, що відображає його регулюючий характер. Крім того, процес оподаткування не обмежується лише нарахуванням і сплатою обов'язкових платежів державі. Загалом оподаткування передбачає накладання податків, а це в свою чергу охоплює процес встановлення, утримання податків, а також визначення механізмів та способів їх розрахунку і сплати. Тому спеціальний режим оподаткування стосується всього процесу обкладання податками, а не лише його складових.

Близькими до вищенаведеного визначення «спеціального режиму оподаткування» є трактування поняття «спеціальний податковий режим» у Податковому кодексі України, що робить їх тотожними з позиції виділення специфічних особливостей в оподаткуванні окремих платників. Так, згідно з українським податковим законодавством спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [145]. На нашу думку, така інтерпретація також однобоко трактує зміст поняття «спеціального податкового режиму», наголошуючи лише на спеціальній технології розрахунку і сплати податків. Крім того, з наведених визначень не можна з'ясувати відмінності між двома окремими поняттями «спеціальний режим оподаткування» та «спеціальний податковий режим».

Зазначимо, що у науковій літературі ці терміни використовуються як аналогічні поняття. Дискусійна ситуація зростає з огляду на відсутність визначень понять «режим оподаткування» та «податковий режим» в економічних словниках та енциклопедіях. Очевидно, якщо ці терміни вживаються відносно якогось конкретного платника чи категорії платників податків, то вони ідентичні за своєю суттю і виражають особливий порядок накладання податків, законодавчо створених державою для досягнення чітко визначених цілей.

Звертаємо увагу на відмінності, якщо поняття «спеціальний режим оподаткування» та «спеціальний податковий режим» вживаються для вираження спеціальних умов функціонування певної системи в площині оподаткування. Оскільки існують відмінності між поняттями «податкова система» та «система оподаткування» то, зрозуміло, що спеціальний режим функціонування може встановлюватися для кожної з них. Враховуючи, що поняття «система оподаткування» є вужчим за змістом і означає сукупність установлених чинним законодавством держави податків та зборів, а також механізмів та способів їх розрахунку та сплати до бюджету та інших державних цільових фондів [85, 93], логічно припустити, що поняття «спеціальний режим

оподаткування» характеризує особливі правила встановлення і функціонування системи податків і зборів, а також механізмів їх розрахунку. На нашу думку, цей термін доцільно використовувати як для характеристики спеціальних правил визначення елементів окремого податку (наприклад, спеціальний режим оподаткування ПДВ), так і режимів оподаткування, побудованих на основі комплексу податків (наприклад, спеціальні режими оподаткування суб'єктів малого бізнесу чи інвесторів у спеціальних економічних зонах). Спеціальний режим оподаткування застосовується державою для конкретного кола суб'єктів господарювання, і передбачає для них особливі, відмінні від загальної системи, умови. Характерно, що запровадження спеціальних режимів оподаткування передбачає виконання низки завдань соціально-економічного розвитку і є відображенням процесу податкового регулювання.

Разом з тим поняття «спеціальний податковий режим» ширше за свою сутність, оскільки відображає особливий режим функціонування податкової системи, яка, окрім системи оподаткування, охоплює ще й суб'єктів податкової роботи, що забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів. Тому логічно вважати, що спеціальний податковий режим встановлюється на міждержавному рівні та характеризує сукупність спеціальних (переважно пільгових) умов, норм і правил функціонування податкової системи окремої держави. До таких країн належать, наприклад, офшорні юрисдикції, особливістю яких є створення для суб'єктів підприємницької діяльності сприятливого фіскального режиму. Лояльність державного регулювання в офшорних зонах полягає у пільговому оподаткуванні тільки нерезидентних компаній, які не здійснюють діяльність на території юрисдикції. Такі спеціальні податкові режими встановлюються в невеликих державах або на островах із невисоким рівнем розвитку економіки, але політично стабільних з метою нагромадження іноземного капіталу. За рахунок фіскальних преференцій податкова система офшорної зони кардинально відрізняється від податкових систем інших країн, хоча й останні неоднакові в різних державах. Тому для характеристики спеціальних умов оподаткування, що встановлюються окремою

державою, на нашу думку, найприйнятнішим буде поняття «спеціальний податковий режим». Оскільки поняття «податкова система» та «система оподаткування» співзалежні як загальне та часткове, то цілком правомірно вважати, що «спеціальний податковий режим» охоплює «спеціальний режим оподаткування» та спеціальний режим функціонування суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування та надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів.

Безсумнівно, що наявність двох досліджених вище понять у будь-якому разі не заперечують одне одного, а лише поняття «спеціальний податковий режим» розширює поняття «спеціальний режим оподаткування». Тому, вживання і першого, і другого терміна цілком можливе як ідентичних за змістом, якщо воно характеризує особливі, відмінні від загальних, правил та умов оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання, що запроваджує держава з конкретними цілями.

Дослідження суті поняття «спеціальний режим оподаткування» свідчать, що у працях таких науковців, як І. А. Майбуров, А. М. Соколовська [115, 134], П. М. Боровик, С. М. Подзігун [11, 225], Д. В. Латипова [104, 22 – 24], М. А. Аушев [5, 10], Д. Д. Коссе [96, 9] акцентується увага на пільговому характері спеціальних режимів оподаткування. Зокрема, І. А. Майбуров та А. М. Соколовська під час дослідження суті податкових пільг та їх класифікації констатують, що пільгові податкові режими є формою надання пільг та являють собою режими, що створюють більш сприятливі умови оподаткування окремим категоріям платників, що відповідають встановленим критеріям, визначеним видам економічної діяльності або окремим територіальним утворенням [115, 134]. При чому з тих, що використовуються у російській практиці, до пільгових зараховують спеціальні податкові режими (очевидно маючи на увазі спрощені режими оподаткування на базі єдиного податку), а також режими вільних і спеціальних економічних зон. Отже, автори вважають, що до пільгових належать ті режими оподаткування, що відповідають критеріальним вимогам податкових пільг, а саме: недопустимість

персоніфікованого та дискримінаційного характеру встановлення пільг, а також добровільність застосування.

Звернемо увагу, що на практиці дійсно більшого поширення набули стимулюючі режими оподаткування, побудовані на основі податкових пільг. Тому ми погоджуємося, що до складу спеціальних режимів оподаткування належать режими, що надають переваги одним категоріям платників, які відповідають певним критеріям, перед іншими. Проте, на нашу думку, спеціальні режими оподаткування охоплюють не тільки пільгові, а й стримуючі або обмежуючі режими оподаткування. Ми також не погоджуємося, що спеціальні режими оподаткування малого бізнесу є винятково пільговими. Адже спеціальні режими можуть базуватися як на податкових пільгах і передбачати реальне зниження податкового навантаження, так і на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, що не обов'язково супроводжується зниженням рівня оподаткування платника. Наприклад, спеціальні режими, побудовані на основі паушального оподаткування, передусім спрямовані обмежити податкові зловживання. Значною мірою вони стосуються сфери малого бізнесу, де концентрується основна частка тіньового капіталу, через складність контролю за обігом готівки. Такі спеціальні режими оподаткування сприяють детінізації суб'єктів малого підприємництва, (наприклад, в торгівлі) та поверненню у сферу офіційної економіки. Крім того, у світовій практиці мають місце спеціальні режими на основі паушального оподаткування, які є обов'язковими для певної категорії платників. Це, наприклад застосування єдиного податку на оціночний дохід для малих підприємств окремих сфер діяльності в Російській Федерації.

Російський економіст С. В. Барулін наголошує, що «спеціальний податковий режим встановлюється в межах спеціальної і не обов'язково пільгової системи оподаткування для окремих категорій податкоплатників і видів діяльності, що обов'язково включає в собі єдиний податок, як центральну ланку, і одночасно обмежену кількість податків і зборів, замінити які єдиним податком або недоцільно, або просто неможливо» [7, 32]. Інакше кажучи, автор

ототожнює спеціальні режими оподаткування з спрощеною системою, в основі якої лежить єдиний податок і заперечує віднесення до категорії спеціальних режими оподаткування для окремих територій. Зокрема вчений зауважує, що «як спрощена система, спеціальний податковий режим, порівняно з загальним режимом оподаткування, можна розглядати в якості особливого механізму податкового регулювання окремих сфер діяльності» [7, 32].

Зазначимо, що у податковій практиці досить часто розуміння спеціального режиму оподаткування зводиться до спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Зокрема, у праці [25, 54] в процесі дослідження ефективності та доцільності використання спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб – підприємців автор долучає до їхнього складу єдиний, фіксований податок, спецпатент і фіксований сільськогосподарський податок, в той же час ототожнюючи їх зі спрощеними методиками фіску. Тому потрібно визначити специфічні ознаки кожного з них і розмежувати ці поняття.

У податковій сфері термін «система» переважно вживається в значенні сукупності яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою чи призначенням [15, 1320]. Під системою податків переважно розуміють сукупність установлених чинним законодавством держави податків і зборів [85, 93].

У науковій літературі найбільш часто ототожнюють поняття «спеціальний режим оподаткування», «спрощена система оподаткування» та «альтернативна система оподаткування» [наприклад, 138; 12; 91; 103; 110; 211]. У жодній із досліджуваних праць не проводиться чітке розмежування цих понять і виокремлення їх рис. Найбільш часто поняття «система» і «режим» вживаються як синоніми щодо спрощеного оподаткування.

На наш погляд, ці поняття слід розрізняти через наявність сутнісних відмінностей. Так, очевидним видається те, що спрощена система включає в себе сукупність взаємопов'язаних елементів, серед яких основним є єдиний податок і поряд з ним інші податки і збори, які не замінюються уніфікованим податком. Тобто це є окрема специфічна податкова система, яка є

альтернативою до загальної системи оподаткування для окремих категорій платників (наприклад, для суб'єктів малого бізнесу, сільськогосподарських виробників).

Обґрунтованою в даному контексті є позиція Ю. Б. Іванова, у працях якого зроблені значні кроки в дослідженні спрощених систем оподаткування. Зокрема вчений пропонує використовувати термін «альтернативні системи оподаткування» і переконує: «...їх (спрощені системи –авт.) не можна механічно звести лише до комплексу податкових пільг, а тим, що об'єднує їх, є спеціальний податок, який вводиться замість значного числа традиційних податків і зборів. Виходячи з того, що цей альтернативний податок заміщує в тому числі і такі системоутворюючі податки, як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та прибутковий податок з громадян змінюються взаємозв'язки між податками і зборами, структура податкових платежів, методи податкового обліку. А це означає зміну системи оподаткування» [83, 34]. Автор також доводить альтернативність таких специфічних систем оподаткування.

Не викликає сумнівів, що наведені спрощені методики оподаткування, запроваджені для окремих категорій платників, є специфічними системами оподаткування через притаманні їм ознаки поняття «система» та стосовно загальноновстановленої податкової системи. Що стосується того альтернативні вони чи спрощені, то на нашу думку, правильно вживати обидва терміни, залежно від контексту – на чому саме автор хоче сконцентрувати увагу. Тобто, ці ознаки характеризують це явище різнобічно не заперечуючи, а доповнюючи одна другу.

На наш погляд, термін «спеціальний режим оподаткування» має дещо інше значення і визначає специфічний порядок організації оподаткування. Дане поняття слід розглядати ширше, з точки зору організації функціонування системи оподаткування, що впливає з наведених вище означень. Тобто «спеціальний режим оподаткування» також можна тлумачити як своєрідну систему заходів і правил, відповідно до яких встановлюється специфічний

порядок функціонування того чи іншого процесу, наприклад, оподаткування окремих груп платників, для яких створюються окремі податкові умови, територій та окремих галузей народного господарства.

Грунтовний огляд енциклопедичних джерел, наукової літератури щодо вживання терміна «спеціальний режим оподаткування» свідчить про відсутність системного підходу до визначення понятійного апарату досліджуваного нами явища і єдиного методологічного підходу до його вивчення. Узагальнюючи теоретичні напрацювання з даної проблематики, ми пропонуємо таке формулювання визначення спеціального режиму оподаткування.

Спеціальний режим оподаткування – це система заходів та правил, що визначає особливий порядок процесу встановлення та утримання податків і зборів, визначення механізмів та способів їх розрахунку і сплати для окремих категорій суб'єктів господарювання, а також господарюючих суб'єктів на певній території, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, та запроваджується державою для досягнення чітко визначених цілей.

У процесі дослідження важливим є питання визначення економічної природи спеціальних режимів оподаткування та їх місця в процесі податкового регулювання. Необхідно сформулювати цілісне бачення спеціальних режимів оподаткування, що виражається у системі узагальнених теоретичних положень, які відповідатимуть кожному різновиду даного явища.

У сучасній фінансовій науці немає одностайності щодо масштабів та методів економічного регулювання. У багатьох країнах, де влада використовує напрацьовані теоретичні концепції, на практиці відбувається синтез новітніх підходів неокейнсіанства та неолібералізму, а також альтернативних теорій «економіки пропозиції», «теорії раціональних очікувань» та ін.. Беззаперечним аргументом, доведеним теорією і практикою, на користь доцільності використання податків як ефективного інструменту державного регулювання є неефективність ринкового саморегулювання перед загрозою циклічних

коливань та розповсюдження кризових явищ. Світова фінансова криза, від наслідків якої ще не встигли оговтатися уряди багатьох країн, довела необхідність державного захисту інтересів своїх громадян та національних економік. На думку науковців С. І. Юрія та А. І. Крисоватого, «У сучасному світі не капітал диктуватиме умови національним урядам, а розвинуті бюрократичні машини, які маніпулюють думками мільйонів, будуть диригувати економікою» [227, 12].

Оскільки політика держави охоплює всі сфери життєдіяльності суспільства, очевидно, що така трансформація обумовлена не тільки потребою згладжування амплітуди коливань економічних циклів, а й динамікою історичних, соціокультурних та природних вимірів. Тобто роль уряду в національних господарствах постійно зростає, оскільки завдання, що ставляться перед ним, постійно розширюються, ускладнюються та набувають нових форм. Тому не викликає сумнівів, що в сучасному світі податки – це не тільки інструмент наповнення скарбниці держави необхідними фінансовими ресурсами, а й важіль регулювання виробництва та впливу на економічні відносини суб'єктів господарювання.

У фінансовій науці гостро стоїть проблема дослідження напрямів і масштабів впливу податків на платників, а також аналіз інструментів і методів, за допомогою яких держава може посилити чи послабити такий вплив. Ми не будемо зупинятися на висвітленні теоретичних концепцій та моделей, розроблених як українськими, так і зарубіжними вченими, що стосуються податкового регулювання, і широко викладені на сторінках наукової літератури. Зазначимо лише, що дослідження впливу податків на платників з виділенням їх регулюючого потенціалу актуалізувалися Дж. М. Кейнсом і не оминаються увагою науковців. Сучасні наукові напрацювання представників різних шкіл економічної думки, в основному, стосуються питань впливу податків на економічне зростання. Так, моделювання економічного зростання під впливом різних чинників здійснили П. Самуельсон, Р. Лукас, Р. Солоу, широко відомими також є моделі Харрода-Домара, багатофакторна модель

економічного зростання Ч. Кобба та П. Дугласа та багато інших. У результаті численних досліджень вчені не досягли згоди щодо того, як податки в цілому та їх загальний рівень зокрема, впливають на динаміку економічного зростання. Очевидно, що різновекторність тенденцій, отриманих у результаті досліджень, можна пояснити дією інших неврахованих чинників, вплив яких передбачити важко або неможливо взагалі. Наприклад, деформація взаємозв'язку можлива під впливом макроекономічної нестабільності, неефективного державного управління, високого рівня корупції та тіньової економіки тощо.

Проте, незважаючи на певні складнощі, змовлені суб'єктивними процесами в окремих державах, цілеспрямоване впровадження податкової політики, тобто здійснення свідомого впливу на економічних суб'єктів для досягнення мети розвитку та максимально повного забезпечення потреб суспільства, неможливе без його теоретичного обґрунтування на науковому рівні. Для будь-якої країни, що намагається увійти у глобальний світ та досягти успіху, конкурентоспроможності, важливо віднайти та побудувати свою модель економічного розвитку. Звичайно, модель не вирішує всіх проблем, бо вона є тільки певною теоретичною конструкцією, проте її відсутність загрожує невизначеністю, відсутністю чіткого розуміння мети, завдань, інструментарію. Кожна держава формує власну модель для вдалого поєднання економічної ефективності, раціоналізації, максимізації індивідуального та суспільного добробуту з тими культурними традиціями, способом життя, притаманні тій чи іншій країні. У даному контексті особливого значення набуває визначення меж державного втручання та ринкового саморегулювання, як базису побудови ефективних стосунків у суспільстві. Вихідною точкою дослідження виступають соціально-економічні аспекти сутності людини та її інтереси.

В Україні дотепер не сформована й відповідно не впроваджується концепція моделі розвитку економіки, що повною мірою відображала б національні інтереси її громадян та була теоретичною базою ефективної державної економічної політики. Сьогодні українська економіка та соціальна сфера розвиваються хаотично, на основі еkleктичного поєднання елементів

різних моделей. І головна проблема полягає не в синтезі кейнсіансько-монетаристських концептуальних положень щодо макроекономічного регулювання, адже всі провідні держави світу використовують поєднання окремих елементів різних моделей регулювання. У сучасних умовах ми можемо вести мову тільки про різницю у виборі таких елементів, залежно від чого спостерігаються декілька найбільш чітко виражених моделей державного регулювання. Для України основним є питання визначення такої оптимальної моделі, що найбільш повно враховувала б індивідуальні історично сформовані умови господарювання, стан розвитку економіки, інституціонального середовища, а також політичні та соціальні умови.

Отже, місце і роль податкового регулювання у структурі державного регулювання економіки залежить від того, яку соціально-економічну модель суспільного розвитку обирає уряд. В свою чергу, вибір конкретних важелів та методів визначається стратегічними та тактичними цілями, які ставить перед собою держава під час формування податкової політики. Проте способи її реалізації мають враховувати встановлені фінансовою наукою та апробовані на практиці іманентні особливості податків як історично сформованої категорії, що виражають стосунки між платником і урядом з приводу фінансування суспільних видатків, а також встановлення обмежень для політичних рішень у сфері оподаткування.

Цілеспрямоване використання податків для досягнення різних цілей в процесі державного регулювання економічних і соціальних процесів можливе через притаманність податкам розподільчо-регулюючої функції. У новітній податковій теорії спостерігається домінування біфункціонального підходу з виділенням фіскальної та регулюючої функції. Не вдаючись до ґрунтовного аналізу підходів до викладення функцій, акцентуємо увагу на регулюючих властивостях податку, що дозволить обґрунтувати роль податків у сучасній економічній політиці державного регулювання та визначити методологічні можливості їх застосування.

У науковому розумінні змісту регулюючих властивостей податку спостерігається певна дивергенція. І. Майбуров виділяє три підходи до сучасних поглядів на дану проблематику. Відповідно до першого підходу, суть регулюючої функції зводиться до органічно притаманної властивості податку впливати на поведінку їх платників незалежно від волі держави. Прибічники другого підходу наполягають, що здатність податків впливати на економічну поведінку платників є наслідком самого факту вилучення їхніх доходів, побічним ефектом оподаткування, тобто виявом фіскальної функції. У той час, як регулююча функція полягає у свідомому маніпулюванні податками з боку держави для досягнення цілей економічної політики. Особливість точки зору adeptів третього підходу полягає у твердженні, що регулююча функція виражає свідоме використання державою притаманній податкам властивості впливати на поведінку платників задля досягнення заданого посилення чи викривлення їх природніх податкових реакцій в напрямі трудової, інвестиційної активності, схильності до споживання чи заощадження [115, 182].

На наш погляд, проблема різного тлумачення регулюючої функції полягає у змішуванні понять «регулююча функція податків» та «податкове регулювання», що виникає внаслідок діалектики об'єктивного та суб'єктивного. Усвідомлення того, наскільки регулююча функція носить об'єктивний характер, наштовхується на вплив суб'єктивного чинника у самому податковому регулюванні. Виявлення відповідності впливу суб'єктивного фактора дійсним реальним процесам представляє певні труднощі. Для правильного підходу до виявлення такої відповідності необхідно в принципі розглянути діалектику взаємодії об'єктивного та суб'єктивного. Як зазначає В. Коновалов, проблематика діалектики економіки і політики у своїй основі схожа з проблематикою діалектики суб'єктивного – об'єктивного. Поняття «суб'єктивного» імпліцитно несе в собі поняття «політичного», але не тотожне йому. Відповідно це стосується і понять «об'єктивного» та «економічного» [94]. Суб'єктивне – за визначенням у філософській енциклопедії – те, що властиве суб'єкту або похідним від його діяльності [220,

156]. Характерним є констатація того, що суб'єктивне містить в собі об'єктивний зміст, оскільки відображає об'єктивну реальність. Протилежність суб'єктивного і об'єктивного відносна. Об'єктивне – те, що належить самому об'єкту, не залежить від суб'єкта. У суспільному житті під об'єктивним розуміють процеси і фактори, які не залежать від волі і бажання людей [220, 125].

Ми цілком погоджуємося з Ю. Івановим, що регулююча функція податків є явищем об'єктивним, незалежним від волі суб'єктів оподаткування. А податкове регулювання являє собою суб'єктивний процес свідомого, активного та цілеспрямованого використання притаманної податкам регулюючої функції задля досягнення поставлених цілей [82, 37]. Іншими словами, податкове регулювання базується на регулювальній функції податків і полягає у суб'єктивному використанні державою об'єктивної їх здатності впливати на поведінку платників.

Крім того, дискусійним є питання щодо вторинності регулюючої функції щодо фіскальної. Адже, як пише Ю. Іванов, «економічна поведінка платників податків обумовлена не тільки вилученням державою частини їх доходів, але й визначається умовами цього вилучення, тобто порядком оподаткування, а також особливостями та співвідношенням інших елементів податків» [82, 38]. Тобто здатність податків впливати на рішення платників не є наслідком суто фіскальної функції, тому доречніше вести мову про тісний взаємозв'язок та взаємозумовленість цих двох функцій. Виконуючи свої функції, податки таким чином проявляють себе в дії, причому ефективно їх використання передбачає одночасне виконання податками обох функцій, завдяки чому гармонійно поєднуються інтереси суб'єктів господарювання та держави.

В. Мельник наголошує на потребі оновленого підходу до трактування регулюючої функції з огляду на особливості сучасного механізму оподаткування. Автор пропонує виділяти стимулюючу та обмежувальну функції окремо, а не в складі регулюючої, обґрунтовуючи наступним чином: «Об'єктивно стимулююча та обмежуюча дія одного і того ж податку не

співпадає ні у часі, ні у просторі. Тобто стимулюючі та обмежуючі заходи спрямовуються відносно не одних і тих же, а різних видів діяльності та на абсолютно різних проміжках часу» [119, 90].

Такі твердження, на наш погляд, є дещо хибними. Ми дотримуємося думки, що стимулююча є похідною регулюючої функції. Поділяємо позицію Я. Жаліла, що окремий податок як такий за своєю суттю не може виконувати стимулюючої функції, бо він є вилученням коштів в економічного суб'єкта. Стимулюючу роль може виконувати цілісна система оподаткування. З огляду на її всезагальність, податкові преференції виглядають як прямий перерозподіл коштів на користь суб'єктів, які цими преференціями користуються. Відтак відповідне поєднання важелів податкового регулювання може стимулювати економічне зростання чи необхідні структурні зрушення [143].

Наголосимо також, що держава здійснює податкове регулювання, свідомо впливаючи на поведінку платників, а самі податки мають об'єктивну дію, тому не здатні виступати ні стимулюючим, ні стримуючим фактором. Це інструмент, який тільки в дії може проявити свої властивості. А задіяти його може виключно держава в процесі реалізації податкової політики. Крім того, вважаємо, що податкове стимулювання та податкове стримування не є взаємовиключними процесами. Адже преференції, що надаються платникам податків із метою заохочення, в основному призводять до фіскальних втрат, тому повинні покриватися з інших джерел. Тобто в процесі податкового регулювання здійснюється перерозподіл податкового навантаження між різними категоріями платників, галузями чи територіями, внаслідок чого порушується нейтральність в оподаткуванні. Цілком очевидно, що стимулювання шляхом надання податкових пільг для одних платників здійснюється за рахунок інших, що демотивує окремих суб'єктів господарювання. Тому, з нашого погляду, засоби податкового регулювання можуть одночасно мати як стримувальний, так і стимулюючий характер.

Отже, функції податків виражають їхню внутрішню суть незалежно від соціально-економічної ситуації в країні, тоді як цілі і завдання податкової

політики формуються під впливом нагальних потреб економіки та суспільства загалом. Як свідчить світовий досвід розвитку податкових систем, податкове регулювання посідає чільну позицію в арсеналі засобів державної соціально-економічної політики у ХХ ст. і сьогодні продовжує набирати ваги. В нинішніх умовах економіка України, перебуваючи на шляху розбудови соціально-ринкових відносин, особливо потребує цілеспрямованої участі держави в формуванні передумов, необхідних для економічного зростання та соціального прогресу суспільства. Завдяки здатності податків впливати на економічну поведінку суб'єктів господарювання і громадян, їхня регулююча сила може спрямовуватись на зміну рівнів споживання, заощадження, інвестицій. Враховуючи реакції платників та характер ефектів оподаткування, що виникають, уряд може посилювати чи послаблювати дію податків шляхом провадження стимулюючої чи стримуючої податкової політики.

Цілі, на досягнення яких спрямована податкова політика, впливають на вибір методів її здійснення, тобто способів практичної реалізації. Своєю чергою, будь-який метод здійснення податкової політики повинен базуватися на певних інструментах. До таких інструментів А. Крисоватий відносить: податкові ставки, податковий кредит, податкові преференції і пільги, податкові стимули і санкції, податкову амністію і податкові канікули, формування податкової бази, встановлення об'єктів і суб'єктів оподаткування тощо [100, 26].

Ю. Іванов пропонує інший підхід до класифікації інструментів реалізації податкової політики, до яких включає і спеціальні режими оподаткування. При цьому під інструментами податкового регулювання автор розуміє сукупність норм податкового законодавства, що забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного, соціального чи іншого корисного результату [145, 227]. Здійснюючи класифікацію цих інструментів за ознакою «механізм впливу», автор відносить спеціальні режими оподаткування до комплексних інструментів податкового регулювання, оскільки вони (режими) одночасно

стосуються декількох основних податків і зборів, створюючи спеціальний режим оподаткування.

У цілому ми підтримуємо такий науковий підхід у частині надання спеціальним режимам оподаткування комплексного характеру. Разом з тим, якщо порівнювати з окремими інструментами податкового регулювання, спеціальні режими оподаткування виявляються вищою формою податкового регулювання, де базисом виступають окремі інструменти. Це дає можливість використовувати вказані технології для досягнення певних цілей, забезпечуючи системну підтримку замість точкової допомоги. Спеціальні режими оподаткування можуть формуватися з комбінації таких інструментів, як податкові пільги, інструменти, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування, визначення складу платників податків, принципи встановлення й розміри податкових ставок, інструменти, пов'язані з порядком обчислення податкових зобов'язань. У результаті утворюються форми податкового регулювання, що відрізняються за своїм складом та структурою. Кожна з форм являє собою спеціальну податкову конструкцію, яка відображає особливості оподаткування окремих категорій платників.

На наш погляд, доцільно в основу характеристики спеціальних режимів покласти ту ознаку, що їхнє застосування не вимагає постійних змін у загальному режимі оподаткування. Необхідність упровадження спеціальних режимів, що створюють особливий фіскальний клімат, виникає, коли постає потреба комплексного, системного використання інструментів податкового регулювання з конкретною цільовою спрямованістю.

Отже, спеціальні режими оподаткування – це форми практичної реалізації розподільчо-регулюючої функції податків, що базуються на використанні податкових інструментів та посідають чільне місце в процесі податкового регулювання (див. додаток Б).

Відзначимо, що питання застосування спеціальних режимів оподаткування є дуже дискусійним. Оскільки спеціальні режими оподаткування в основному мають пільговий характер, вони спричиняють викривлення умов діяльності

суб'єктів господарювання та створюють передумови для зловживання. Загалом ставлення до податкових пільг у теорії оподаткування є здебільшого негативним. Так, на думку В. Вишневського, наслідки пільгового оподаткування через їх непередбачуваність можуть призвести до управлінських помилок, стагнації і подальшого збільшення техніко-технологічного відставання національної економіки від світових лідерів [114, 37]. Проте у світі немає такої держави, яка б не використовувала податкові пільги чи віднайшла їм альтернативу. Тому думки провідних українських та російських економістів збігаються: податкові пільги є вимушеною необхідністю [158; 159; 153; 115; 208]. Процес подальшого функціонування податкових преференцій науковці пов'язують зі зміною ставлення до пільг: від сприйняття їх як чогось малозначущого та безкоштовного до визначення пільг як «податкових втрат держави» за прикладом розвинутих країн [114, 162].

У контексті розв'язання цієї проблеми ми підтримуємо думку, що головним напрямком сучасних податкових реформ в Україні повинно стати формування податкової системи, котра в цілому буде сприяти стабілізації економічного зростання на інвестиційно-інноваційній основі. Оскільки забезпечити це неможливо без задіяння пільгового оподаткування, вважаємо, що їх застосування для структурної перебудови економіки, стимулювання інвестицій потрібно зберегти, забезпечивши обґрунтованість механізму надання та контролю. Використання спеціальних режимів оподаткування в рамках податкового стимулювання повинно сприяти вирішенню пріоритетних, чітко визначених завдань.

1.2. Сутнісно-типологічні підвалини та принципи побудови спеціальних режимів оподаткування

Спеціальні режими оподаткування, що використовуються на практиці неоднорідні: вони суттєво відрізняються за характером впливу на суб'єкта господарювання, призначенням, внутрішньою будовою та іншими ознаками. Тому для забезпечення ефективної реалізації їх регулюючого потенціалу та вибору оптимальної моделі для досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку важлива їх класифікація.

Класифікація спеціальних режимів оподаткування передбачає їх групування за певними ознаками на основі встановлення взаємозв'язків між окремими елементами. Здійснення класифікації спеціальних режимів оподаткування необхідне як із наукового, так і з практичного погляду. Класифікація ширше розкриває суть явища та дозволяє докладніше дослідити характерні особливості кожної групи спеціальних режимів оподаткування (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація спеціальних режимів оподаткування

Джерело: складено автором

За характером впливу на суб'єкта господарювання всі спеціальні режими оподаткування можна розподілити на дві групи: стимулюючі та стримуючі (обмежуючі).

До стимулюючих належать режими оподаткування, що мотивують платника до здійснення певних дій, які визначаються державою як пріоритетні.

Відбувається це за рахунок зниження податкового навантаження на відповідних суб'єктів господарювання, що збільшує одночасно їхній чистий дохід.

В основі стримуючих режимів лежить застосування системи спеціальних заходів податкового регулювання, що передбачає збільшення податкового навантаження, які не знаходять свого закріплення в механізмі податків і зборів, передбачених загальною системою оподаткування. В результаті суб'єкти господарювання втрачають економічні стимули для ведення діяльності, вона стає менш цікавою для платника. Стримуючий характер мають режими оподаткування, що їх використовує держава з метою захисту вітчизняного виробника, для обмеження певних видів діяльності чи регулювання розвитку територій з високою концентрацією виробництва та населення.

Зазначимо, що класифікація спеціальних режимів оподаткування за цією ознакою є доволі умовною. Адже на практиці один і той самий інструмент може одночасно мати різні властивості: тобто стримувати платника від одних дій та водночас зацікавлювати в здійсненні інших. Наприклад, спеціальний режим на основі паушального оподаткування покликаний стримати зловживання у сфері обігу готівки та одночасно може стимулювати розвиток суб'єктів малого бізнесу за умови, якщо податкове навантаження на платника буде меншим ніж на загальній системі оподаткування. Тому віднесення окремих елементів до стимулюючих чи стримуючих досить умовне, і залежить від кінцевої мети податкового регулювання.

За конструкцією (внутрішньою будовою, моделлю) спеціальні режими оподаткування поділяються на: елементні (часткові), комплексні та уніфіковані. Така класифікація характеризує відмінності спеціальних режимів оподаткування за технологією їх побудови.

Елементні або часткові спеціальні режими оподаткування передбачають особливий порядок визначення елементів або зміну умов загального порядку адміністрування окремого податку. Наприклад, спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських виробників, спеціальний режим

оподаткування податком на прибуток діяльності у сфері сільського та лісового господарства тощо.

Комплексні – побудовані на основі спеціального порядку справляння комплексу загальних податків. До них можна віднести спеціальні режими оподаткування суб'єктів інвестиційної діяльності СЕЗ, ТПР та технопарків. У рамках цих спеціальних режимів одночасно застосовується комплекс податкових пільг, що переважно стосуються ПДВ, податку на прибуток, мита та інших.

Уніфікований характер спеціальних режимів оподаткування базується на заміні єдиним податком декількох податків шляхом зведення об'єктів оподаткування і створення на цій основі спрощеної системи оподаткування. Уніфіковані спеціальні режими в Україні застосовують у формах єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків.

Наступним критерієм класифікації є порядок адміністрування спеціальних режимів оподаткування. Згідно з даною ознакою можна виділити режими, введені шляхом окремих змін до загального порядку адміністрування конкретного податку (регламентовані окремими статтями Податкового кодексу в рамках загального порядку адміністрування податку), та режими, що передбачають зміни в порядку адміністрування системи податків і зборів (регламентовані окремим розділом Податкового кодексу). Зауважимо, що з погляду адміністрування спеціальні режими оподаткування передбачають особливий порядок визначення сум податків та їх сплати, зарахування сум податків на спеціальні рахунки, складання звітності та встановлення відповідальності платників.

За сферою призначення спеціальні режими оподаткування поділяються на функціональні та територіальні. Спеціальні режими функціонального типу призначені для окремих категорій суб'єктів господарювання чи галузей відповідно до їхньої специфічної діяльності чи особливої ролі в господарському процесі. В Україні до них належать спеціальні режими оподаткування малого бізнесу та сільськогосподарських виробників. Територіальні спеціальні режими

оподаткування передбачають вирішення пріоритетних завдань розвитку регіонів чи вирівнювання диспропорцій регіонального розвитку в державі. Тому функціональний тип визначає прояв дії механізму спеціальних режимів оподаткування незалежно від території та місця розташування платника, а територіальний передбачає обмеження дії спеціальних режимів окремою територією. До останніх в Україні належать спеціальні режими оподаткування суб'єктів інвестиційної діяльності в СЕЗ, ТПР та технопарках.

Емпірична типологізація спеціальних режимів оподаткування (рис. 1.2) свідчить, що режими функціонального типу базуються на заміні для окремих категорій платників декількох основних податків одним, а спеціальні режими оподаткування територіального типу передбачають введення комплексу стимулюючих податкових інструментів на основі загальної системи оподаткування.

Значна різноманітність спеціальних режимів оподаткування зумовлює необхідність конкретизації предмета дослідження, оскільки в межах наукової роботи неможливий глибокий та комплексний аналіз усіх спеціальних режимів оподаткування, що застосовуються в українській податковій практиці. Тому в нашому дослідженні розглянемо спеціальні режими оподаткування, які виокремлені за сферою призначення, а саме: функціональні та територіальні. Вибір зумовлений тим, що така класифікація має практичне значення, а сама ознака найбільш точно виражає характерні риси даного явища.

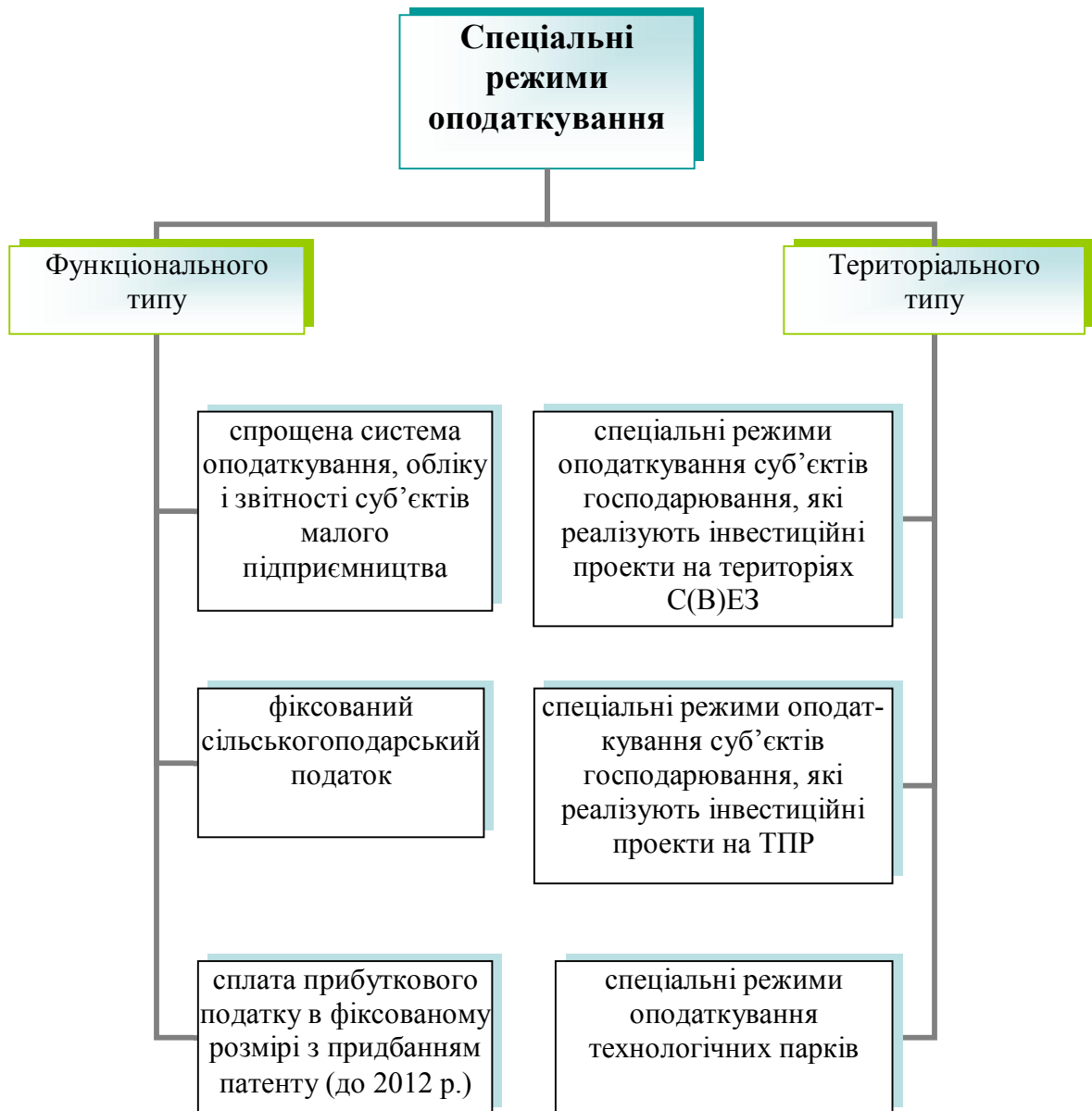


Рис. 1.2. Емпірична типологізація спеціальних режимів оподаткування в Україні

Джерело: складено автором

З огляду на потребу встановлення раціональних норм і правил, очевидною є потреба розроблення принципів побудови спеціальних режимів оподаткування в контексті концептуального дослідження згаданого поняття. Адже принципи є основними положеннями, котрі реалізуються в кожному виді спеціальних режимів та забезпечують їх ефективну дію. Питання оптимальних критеріїв конструювання є одним із найменш досліджених аспектів спеціальних режимів оподаткування. В науковій літературі відсутні ґрунтовні дослідження у вказаному напрямку. Разом із тим, практичний досвід ринкового

господарювання доводить, що для успішного управління економікою за допомогою податкової політики потрібен адекватний набір інструментів та форм податкового регулювання, зокрема спеціальних режимів оподаткування. Це новітній динамічний елемент стимулюючої фіскальної політики в сучасних умовах. Відтак, акцентуємо увагу на конструюванні принципів ефективного застосування спеціальних податкових режимів з огляду на їхнє функціональне призначення.

Теоретичний аналіз впливу специфічних податкових технологій на економічну поведінку суб'єктів господарювання та соціальні процеси в суспільстві дозволяє сформулювати критеріальні вимоги їхнього функціонування. На рисунку 1.3 схематично зображено спеціальні принципи побудови особливих режимів оподаткування, дотримання яких, на наш погляд, сприятиме їхній оптимізації та ефективності застосування.



Рис. 1.3. Принципи побудови спеціальних режимів оподаткування

Джерело: складено автором

Враховуючи, що спеціальні режими оподаткування використовуються з метою стимулювання підприємницької, інвестиційної і трудової активності, прискореного накопичення капіталу в пріоритетних галузях економіки, розвитку прикладної науки та техніки, маємо підстави стверджувати, що основним завданням їхнього впровадження є створення сприятливого фіскального клімату. Відповідно до вищезазначеного, розкриємо суть сформульованих принципів функціонування преференційних режимів оподаткування.

Основною вимогою при конструюванні режиму оподаткування особливого значення є його конкретна цільова спрямованість. Тобто необхідно чітко визначати цілі та завдання впровадження таких режимів для того, щоб у процесі реалізації мати змогу визначити ефективність їхнього функціонування. Принцип цільової спрямованості визначає відповідність соціально-економічних процесів, що відбуваються з використанням спеціальних режимів оподаткування, цілям, завданням та пріоритетам, визначеним під час їх створення.

На наш погляд, цілі впровадження спеціальних режимів мають впливати зі стратегічної мети державного розвитку, котра полягає в досягненні економічного зростання та суспільного добробуту. Відповідно до встановлених цілей формулюються конкретні завдання, як це зображено на рис. 1.4, та розробляється механізм їх досягнення. Саме завдання дозволяють побачити рух до цілі. За їх відсутності неможливо оцінити результативність при аналізі дій. Причому мета є бажаною кінцевою точкою процесу, з досягненням якої пов'язаний успіх проекту. Очевидно, що оцінка результатів функціонування спеціальних режимів оподаткування повинна здійснюватись відповідно до



Рис. 1.4. Логічна схема формування цілей та завдань при створенні спеціальних режимів оподаткування

Джерело: складено автором

Цілі створення спеціальних режимів оподаткування повинні бути кінцевими, конкретними і вимірними, даючи можливість оцінити їхню ефективність. Після формулювання завдань важливо розглянути, наскільки конкретні заходи можуть сприяти їхньому вирішенню.

Дотримання таких вимог відбору дозволить чітко окреслити проблеми соціально-економічного характеру, для подолання яких впроваджується

спеціальний режим оподаткування, а також визначити пріоритети та завдання його функціонування. Формулювання кінцевої мети і цілей застосування спеціальних податкових технологій значною мірою впливає на характер преференцій у межах такого режиму.

Отже, враховуючи стимулюючу роль спеціальних режимів оподаткування, можна виділити низку стратегічних цілей їхнього функціонування (рис. 1.5).

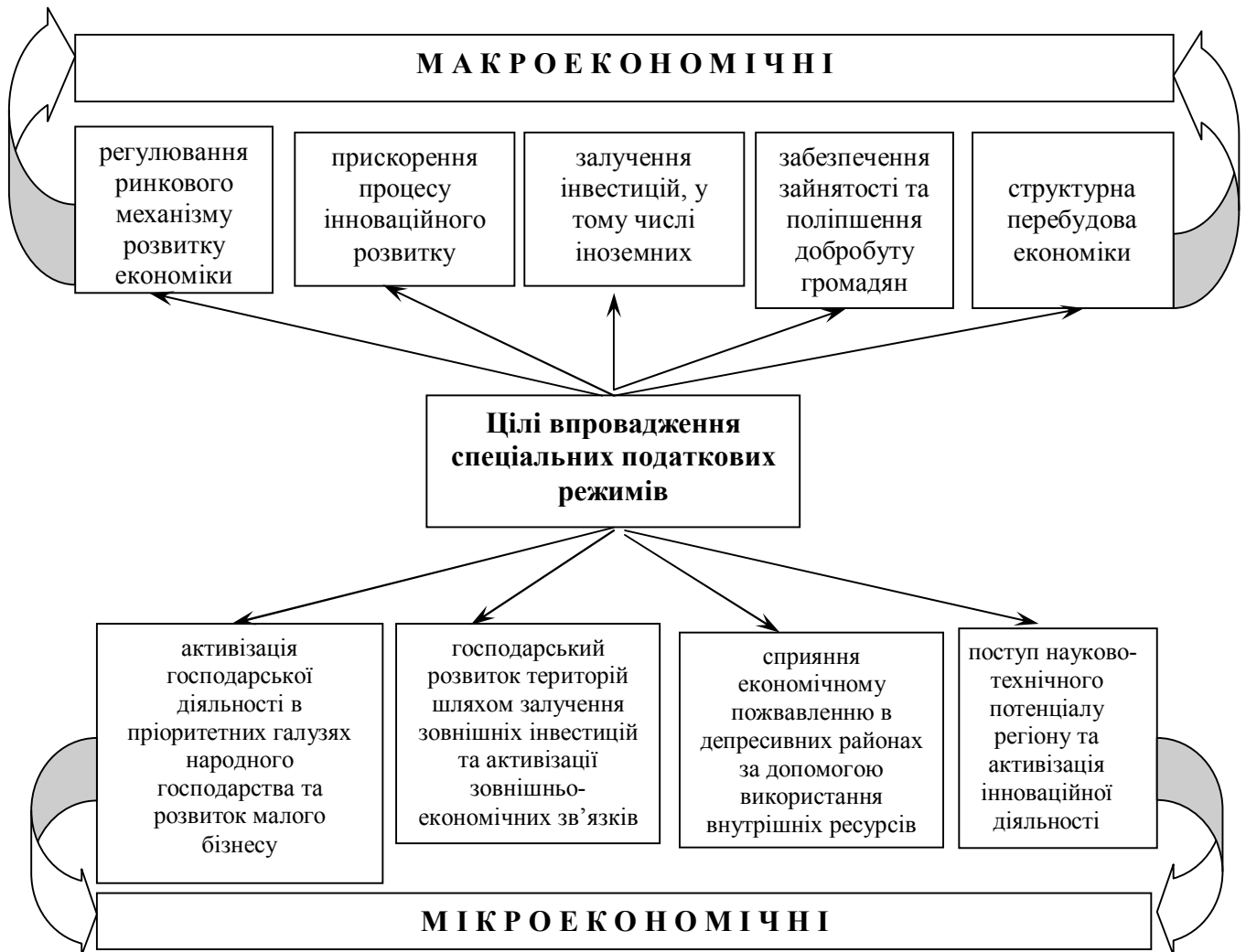


Рис. 1.5. Стратегічні цілі впровадження спеціальних режимів оподаткування

Джерело: складено автором

З огляду на сучасні вектори стратегії розвитку економіки держави, саме таке конструювання цілей впровадження податкових спеціальних режимів найбільш повно відповідає завданням, що стоять перед урядом.

Аналізуючи загальні засади та цілі створення спеціальних режимів оподаткування в Україні, доходимо висновку про відсутність їх належної систематизації та взаємоузгодженості. Практика реалізації спеціальних режимів оподаткування свідчить про недотримання логічної послідовності цільового спрямування, у зв'язку з чим виникають труднощі при аналізі їх ефективності.

Наголосимо, що спеціальні режими оподаткування, які мають пільговий характер, застосовують для сприяння розвитку підприємництва в тих напрямках, що найбільше його потребують. Це передусім сфера малого бізнесу, яка для успішного розвитку вимагає сприятливого податкового клімату. Проте формулювання цілі «розвиток малого бізнесу» досить узагальнене і відповідає стратегічній меті державної політики.

При виборі тактичних заходів, з нашого погляду, така ціль потребує максимальної деталізації з огляду на те, що в податковій практиці не існує універсальних інструментів, за допомогою яких можна вирішити всі проблеми. Необхідність введення додаткових преференцій та пільг у науковій літературі (зокрема, у працях [225; 14; 234]) обґрунтовується низкою причин. Серед них виділимо найбільш вагомi (див. рис. 1.6).

Однією з основних причин є наявність особливих витрат для малих підприємств, які не зумовлені особливостями технологічного процесу, а пов'язані зі встановленими державою правилами, недосконалістю ринку або інституційного середовища. Такі витрати ідентифікуються як трансакційні витрати.

Друга причина обґрунтування пільг та спеціальних режимів оподаткування – це необхідність зниження бар'єрів входження на ринок. Підприємства, що розпочинають діяльність, постають також перед проблемою недостатності досвіду й відсутності репутації. В цьому випадку необхідно стимулювати розвиток підприємств з умовою наступного переходу зі спеціального до загального режиму оподаткування. При цьому важливо, щоб преференціями не могли скористатися ті підприємства, для яких вони не призначені, інакше поставлена мета не буде досягнута. Мало того, якщо для більших за розміром

підприємств, а також для тих, що вже діють на ринку, не усунути можливість користуватися перевагами спеціальних режимів, то вони можуть отримати більші вигоди, ніж початківці чи дійсно малі підприємства. В такому випадку бар'єри виходу на ринок не знижуються, а, навпаки, збільшуються, тобто досягається результат, протилежний до поставленої мети.



Рис. 1.6. Цілі впровадження спеціальних режимів оподаткування для малого бізнесу

Джерело: складено автором за [225; 14; 234]

Третьою важливою причиною використання спеціальних режимів оподаткування для малого бізнесу є протидія поширеному в даному секторі ухилянню від оподаткування (як правило, нелегальному, тобто, *tax evasion*). Таке явище виникає тоді, коли оподаткування окремих груп платників пов'язане з певними труднощами, а адміністративні ресурси держави обмежені. Труднощі оподаткування виникають переважно щодо дрібних суб'єктів малого бізнесу й зумовлені такими факторами, як-от: велика чисельність суб'єктів малого підприємництва унеможлиблює ретельну перевірку діяльності кожного з них; доходи цих суб'єктів порівняно невеликі; у них немає внутрішньої потреби (для цілей бізнесу) вести бухгалтерський облік; вони реалізують продукцію переважно населенню за готівкові кошти, тобто відносяться до так званих важких для оподаткування підприємств (*hard-to-tax enterprises*).

Унаслідок дії вказаних факторів суб'єкти малого бізнесу можуть легко приховувати свої доходи. Крім того, складність та обтяжливість податкової системи ще більше спонукає до ухилення від оподаткування. Таким чином, суми податкових надходжень від таких платників є значно меншими, ніж витрати на їхнє адміністрування. В результаті виникає необхідність оцінювати відповідні суми доходів або податків шляхом презумптивного (паушального, превентивного, оцінного) оподаткування. Презумптивні податки, як правило, мають базою для розрахунків – перелік певних простих показників. Ці податки охоплюють ті галузі господарської діяльності, де важко чітко визначити реальний розмір бази оподаткування або процедура такого визначення пов'язана зі значними ускладненнями, наприклад, роздрібна торгівля та сфера послуг.

Ще І. Озеров відзначав труднощі оподаткування малих підприємств. Він писав: «Нерідко втручання фіска затримує розвиток дрібних підприємств або не дає розвиватись промисловості в тому чи іншому районі, тому як фіск для полегшення свого завдання намагається концентрувати виробництво у відомих районах (щоб полегшити собі контроль), встановлює інколи обов'язковий мінімум продуктивності підприємства, тому що велика кількість дуже дрібних підприємств збільшувала б видатки на контроль та стягування податків» [131, 261].

Отже, як бачимо, практика застосування фіском особливих підходів до оподаткування дрібного бізнесу не нова і сьогодні вона досягла певних результатів у вигляді спеціальних режимів оподаткування.

Відзначимо, що не можуть розглядатися як раціональні такі цілі, які спрямовані на збільшення кількості малих підприємств або нарощування оборотів на малих підприємствах. Адже при наданні значних пільг може відбуватися штучне подрібнення великого бізнесу задля отримання можливості скористатися додатковими перевагами, що також призведе до зростання статистичних кількісних показників. Крім того, значна диференціація в оподаткуванні відносно розмірів підприємств негативно впливає на прийняття

рішень щодо здійснення інвестицій у розвиток. (Скажімо у випадку, коли зростання показників розвитку загрожує різким і відчутним для суб'єкта господарювання зниженням вигоди).

Іншою поширеною сферою впровадження преференційних режимів оподаткування є територіальні утворення, діяльність яких спрямовується на вирішення широкого кола регіональних та загальнодержавних науково-технічних і соціально-економічних проблем. Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» від 13.10.1992 р. № 2673-ХІІ задекларував мету створення С(В)ЕЗ (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Цілі створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон в Україні

Джерело: складено автором за [56].

Основною метою впровадження спеціальних режимів оподаткування технопарків є формування сприятливих передумов для максимальної співпраці науки з виробництвом і розвитку регіонального науково-виробничого та соціально-економічного потенціалів, а для територій пріоритетного розвитку – збільшення робочих місць.

У процесі створення на спеціальні економічні зони покладалися масштабні завдання залучення інвестицій для вирішення соціально-економічних проблем та стимулювання розвитку національної економіки на шляху до суспільного добробуту. Однак занадто широкий спектр окреслених

цілей та пріоритетних видів економічної діяльності дискредитував ідею СЕЗ. За словами ірландського економіста Стівена Дьюара, «...СЕЗ сьогодні визнані у всьому світі як інструмент розвитку окремих секторів економіки, але їх ніхто не вважає кращим вирішенням проблем економічного розвитку в цілому...» [51, 32].

Доводиться констатувати, що в Україні запровадження спеціальних режимів оподаткування для окремих територій мало стихійний характер, передусім через недосконалість фундаментальної концепції спеціальних економічних зон та відсутність її органічного поєднання з державною економічною політикою. Окрім потреби залучення іноземного капіталу в галузі, де сама логіка економічного розвитку потребує особливих умов оподаткування інвесторів (наприклад, експортоорієнтовані судно- та авіабудування, курортно-рекреаційний комплекс, а також зовнішньоекономічна діяльність, розвиток торговельних портів тощо), при створенні особливих зон ставились такі важливі завдання, як подолання диспропорцій регіонального розвитку, вирішення соціальних, екологічних та техногенних проблем, що стало основою різної функціональної спрямованості майбутніх територіальних утворень.

Якщо порівняти мотиваційні чинники та мету створення кожної окремої зони з правовою базою, бачимо значні відмінності. Так, мотиви впровадження зони відображають першочергову потребу в стимулюючому режимі оподаткування і відповідають профілю регіону, а мета, прописана в законах, об'єднує весь комплекс різновекторних цілей (див. дод. В). Тобто можна стверджувати, що внаслідок суттєвого розширення та розпорошення цілей втрачено монофункціональність особливих економічних формувань. Цей факт, на нашу думку, слід розцінювати як суттєвий недолік концептуального характеру, що створює підґрунтя для неефективного використання потенціалу територіальних режимів оподаткування.

Крім того, відсутність критеріїв ефективності для окремих зон не лише ускладнює дослідження результатів використання преференційного механізму

на регіональному рівні, а й унеможливилює моніторинг досягнення поставлених цілей загалом. Адже при оцінюванні результатів функціонування С(В)ЕЗ обов'язковим є їхня класифікація за однорідними типами та застосування для окремих типів специфічних критеріїв оцінювання.

У законі «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» передбачена класифікація С(В)ЕЗ відповідно до функціонального призначення та спеціалізації, а саме: вільні митні зони і порти, експортні, транзитні зони, митні склади, технологічні парки, технополіси, комплексні виробничі зони, туристсько-рекреаційні, страхові, банківські та комплексні економічні зони [57].

Однак, аналіз законів про окремі СЕЗ свідчить, що в Україні вузькопрофільних зон, які спеціалізуються на одній функції, майже немає, окрім СЕЗ «Курортполіс Трускавець», чітко орієнтованої на розвиток туристично-рекреаційного комплексу. Натомість найбільш поширеними є комплексні зони, спрямовані на виконання торгових, виробничих, дослідницьких функцій, що поєднують у собі риси і елементи зон різних типів (див. дод. Г). Комплексні зони передбачають виконання декількох функцій і різну орієнтацію інвесторів. Саме тому при їхньому створенні важливо визначити пріоритети функцій і послідовність створення конкретних секторів у зонах, що не враховано в діяльності українських економічних зон.

У контексті вищезазначеного виникає потреба у виокремленні спільних та відмінних рис СЕЗ і ТПР. Зазначимо, що «рамкового» закону для ТПР взагалі немає й у ряді випадків їхня діяльність регламентується тими ж законодавчими актами, що й СЕЗ. Це дає підстави стверджувати про відсутність чіткого розмежування між даними економічними утвореннями, про що також свідчить схожість у цілях створення, видах проваджуваної діяльності та системі управління двох типів територіальних утворень.

Разом із тим початковою метою запровадження спеціального режиму оподаткування на пріоритетних територіях є залучення інвестицій, створення нових та збереження старих робочих місць для вирішення соціально-

економічних проблем депресивних регіонів. Тому спеціальний режим оподаткування на ТПР головним чином спрямований на забезпечення інтересів громадян, що проживають на цих територіях, а в СЕЗ вони впроваджувались передусім у загальнодержавних інтересах.

Стаття 16 Закону України «Про зайнятість населення» від 1.03.1991 р. № 803-ХІІ регламентує, що Кабінет Міністрів України визначає території, де розвиток робочих місць заохочується державою. Такі території (насамперед трудонадлишкові і з високим рівнем безробіття, сільські та гірські райони) на певний період набувають статусу територій пріоритетного розвитку. Також передбачено надання підприємствам, організаціям та установам, що створюють на зазначених територіях виробництва, філіали і додаткові робочі місця, надання пільг як на загальнодержавному, так і на локальному рівнях [58].

Іншим законом «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області» визначено ТПР, а саме – територія, на якій склалися несприятливі соціально-економічні умови та на якій запроваджується спеціальний режим інвестиційної діяльності для створення нових робочих місць [65].

Як бачимо, різниця між СЕЗ та ТПР полягає в тому, що перші створювались як «зони розвитку», а другі – як «зони виживання» в слаборозвинених регіонах, однак усі – без забезпечення належних ринкової та транспортної інфраструктури, системи комунікацій тощо. Зауважимо, що визначення терміну «депресивний регіон» в законодавстві про спеціальні (вільні) економічні зони відсутнє і відповідно немає критеріїв, згідно з якими регіони визнаються депресивними та мають пріоритет у стимулюванні їхнього розвитку. Це закладає основи непрозорості механізму прийняття рішень про створення таких територій.

Вважаємо, що вказані недоліки створюють хиткий фундамент для подальшого функціонування спеціальних режимів оподаткування на окремих територіях. На нашу думку, для досягнення стратегічного успіху діяльність вільних економічних зон має відповідати стратегії розвитку держави і

виступати засобом впливу на економіку та соціальні процеси. На кожному тимчасовому відрізку, залежно від стану реальної економіки, необхідно сфокусувати діяльність СЕЗ на пріоритетних завданнях і, таким чином, забезпечити їхнє конкретне цільове призначення. Це дасть змогу чітко визначити модель спеціального режиму оподаткування зон залежно від мети їх створення та напрямку розвитку, а також розробити критерії ефективності, що, своєю чергою, забезпечить проведення адекватної оцінки функціонування спеціальних режимів оподаткування.

Наступний принцип – економічної ефективності – виражається в мінімізації негативних наслідків функціонування податкових режимів для процесу розподілу ресурсів. Цей критерій більшою мірою репрезентує приватнопідприємницький інтерес: що менше загальне податкове навантаження, то більше можливостей розширеного відтворення у платника. Якщо держава встановлює орієнтири стимулювання підприємництва в пріоритетних сферах економіки чи вирівнювання дисбалансу розвитку регіонів, вона повинна створити і привабливі для суб'єктів господарювання умови, передусім знижуючи рівень оподаткування. Спеціальні податкові режими в таких випадках стають необхідним інструментом податкового заохочення, усуваючи дію негативних факторів та створюючи особливо сприятливі умови для прискореного розвитку.

Добре відомо, що податки є витратами для платника. Крім того, що це витрати у вигляді певної суми коштів, яку платник передає до централізованих фондів держави, це також і витрати платників на дотримання правових вимог, пов'язаних із оподаткуванням. Тобто необхідно брати до уваги витрати податкоплатників на виконання таких додаткових податкових зобов'язань, як ведення податкового обліку і складання податкової звітності.

Так звані «транзакційні витрати» є однією з основних категорій неінституціональної економічної теорії, яку ввів Р. Коуз. В своїх працях науковець сутність транзакційних витрат пояснює так: «Покупці і продавці мають знаходити одне одного; покупці повинні вивчити те, що продавці

можуть їм запропонувати, а продавці – що покупці хочуть придбати; обидві сторони мусять вивчити ціни, за якими інша сторона погодиться здійснювати операції, сторони повинні вести переговори, виробляти контракти, забезпечувати їхнє виконання і так далі. Створюватимуться ринки і з'являтимуться спеціалісти – дилери і брокери – для забезпечення процесу обміну. Саме витрати такої діяльності я називаю трансакційними витратами» [98, 33].

Питомі витрати такого типу негативно залежать від масштабу виробництва, тобто мають значну постійну складову. У випадку, коли витрати пов'язані з виконанням податкового законодавства, можна виділити такий компонент, як ведення податкового обліку. Оскільки для великих підприємств існує внутрішня потреба у веденні бухгалтерського та податкового обліку, альтернативні витрати в таких підприємств нижчі. Іншим прикладом може слугувати недоступність для малого бізнесу позикових коштів або їх обмежена доступність для суб'єктів малого підприємництва, що зумовлено підвищеними ризиками та відносно високими витратами отримання інформації для кредиторів.

Середні витрати, пов'язані з недоліками функціонування держави і ринку, можуть залежати від масштабу і породжувати викривлення, які дестимулюють галузі з малим масштабом виробництва. Корекція таких спотворень є доцільною, в тому числі і за рахунок податкових заходів, але при цьому слід враховувати, що пільги та преференції у розмірі, що перевищує необхідний для усунення диспропорцій, також можуть спричинити негативні ефекти. Тому надмірні пільги призводять до втрат суспільства, що перевищують суму наданої податкової субсидії. Мало того, оскільки точна компенсація наведених витрат неможлива, вони можуть виникати і при помірних пільгах. Тому державі доцільно прикладати зусиль для усунення таких диспропорцій за допомогою скорочення трансакційних витрат, що буде більш виправданим із погляду добробуту суспільства.

При сучасних податкових підходах витрати громадян і підприємств на виконання таких обов'язків виявляються досить вагомими. Разом із витратами часу на заповнення податкових декларацій, оплатою послуг бухгалтерів і юристів та на сплату фінансових санкцій за можливе порушення законодавства такі витрати можуть істотно впливати на фінансовий стан платника. Тому спеціальні режими оподаткування повинні бути завчасно визначеними: закріплюватися законодавчими актами, бути зрозумілими, простими, зручними з погляду податкових технологій, що сприятиме дешевизні справляння податків.

З точки зору держави як суб'єкта оподаткування необхідно враховувати постійно збільшувані витрати органів влади в зв'язку з ускладненням податкового законодавства, зростанням витрат на забезпечення податкового контролю (з ростом рівня оподаткування його необхідно посилювати і робити жорсткішим), збільшенням чисельності працівників податкових органів і забезпеченням їх сучасними технічними засобами.

Загалом, принцип економічної ефективності в нашому розумінні виражається, передусім, у визначеності та зрозумілості податкових технологій, простоті та зручності податкових процедур. Також велике значення має економічність справляння податків у межах спеціального режиму та контролю як вагомий фактор зменшення податкового навантаження. Тому вважаємо, що в Україні на теперішньому етапі доцільно використовувати спеціальні режими оподаткування пільгового характеру, адже саме за допомогою стимулюючої дії податку держава гармонізує власні інтереси з інтересами суб'єктів господарювання.

Принцип стабільності оподаткування лежить в основі сучасної податкової політики. Що стабільніша податкова система, то впевненіше почувасться суб'єкт підприємництва, оскільки він має можливість здійснювати прогнозування та планування діяльності. Щодо спеціальних режимів оподаткування, то завдяки притаманним їм характерним особливостям вони потенційно здатні в більшій мірі, ніж окремі пільги, відповідати принципу

стабільності. Це пов'язано з тим, що спеціальні режими оподаткування можуть виступати як цілісна підсистема, а це дозволяє уникнути змін в загальній системі оподаткування. Крім того, забезпеченню стабільності умов господарювання значно сприяло б встановлення гарантій з боку держави щодо термінів, протягом яких суб'єкт господарювання має право користуватися преференційним режимом.

Податкова політика перехідного періоду повинна не тільки забезпечувати формування стабільної податкової системи, а й активно впливати на економіку. Саме для досягнення таких різновекторних цілей у рамках єдиної податкової системи потрібен гнучкий інструментарій, яким і виступають спеціальні режими оподаткування. Зрозуміло, що застосування подібних податкових технологій, повинно бути тимчасовим, тобто використовуватись для досягнення визначеної мети або наперед встановлених граничних критеріїв для окремих суб'єктів господарювання. Необхідність застосування спеціальних режимів зумовлюється наявними проблемами і негараздами. Оскільки подібні технології мають відносно неринковий характер, до них слід застосовувати визначений термін дії. При досягненні мети введенні спеціальні режими повинні припинити свою дію або коригуватися. Таким чином забезпечується дотримання принципу гнучкості побудови податкової системи.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що спеціальні режими оподаткування, сконструйовані з урахуванням вищенаведених критеріальних вимог, відповідатимуть позитивному досвіду їхнього використання у світовій практиці та забезпечать концептуальні основи їх використання як дієвих форм податкового регулювання в межах виваженої та науково обґрунтованої стимулюючої податкової політики. Подальший аналіз функціонування спеціальних режимів оподаткування в сучасних умовах з урахуванням досвіду зарубіжних країн дасть змогу визначити перспективи їх розвитку та окреслити напрями використання.

1.3. Дивергенція наукових теорій єдиного податку та особливості спрощених моделей оподаткування

Оптимальний рівень фіскального навантаження та побудова раціональної податкової системи значною мірою впливають на фінансовий стан держави та рівень її конкурентоспроможності у світовому співтоваристві. Тому ці питання постійно перебувають у полі зору науковців, еволюціонуючи відповідно до вимог часу. Історія економічної думки багата на теорії оподаткування, що відображають спроби концептуального обґрунтування або вдосконалення податкової практики.

Так, у процесі розвитку і становлення податкових систем розвинутих країн постійно виникали питання чисельності податків та належної їх структури, що зумовлювало наукові пошуки в даному напрямку. На наш погляд, найбільш кардинальними і неординарними з них є ідеї і теорії спрощення податкової системи до впровадження єдиного податку. Такі дослідження дозволять нам визначити теоретичні основи спрощених методик оподаткування, що базуються на технології єдиного податку, та обґрунтувати можливості їх використання в якості важелів податкового регулювання.

Серед наукових здобутків щодо узагальнення знань про єдиноподаткові теорії відзначимо праці сучасних науковців: В. Андрущенко, В. Вишневського, І. Майбурова, В. Пушкарьової, Л. Шаблістої. Ґрунтовні дослідження в більш ранній період у цьому напрямку здійснили класики російської та світової фінансової науки: А. Ісаєв, І. Кулішер, Ф. Меньков, І. Озеров, М. Соколов, А. Соколов, І. Янжул, а також Е. Селігмен, Л. Косса, Ф. Нітті.

Вважаємо за необхідне зосередити увагу на дослідженні історичної ретроспективи дивергенції наукових теорій єдиного податку та їхнього впливу на формування сучасних підходів до побудови ефективної податкової системи, зокрема в частині, що стосується справедливості та простоти в оподаткуванні.

На думку окремих науковців, ідея єдиного податку виникла ще в Стародавній Греції та Римі, коли всі види майна оподатковувались єдиним загальномайновим податком, який пізніше в процесі диференціації джерел та об'єктів оподаткування поступово розпався на низку податків [3, 159].

Звичайно, з подальшим розвитком господарства, відповідно до виникнення нових форм і видів національного доходу, оподаткування підлягало диференціації відповідно до змін в оподатковуваних об'єктах, тобто було також динамічним та багатогранним. Податкова система все більше і більше диференціюється, щоб задовольнити інтереси держави, але водночас відбувається спрощення податкового адміністрування внаслідок відміни малоефективних податків та їх укрупнення, заміни більш важливими в фіскальному відношенні. Отже, можна стверджувати, що поряд із процесом диференціації в оподаткуванні відбувається і свого роду інтеграція об'єктів оподаткування.

Основний аргумент adeptів концепції єдиного податку полягав у тому, що існує тільки одне джерело сплати податків – національний дохід. При цьому, як зазначає А.А. Соколов, «оскільки існує тільки одне або практично одне джерело, то природно виникає питання, чи не є ця множинність податків надлишковим нагромадженням податкових форм, від якого ми без втрат або навіть з користю могли б відмовитися, замінивши всю різноманітність податків якимось єдиним податком». Розвиваючи цю думку, науковець робить висновок, що така ідея є не здійсненою через те, що теоретично національний дохід один, проте на практиці він проявляється в різних формах. Неможливо звести оподаткування до якогось одного об'єкту, тому що жоден із них не дає можливості охопити весь національний дохід у цілому [191, 41–42]. Вважаємо цілком обґрунтованим такий погляд, проте, задля більш детального дослідження аргументів прихильників єдиного податку, розглянемо їхні концепції.

Перші єдиноподаткові теорії виникли у Франції в XVI – XVIII ст. на основі ідеї про неприпустимість податкового імунітету дворянства і духовенства,

тобто, з метою залучення привілейованих класів суспільства до оподаткування. Зокрема, французький філософ Жан Боден (1530 – 1597) розвивав думку, що крім митних зборів, достатньо одного загального податку на дохід.

Інший видатний французький суспільний діяч Себастьян Вобан (1633 – 1707) у книзі «Dime royale» («Королівська десятина»), яка вийшла в 1707 році, зауважував: «Нема нічого більш несправедливого, аніж звільняти від податків тих, хто найбільш спроможний сплачувати їх, перекладаючи цей тягар на найменш заможних, котрі падають під ним, хоча він міг бути достатньо легким, якби був розподілений між усіма пропорційно засобам кожного» [101, 159]. С. Вобан створює єдиний, загальний для всіх, без різниці стану і соціального становища, податок. Теорія «королівської десятини», за планом Вобана, стосувалася доходу від землеробства, промисловості та всіх інших джерел у розмірі від 5 до 10 %, проте автор не заперечував існування мита, обкладання податком солі і ряд інших зборів.

Французький економіст П'єр Буагільбер (1646 – 1714) у праці «Дослідження про природу багатств, грошей і податків» (1707 р.), своєю чергою, переконував, що можна знищити практично всі податки, замінивши їх tailles foncières (єдиний пропорційний податок на багатство – доходи і майно) [129, 250].

Виступаючи за справедливість в оподаткуванні, фізіократ Ф. Кене (1694 – 1774) відстоював думку, що земельна рента є єдиним джерелом оподаткування як істинний економічний «надлишок», що його отримують землевласники. Цей єдиний і прямий податок визначається на основі кадастру з урахуванням продуктивності землі. За Ф. Кене, цей податок повинен складати $\frac{2}{7}$ земельного доходу. Фізіократи розраховували, що єдиний податок на землю цілковито задовольнить державні потреби, а всі інші податки необхідно скасувати, тому що в кінцевому підсумку вони перекладаються на чистий дохід від землі [152, 144].

Таким чином, вимога фізіократів запровадити уніфікований податок стосувалася мінімізації витрат на стягнення податків шляхом обкладання напряму тих доходів, що якраз і несли податковий тягар.

Російський економіст А. Гейссман, досліджуючи погляди фізіократів, убачав важливість їхнього вчення у протиставленні землеробства – як найголовнішого джерела народного багатства – торгівлі і мануфактурі, у виявленні необхідності вільної торгівлі і взагалі промисловій конкуренції. І якщо такі твердження є до певної міри дискусійними, то теза А. Гейссмана про те, що основна заслуга школи фізіократів полягає в тому, що вона звернулася від грошового деспотизму до конкретної людини і живої природи [21, 10], не викликає сумнівів.

Практичної реалізації ідея фізіократів про єдиний поземельний податок не отримала. Навіть законодавці французької революції, котрі перебували під сильним впливом фізіократів, не бачили можливості обійтися одним поземельним податком. Відомою була спроба маркграфа Баденського Карла-Фрідріха реалізувати ідею фізіократів на практиці, але цей експеримент, упроваджений у трьох баденських селах, не увінчався успіхом [81].

Найзнаменитіший представник фізіократів Анн Тюрго (1727 – 1781) також намагався втілити в життя основний фізіократичний принцип в оподаткуванні: шляхом встановлення єдиного податку перекласти весь тягар оподаткування на землевласників. Проте його намагання викликали величезний опір дворян і духовенства, економічна і політична могутність яких базувались на земельній власності [215, 18].

Формально основні положення податкового аспекту теорії фізіократів зводилися до того, що оподаткування повинно бути засноване безпосередньо на самому джерелі доходів, витрати на стягнення податків не мають бути дуже обтяжливими, а справедливості в оподаткуванні слід досягати за допомогою пропорційних податків.

У науковій літературі зустрічаються і відомості про прихильників єдиного податку на споживання. Так, у 1780 р. німецький економіст Йохан Пфейффер у

праці «Антифізіократ» висуває ідею єдиного податку на видатки. Пфейффер зазначає, що визначити витрати зовсім не важко, адже їх взагалі важче приховати, ніж доходи. Визначити витрати можна було б так само, як і доходи, тобто частково можна керуватися декларуванням самого платника і зовнішніми ознаками, що вказують на витрати, а частково покласти цю функцію на окремі спеціальні комісії. Пфейффер обгрунтовує всі вигідні сторони податку на витрати: ця форма оподаткування найсправедливіша, оскільки дійсно на кожного накладається однакова жертва, цей податок не є штрафом для заощадливого, яким є прибуткове оподаткування, а, навпаки, спонукає до оощадливості. Податок на витрати не перекладається, не обтяжує промисловість, на відміну від чинного способу оподаткування, витрати на стягнення незначні і кожному платнику зрозуміло, скільки він платить державі [229, 287].

У XIX столітті податки перетворюються на головне джерело надходжень до скарбниці держави, і внаслідок ускладнення процесу організації справляння податків перед фінансовою політикою постає проблема спрощення податкової системи, скасування багатьох податків, їх уніфікації. Генрі Джордж (1839 – 1897) у книзі «Прогрес і бідність» (1879 р.) подібно до фізіократів запропонував конфіскацію всіх рентних доходів. На його думку, це зможе усунути бідність та запобігти економічним кризам, тому що останні не що інше, як плоди спекуляції на земельних цінах. Це був би єдиний податок, оскільки, як стверджував Г. Джордж, надходжень вистачило б на покриття всіх витрат держави. Не дивлячись на те, що його пропозиції розуміли і тлумачили як спробу націоналізації землі, насправді він тільки запропонував оподатковувати чисту земельну ренту за вирахуванням доходів від покращення якості земельних ділянок. Єдиний податок Генрі Джорджа був задуманий для того, щоб звести нанівець ціну землі як простору, не зачіпаючи рентних доходів від власності, яка знаходиться на цій землі; його метою було зрівнювання всієї власності не залежно від її розташування [8, 77].

Перевагами такої радикальної реформи мали стати простота справляння, фіскальна достатність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і

багатства без згубного впливу оподаткування на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість.

У 50-х роках ХІХ ст. у Франції Еміль Жірдан (1806 – 1884) сформулював власне бачення теорії єдиного податку. У своїй роботі «Податок» (1857 р.) він пропонує запровадити єдиний податок на капітал, тобто замінити всю множину податків одним податком на майно, який, згідно з поширеною в ті часи теорією, є винагородою за страхування, за ті вигоди, якими користується платник від держави. Цінність землі, копалень, будівель, машин, кораблів тощо., навіть тварин, що служать виробничим цілям, вважав він, визначається їх продажною ціною. Одержана таким чином податна вартість така висока (200 – 300 млрд. франків), що податку в 1 – 2 % було б достатньо для покриття всіх державних витрат Франції [152, 145].

Характерно, що Е. Жірдан вимагає точного і правильного декларування кожним громадянином всього свого майна, під загрозою позбавлення платника прав на соціальні гарантії, інакше кажучи, неправильне декларування майна веде до відмови в охороні з боку держави та втрати всіх прав.

Російський економіст І.М. Кулішер, критикуючи теорію єдиного податку, вказує на очевидні її недоліки. Зокрема, якщо платник обраховує казну на одному податку, він не ухиляється і не в змозі ухилитися від сплати інших, тоді як уникаючи єдиного податку, він звільняє себе від будь-яких обов'язків у відношенні до держави. Спокуса ухилення тим більша, що вищий єдиний податок, а він повинен неминуче досягати неймовірних розмірів, настільки сильно обтяжуючи населення, наскільки збільшує ризик для держави. При мультиподатковій системі різні недоліки оподаткування розподілені між рядом податків, які нерідко компенсують одне одного, а знайти податок тільки з достоїнствами так само немислимо, як відшукати таку людину. Таким чином І.М. Кулішер проголошує свого роду вердикт: «На заяви фантазерів, що вони мають намір поставити на місце *impôt inique* (несправедливого податку) *impôt unique* (єдиний податок), тверезі люди відповідали: *l'impôt unique est l'impôt inique*, – податок єдиний є саме податок несправедливий» [101, 148 – 149].

Думка про єдиний прибутковий податок набула великої популярності серед науковців завдяки простоті фіскальної техніки і переконливості. Такі проблеми, як заплутаність і дорожнеча фінансового управління, могли б бути усунені, якби був уведений єдиний прибутковий податок, він дав би можливість справедливо розподілити податкове навантаження в суспільстві відповідно до оцінки доходу та платоспроможності платників.

Концепції уніфікованої податкової системи зазнавали нищівної критики від часів їхнього виникнення і до сьогодні. Аргументи щодо абстрактності цієї теорії залишаються практично незмінними протягом багатьох років і вони підтверджуються фіскальною практикою. Серед науковців, котрі обґрунтовано критикують ідеї єдиного податку, слід згадати П.-Ж. Прудона, Ф. Нітті, Е. Селігмена, М. Бржеського, Й. Кулішера, О. Ісаєва, І. Озерова, а також представників сучасної фінансової науки: В.Л. Андрущенко, В.П. Вишневського, В.М. Пушкарьову, Л.М. Шаблисту та багатьох ін.

Проте, незважаючи на докази нереальності застосування єдиного податку на практиці, сьогодні також висувуються теорії заміни системи численних податків одним. Серед українських науковців подібні концепції намагалися обґрунтувати окремі представники науки та політичні діячі, наприклад, В. Сенчуков, Ю. Кононенко, Г. Балашов. Серед росіян ідею єдиного податку відстоюють Д. Львов, А. Засухін та інші.

На нашу думку, заслуговує на окрему увагу теорія російського науковця Д.С. Львова, котрий пропонує кардинально змінити систему оподаткування в Росії і зробити основним джерелом податкових надходжень ренту. В даному контексті він наводить переконливі аргументи, зміст яких полягає в тому, що, на відміну від багатьох інших країн, в Росії основний внесок у приріст сукупного чистого доходу робить не праця і навіть не капітал, а рента – дохід від використання землі, території країни, її природних ресурсів, магістральних трубопроводів, засобів сполучення (транспорт і сучасні засоби зв'язку), монопольного положення виробників важливих видів продукції, що має підвищений попит на ринку.

Наукові дослідження російського академіка Д.С. Львова показують, що на частку ренти в Росії припадає 75 % загального доходу. Внесок праці в 15 разів, а капіталу приблизно в 4 рази менший. Інакше кажучи, майже все, чим володіє Росія, є рента від використання її природно-ресурсного потенціалу, її землі. Автор стверджує, що «рента – стратегічна зброя Росії, але для ефективного її використання необхідна інша податкова політика. Податкова система, в її традиційному розумінні, повинна була б виконувати в Росії лише роль доповнювальної рентні платежі системи» [111]. Таким чином, науковець не відкидає повністю важливість диференційованого оподаткування, тому в згаданій концепції, на нашу думку, акцент зроблено на фіскальному значенні ренти як джерела наповнення бюджетів, а розподільна та регуляторна роль податків знівельована.

Цілком протилежний погляд на реформування податкової системи Росії науковця А.Т. Засухіна. В своїй монографії «Доходи і податки» він пропонує встановити один податок – на фактори виробництва (факторний податок), який стягується за єдиною нормою від витратної характеристики факторів виробництва – робочої сили і виробничих фондів. На думку автора, такий податок має відігравати не стільки фіскальну, як стимулюючу роль, оскільки, за його теорією, весь інтенсивний дохід буде залишатись на підприємстві. Державі вигідним буде такий спосіб оподаткування внаслідок того, що надходження до бюджету будуть наперед визначеними і гарантованими незалежно від результатів роботи підприємства. А.Т. Засухін передбачає в своїй теорії перехідної економіки, що в податковій системі, крім факторного податку, основне призначення котрого – стимулювати інтенсивний ріст валового доходу, повинні мати місце прибутковий податок, що має велике соціальне значення, а також акцизи, за допомогою яких можна обмежити споживання окремих товарів [79, 188 – 189]. Проте, автор не враховує, що поширення паушального оподаткування (а саме таким є запропонований податок) у таких масштабах веде до певних загроз для економіки. Зокрема, можливе порушення основних принципів оподаткування, особливо платоспроможності та рівності. Крім того,

абсолютно необґрунтованими залишаються питання фіскальної достатності та економічної ефективності такої системи оподаткування.

В Україні на сучасному етапі становлення і розвитку ринкових механізмів господарювання в процесі реформування податкової системи також висуваються різні концепції та проекти. Для прикладу, Ю.С. Кононенко разом із науковцями здійснив спробу проаналізувати стан і проблеми податкової політики та запропонував механізм трансформації від фіскальної податкової політики до стимулюючої. В основі цієї концепції лежить ідеологія стимулювання вільного підприємництва і збільшення кількості платників. Як наголошує сам автор, він подає ідею для колективного обговорення, як можна створити стимулюючу технологію розрахунку і сплати податків. Ю.С. Кононенко, не розкриваючи фінансово-економічні механізми формування податкової системи, пропонує перейти до єдиного податку, величина якого розраховувалася б диференційовано в залежності від виду діяльності. Пропонується з врахуванням соціально-економічного розрахунку середнього прибутку суб'єктів господарювання, стимулювання росту продуктивності праці, рентабельності визначати за допомогою спеціалізованих інспекторів податкової служби суми податку, що підлягає сплаті [95, 48].

Ще один проект уніфікованої системи оподаткування пропонує В. Сенчуков. За основу автор узяв концептуальні положення дослідження американського науковця А. Лаффера і розробив свою теорію оптимальної податкової системи, що містить тільки один податок. Він обчислюється як податок на додану вартість, а стягується як податок із продажів. На глибоке переконання теоретика, така оптимальна система оподаткування має одні тільки переваги, а її впровадження на практиці дасть змогу вирішити цілу низку складних соціально-економічних проблем, що накопичилися за нинішньої податкової системи [154, 55 – 60].

Очевидно, що автори реформаторських проектів не тільки не описують чіткої моделі функціонування єдиного податку, а й уникають ґрунтовних наукових теоретичних пояснень та практичних розрахунків ефективності

спрощеної моделі оподаткування і можливих наслідків та ефектів від її впровадження. Тому така теоретична конструкція не можлива у практичному застосуванні.

Критично аналізуючи всі вищезгадані теорії єдиного податку, котрі пропонувалися науковцями і практиками в різні часи, слід відзначити, що причиною їх виникнення, головним чином, виступали такі негативні моменти в оподаткуванні, як несправедливість розподілу податкового тягаря в суспільстві, а також складність та заплутаність податкової системи.

Звичайно, уніфікована єдиноподаткова система має ряд суттєвих переваг, що і пояснює її популярність. Серед головних – можливість максимального спрощення процесу адміністрування податків, а відтак і зменшення витрат як платника – на ведення обліку, розрахунків та сплату податків, подання звітності, так і держави – на здійснення податкового контролю, утримання фіскальних органів тощо. Також варто підкреслити, що єдиний податок забезпечив би визначеність для платників щодо сум сплачуваних ними податків, що практично неможливо при традиційній системі. Такий підхід, своєю чергою, дав би можливість критично ставитись до ефективності витрачання державою фінансових ресурсів.

Однак, важко уявити, як за допомогою існування єдиного податку або хоча би кількох податків можна досягти справедливості в оподаткуванні, адже залежно від вибору об'єкта оподаткування тягар сплати податків буде падати на окрему категорію платників, тоді як диференціація національного доходу передбачає існування різних податків, якими будуть обкладатися різні форми доходу. Якщо ж враховувати індивідуальну платоспроможність платників, то навряд чи можна досягнути простоти в оподаткуванні.

Ми повністю погоджуємося з поглядами І. Луніної, що «єдиний податок, який не справляє негативного впливу на ринковий розподіл ресурсів, – це загальний, однаковий для всіх громадян податок (наприклад, подушний), який не впливає ні на вибір між різними товарами при їх купівлі, ні на вибір між поточним і майбутнім споживанням, ні на вибір між вільним часом і

пропозицією праці. При його використанні проявляється тільки ефект доходу, а ефект заміни відсутній, але такий податок не прийнятний з міркувань податкової справедливості. Тому мова повинна йти про пошук певної комбінації податків, яка принаймні мінімізує надлишкове податкове навантаження» [109, 90].

У процесі еволюції теорій єдиного податку розбіжності в першу чергу стосуються вибору об'єкту оподаткування. Радикальні реформатори пропонували в якості оподатковуваного об'єкту землю, капітал, видатки, майно, ренту, доходи. Проте, на наше глибоке переконання, в умовах розвинутого ринкового господарства нереально знайти такий об'єкт оподаткування, який би відповідав критеріальним вимогам побудови податкової системи, в той час як існування різних податків дає можливість збалансувати інтереси всіх суб'єктів оподаткування.

Існує низка доказів нереальності застосування на практиці одного всеохопного податку. Противники уніфікованої податкової системи, зокрема В. П. Вишневський, наводять як теоретичні, з використанням економіко-математичних методів, так і практичні аргументи утопічності ідеї єдиного податку. Так, сучасна податкова система була б недосконалою без мита, акцизів, екологічних податків, внесків на пенсійне і соціальне страхування, тобто податків, які, перш за все, відіграють не фіскальну, а важливу соціально-економічну роль. Велике значення для держави має поділ податків на загальнодержавні та місцеві з огляду на забезпечення власними джерелами фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування [17]. Крім того, не можна не враховувати загальні світові тенденції в царині оподаткування, які передбачають існування диференційованих податкових систем.

Отже, враховуючи невідповідність вимогам нейтральності в оподаткуванні та інші недоліки спрощених режимів, все ж вважаємо, що використання їх на практиці виправдовується тим, що загальний соціально-економічний ефект від їхнього функціонування більший, ніж сума тих несправедливостей, якими вони володіють. Спрощений підхід в оподаткуванні дає можливість суб'єктам

дрібного і малого підприємництва зменшити витрати на сплату податків, і в такий спосіб держава сприяє розвитку економічної активності. З такого погляду застосування особливих податкових режимів для обмеженого кола платників є виправданим та ефективним. Таким чином, можна констатувати, що гостра полеміка навколо теорії єдиного податку дала свої результати, і, як наслідок, фінансова наука збагатилася дослідженнями, спрямованими на пошук шляхів досягнення простоти податкової системи та справедливого оподаткування.

Висновки до розділу 1

У результаті дослідження наукових основ функціонування спеціальних режимів оподаткування ми дійшли наступних висновків та узагальнень:

1. Наукові підвалини спеціальних режимів оподаткування пов'язані з концептуальними положеннями сучасної теорії податків щодо необхідності реалізації політики податкового регулювання. Спеціальні режими оподаткування сформувались внаслідок необхідності державного регулювання економіки та завдяки об'єктивно притаманній податкам розподільчо-регулюючій функції, що визначає їх як форми податкового регулювання, що базовані на окремих податкових інструментах.

2. Українське податкове законодавство та наукова література характеризується відсутністю єдиного підходу до визначення понятійного апарату, що використовується для означення спеціальних режимів оподаткування. Обґрунтовано необхідність застосування комплексного підходу до з'ясування сутнісних ознак та типологізації спеціальних режимів оподаткування, що дозволило дійти висновку про притаманний їм системний характер, який відрізняє їх від загального порядку оподаткування господарюючих суб'єктів. На відміну від окремих податкових інструментів, функціонування спеціальних режимів оподаткування як форм податкового регулювання не вимагає постійних змін податкового законодавства, забезпечує дотримання об'єктивності поширення та полягає у встановленні спеціальних правил для визначеного кола платників, що відповідають встановленим критеріям, для досягнення чітко визначених цілей.

3. Враховуючи різноманітність форм спеціальних режимів оподаткування, визначено класифікаційні ознаки, відповідно до яких останні групуються в окремі класи, що не порушує цілісність поняття спеціального режиму оподаткування та, разом із тим, дозволяє конкретизувати характер існуючих видів.

5. Забезпечити ефективне функціонування спеціальних режимів оподаткування можна шляхом встановлення орієнтирів їхньої організації, розроблених на наукових засадах. Конкретизація принципів функціонування дозволяє закласти певне теоретичне підґрунтя для наступних досліджень комплексної ефективності чинних режимів оподаткування в Україні та визначення стратегічних напрямків удосконалення з метою підвищення їх стимулюючого потенціалу.

6. У рамках спеціальних режимів оподаткування, що встановлюються на окремих територіях, застосовується комплекс взаємопов'язаних податкових інструментів, тоді як специфіка режимів оподаткування функціонального типу полягає у зміні структури податків та об'єктів оподаткування.

7. Розвиток ідей та теорій єдиного податку внаслідок наявних конститутивних недоліків не набув завершеної форми, тому сучасні податкові системи об'єднують множину податків і обов'язкових платежів. Технологія уніфікації об'єкта оподаткування містить основну суперечність: з одного боку єдиний податок приваблює простотою розрахунку та адміністрування, а з іншого – містить значні вади, зокрема невідповідність нейтральності в оподаткуванні. Зважаючи на те, що концептуальні недосконалості єдиного податку неможливо повністю усунути, щоб одночасно зберегти його головні переваги, доведено можливість його практичного використання серед окремих категорій суб'єктів господарювання та при певних обмеженнях.

8. Головні наукові результати розділу опубліковані в працях [155; 160; 165; 166; 174; 176 – 178; 182 – 185].

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз практики реалізації спеціальних режимів оподаткування територіального типу

Сучасний стан функціонування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів СЕЗ та ТПР характеризується невизначеністю щодо подальших перспектив розвитку. По суті, скасування українських спеціальних територіальних утворень не відбулося на законодавчому рівні, однак з відміною всіх податкових пільг, що надавалися інвесторам, СЕЗ та ТПР втратили свою привабливість.

Для українських ВЕЗ, як і для закордонних зональних утворень, спільними рисами спеціального режиму є: звільнення від сплати ввізного мита або фіксація ставок мита на мінімальному рівні, пільговий режим оподаткування, звільнення від обов'язкового продажу надходжень в іноземній валюті, гарантії іноземним інвесторам, надання компаніям, що функціонують у зонах, інших переваг та преференцій (див. детальніше про основні податкові пільги, що надавалися інвесторам на територіях СЕЗ та ТПР, у додатку В).

Варто відзначити, що при теперішніх масштабах поширення ВЕЗ у світі, податкові пільги далеко не єдиний стимул для залучення інвестиційного капіталу. Значну роль відіграють також політична стабільність, гарантії інвесторам, рівень розвитку інфраструктури, спрощення адміністративних процедур тощо. Проте, враховуючи реалії української економіки, основним стрижнем преференційних умов для інвесторів є саме привабливі пільги в оподаткуванні. Тому в процесі дослідження вітчизняних ВЕЗ ми виділяємо передусім податкову складову в спеціальному режимі інвестиційної діяльності, враховуючи її значущість та вагомість.

З огляду на глобалізаційні та інтеграційні процеси в розвитку світової економіки багато сучасних вчених різних країн провадять дослідження проблематики покращення інвестиційного клімату в державі та формування конкурентної регіональної політики за допомогою спеціальних економічних зон. Серед українських науковців варто згадати праці П. Беленького, В. Геєця, М. Дацишина, М. Долішнього, В. Кравченко, Ю. Макогона, В. Пили, К. Пугачевської, Л. Сиволап, Г. Теплицького, О. Чмир, які присвячені теоретичним та методологічним аспектам функціонування СЕЗ і ТПР, дослідженню проблем їхньої діяльності, вивченню іноземного досвіду використання зональних формувань для залучення міжнародних капіталів та іншим питанням функціонування територіальних утворень. Разом із тим, малодослідженими залишаються перспективи реалізації спеціальних режимів оподаткування територіального типу на території України як ефективного методу податкового регулювання не тільки на рівні регіонів, а й у масштабах національної економіки з урахуванням стратегічного курсу інтеграційного розвитку.

Аналіз змін законодавчого підґрунтя функціонування СЕЗ та ТПР в Україні в історичній ретроспективі (див. додаток Д) засвідчує, що в Україні створення спеціальних економічних зон мало стихійний характер, передусім через недосконалість концепції їх розвитку та відсутності її органічного поєднання з державною економічною політикою. Невизначеність системного підходу позначилась на якісних характеристиках нормативно-правової бази. Наявні правові колізії стали важливою перешкодою та, очевидно, головною причиною недостатньої ефективності СЕЗ і ТПР. Чинна законодавча база уніфікує всі спеціальні режими оподаткування без урахування їх функціонального призначення. Однак кожна спеціальна економічна територія створювалася, як відомо, з метою вирішення конкретних соціально-економічних завдань, виходячи із умов існування. Проте законодавство не забезпечило зв'язку між спеціальним режимом оподаткування і видом спеціальної території.

Правове поле, в якому функціонують в Україні спеціальні територіальні утворення, являє собою значну кількість нормативно-правових актів. Разом з тим, механізм податкового стимулювання, передбачений цими актами, на практиці не реалізовується. Так, Закон України від 25.03.2005 р. № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» вніс зміни, відповідно до яких ліквідовано пільговий режим оподаткування суб'єктів СЕЗ та ТПР. Серед аргументів під час прийняття цього рішення були: неможливість вести переговори про вступ до СОТ та інтеграції до ЄС; втрати надходжень до бюджету внаслідок неправомірного використання пільг; непрозора процедура прийняття рішень щодо створення цих територій і зон та участі в них конкретних підприємств; низький контроль держави над роботою СЕЗ і ТПР тощо. Зокрема, масовість правопорушень у діяльності спеціальних зон підтверджує той факт, що із 225 суб'єктів СЕЗ і ТПР, вибірково перевірених податковими органами у 2003 р., у 201 були виявлені факти порушення податкового й митного законодавства [117].

За оцінками Мінфіну, від 1998 до 2005 року органи управління СЕЗ і ТПР, разом із місцевою владою, надали бізнесу податкових, митних, валютних та інших привілеїв на суму близько 8,4 млрд. грн. Цей показник, за даними Мінекономіки, практично втричі перевищив обсяг іноземних інвестицій, залучених суб'єктами спеціальних режимів [10].

Крім того, негативний досвід діяльності особливих територіально-господарських утворень зумовлений і недостатнім рівнем виконання інвесторами своїх зобов'язань (біля 40 %). Були зафіксовані факти порушення та зловживання спеціальним режимом при імпорті товарів 1-24 товарних груп. Технічні та технологічні характеристики проектів не завжди витримувались у відповідності до стандартів, задекларованих на стадії узгодження інвестиційних ідей. Періодично зони і території пріоритетного розвитку звинувачувались у неринковій конкуренції з виробниками, що працювали за звичайним режимом поза межами СЕЗ і ТПР [222].

Гострі дискусії щодо доцільності існування СЕЗ і ТПР тривають як в уряді, так і в наукових колах і дотепер. Зокрема, противники використання спеціальних економічних утворень в Україні аргументують свою позицію такими негативними наслідками, як-от нерівномірний розподіл інвестицій, нелегальне поширення товарів через спеціальні зони усією територією країни, нерівні умови ведення бізнесу для суб'єктів господарювання тощо.

Натомість світовий досвід свідчить про інші тенденції. Так, за окремими підрахунками, понад 800 СЕЗ діють у 128 країнах світу, що мають різний суспільно-політичний устрій та рівень господарського розвитку. Зокрема, у 19 промислово розвинених країнах найбільш розповсюджені зовнішньоторговельні та науково-технічні зони різної орієнтації (Бельгія, Австралія, Австрія, Великобританія, Греція, Ізраїль, Ірландія, Іспанія, Італія, Канада, Кіпр, Ліхтенштейн, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, США, Франція, Швейцарія, Японія – всього понад 500 СЕЗ). У нових індустріальних державах та країнах з високими показниками економічного розвитку переважають торговельно-виробничі і науково-технічні зони (Бахрейн, Бруней, Гонконг, Сянган, Йемен, Йорданія, Малайзія, Об'єднані Арабські Емірати, Південна Корея, Сінгапур, Тайвань – 40 зон). На території 82 країн, що розвиваються, широко представлені торговельно-виробничі (експорто- та імпортоорієнтовані) й офшорні зони (понад 170).

У державах, що мали централізовано керовану економіку, формування СЕЗ відбувалося нерівномірно, не було достатньо послідовним, стримувалось як невирішеністю проблем загальносистемного характеру, так і відсутністю єдиної державної політики в цій сфері. Зокрема, у 70 – 90-х роках минулого століття вільні зони створювались в Югославії, Румунії, Китаї, Угорщині, Болгарії, Польщі, В'єтнамі, Російській Федерації, Казахстані, Киргизстані, Білорусі, Грузії, Латвії, Естонії та Україні [142, 6].

Позитивний досвід Китаю та низки інших країн переконливо засвідчує, що застосування вільних економічних зон у різних варіаціях є перспективним шляхом вирішення питань зайнятості, залучення інвестицій, розвитку

виробництва, впровадження новітніх технологій. Однак при неправильному підході до організації їх функціонування держава створює додаткові ризики для економічної стабільності.

Скасування пільг з оподаткування для українських особливих економічних зон не означало ліквідацію самих СЕЗ та ТПР. Реалізація інвестиційних проектів, що були затверджені до 31.03.2005 р., продовжується у загальноновстановленому режимі оподаткування. В якості компенсаційного механізму для суб'єктів СЕЗ у зв'язку зі скасуванням податкових пільг ухвалено постанову Кабінету Міністрів України від 30.11.2005 р. № 1119 «Деякі питання ввезення (пересилання) товарів у спеціальні (вільні) економічні зони та вивезення товарів за їх межі», якою передбачено, що суб'єкти СЕЗ при ввезенні товарів (крім підакцизних товарів та товарів 1-24 груп УКТЗЕД), у рамках реалізації інвестиційних проектів з метою їх подальшої переробки, можуть надавати митним органам прості векселі на суму ввізного мита та ПДВ з терміном погашення, що дорівнює терміну переробки цих товарів за умови вивезення продуктів їхньої переробки за межі митної території України, без права зворотного ввезення таких товарів у митному режимі реімпорту.

Для визначення впливу вищезазначених змін у правовому регулюванні на діяльність інвесторів та їхнього взаємозв'язку, необхідно дослідити зміну кількості суб'єктів господарювання та інвестиційних проектів, здійснюваних протягом усього терміну функціонування економічних зон.

До прийняття закону, що скасував податкові пільги та спеціальний митний режим, у СЕЗ та на ТПР від початку функціонування (станом на 31.03.2005 р.) було затверджено 742 проекти, кошторисна вартість яких становила 7,6 млрд. доларів США, з них іноземні інвестиції – 2,5 млрд. доларів США. Унаслідок змін, що відбулися в законодавстві, протягом лише 2005 року органами управління СЕЗ та ТПР було скасовано 221 інвестиційний проект, у тому числі: у зв'язку із невиконанням суб'єктами підприємництва договорів (контрактів) скасовано 68 проектів; у зв'язку із закінченням терміну реалізації проектів у пільговому режимі оподаткування – 80 проектів; за ініціативою

інвесторів – 59 проектів; з інших причин – 14 проектів [16]. На рис. 2.1 проілюстровано кількість інвесторів у СЕЗ і на ТПР та впроваджуваних ними інвестиційних проектів за період від 1999 р. до 2011 р. включно.

Станом на 01.01.2012 р., за даними головного податкового відомства України, інвестиційну діяльність у СЕЗ та на ТПР здійснювали 190 суб'єктів господарювання, що впроваджували 177 інвестиційних проектів, затверджених в установленому порядку Радами з питань територій пріоритетного розвитку і спеціальних економічних зон. Як видно з рисунку, інвестиційна активність на територіях зі спеціальним режимом оподаткування значно знизилась після скасування преференцій. За 2011 р. перелік суб'єктів СЕЗ та ТПР зменшився на 15, а кількість інвестиційних проектів, що ними впроваджуються, – на 34 одиниці у порівнянні з попереднім роком.

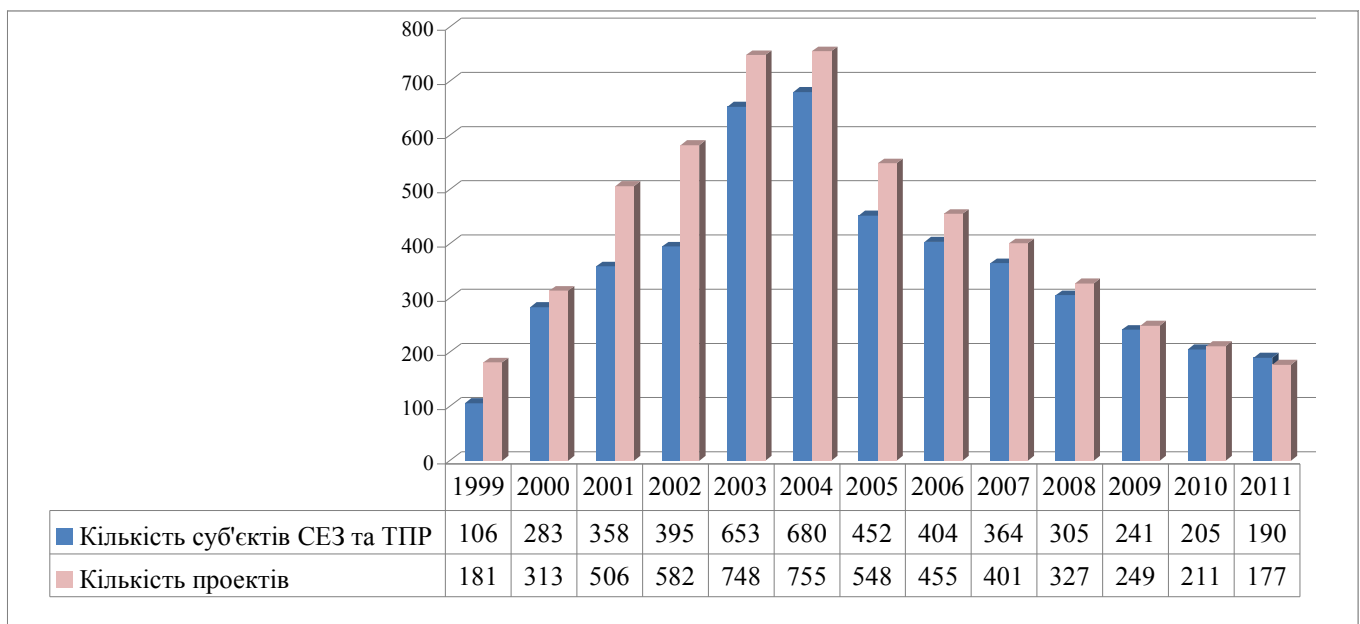


Рис. 2.1. Кількість суб'єктів інвестиційної діяльності в СЕЗ і на ТПР та інвестиційних проектів, що ними впроваджуються, за 1999–2011 рр.

Джерело: складено автором за [35; 124; 132].

Загалом протягом 2005 – 2011 років відбулося істотне зменшення кількості суб'єктів, що здійснюють реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПР – у 3,6 рази (на 490 одиниць); інвестиційних проектів, що ними впроваджуються, – у 4,3 рази (на 578 одиниць).

Очевидно, що таке скорочення відбулося не тільки за рахунок закриття проектів несумлінних інвесторів, а й через власну ініціативу суб'єктів господарювання, яким діяльність у новостворених умовах стала не вигідною через відсутність податкових пільг. Більш того, шведський економіст і відомий фахівець у пострадянському просторі А. Аслунд доречно звертає увагу на те, що незрозумілі правила гри в СЕЗ та тіньові схеми надання пільг не тільки не приваблюють західний капітал, а й відлякують іноземних інвесторів [18].

У процесі дослідження ефективності механізму пільгового податкового режиму слід порівняти результати діяльності даних економічних утворень у розрізі двох часових періодів: від початку заснування (1998–2000 роки) – до скасування податкових преференцій (2005 рік); а також від 2005 року – по дотепер (період діяльності на загальних умовах оподаткування). Це дасть нам можливість дослідити недоліки пільгового режиму оподаткування, що ним користувались інвестори в СЕЗ та на ТПР до моменту повного їх скасування, а також запропонувати подальші перспективи спеціальних режимів оподаткування територіального типу.

Зауважимо, що пільговий режим, як правило, складався з таких елементів: надання податкових канікул (короткотермінове – на 2, 3, 5 років звільнення від оподаткування прибутку); зменшення ставки оподаткування прибутку до 15–20 %; звільнення від оподаткування інвестицій; звільнення від сплати ввізного мита і ПДВ сировини, матеріалів, обладнання, устаткування, які ввозяться для потреб реалізації інвестиційного проекту; тимчасове (на період освоєння земельної ділянки) звільнення від плати за землю або зменшення розміру цієї плати; звільнення від сплати низки обов'язкових платежів. Схематично преференційним режим оподаткування можна зобразити так (рис. 2.2):

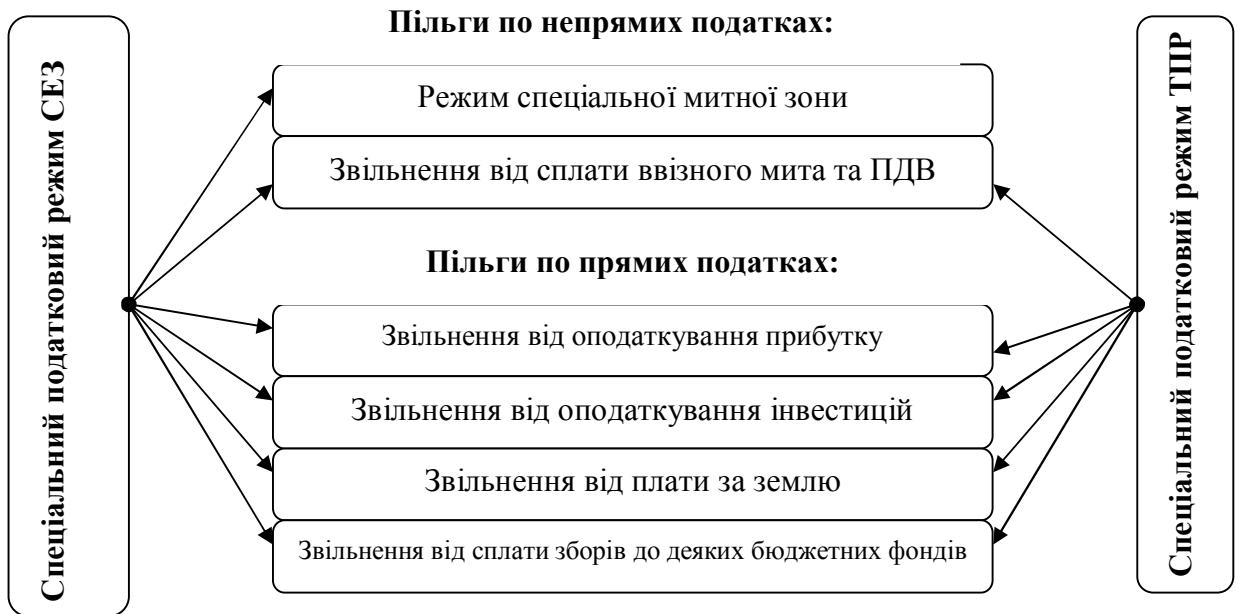


Рис. 2.2. Схема пільгового оподаткування в СЕЗ та ТПР

Джерело: складено автором за [136; 137].

Пільги встановлювались окремими законами для кожної зони і відрізнялись основним чином саме митним режимом, що запроваджено для більшості СЕЗ і було не характерно для ТПР (див. дод. Е). Право на користування пільгами одержували лише ті суб'єкти підприємницької діяльності, що відповідали галузевим пріоритетам, пройшли конкурсний добір, підписали угоду з уповноваженим органом, прийняли рішення здійснювати погоджений інвестиційний проект та брали на себе зобов'язання залучити інвестиції, обсяг яких перевищував встановлені граничні показники. Подання достовірної та повної інформації про наслідки запровадження окремих проектів забезпечувала спеціальна методика проведення інвестиційної експертизи проектів, які пропонувались до реалізації у СЕЗ і ТПР.

Тенденції змін обсягів надходжень податків та наданих пільг протягом пільгового періоду функціонування спеціального режиму інвестиційної діяльності суб'єктам господарювання СЕЗ та ТПР чітко простежується на діаграмі рис. 2.3.

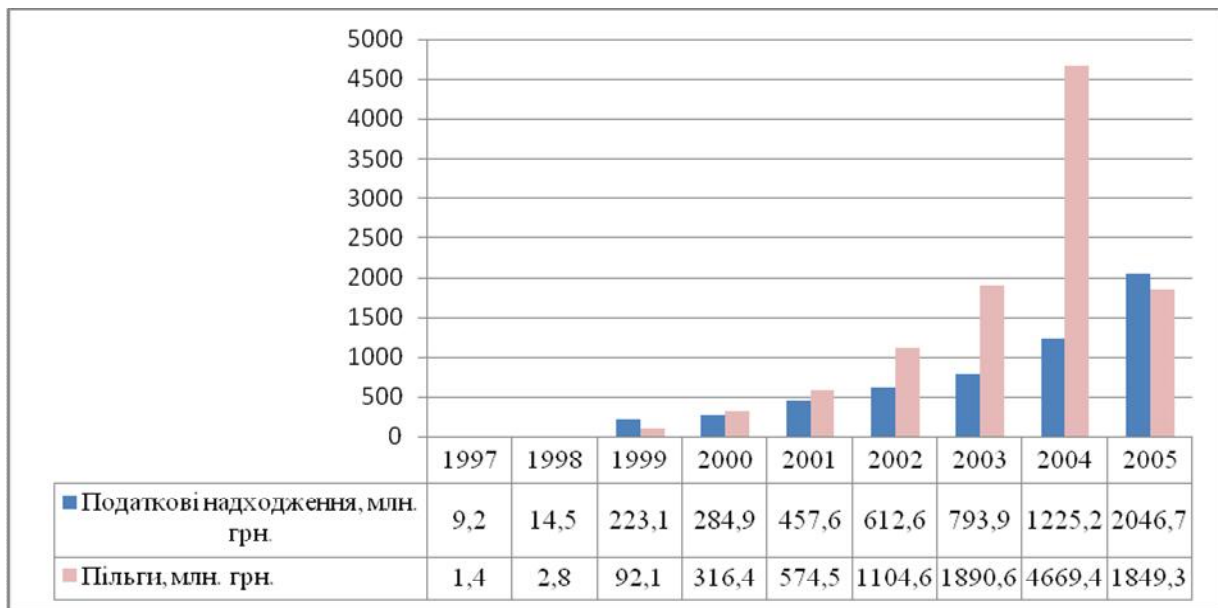


Рис. 2.3. Співвідношення сум податкових надходжень від суб'єктів інвестиційної діяльності та наданих їм пільг у рамках СЕЗ і ТПР за період 1997–2005 років

Джерело: складено автором за [16].

Як видно з рисунку, до 2005 року спостерігається позитивна динаміка зростання податкових надходжень та наданих пільг. Разом із тим обсяг податкових пільг зростав значно швидшими темпами порівняно з сумою сплачених податків та обов'язкових платежів, і в 2005 році сума надходжень була у 4,6 разів менша, ніж сума отриманих суб'єктами підприємницької діяльності пільг, яка на кінець 2004 року склала 4 669,4 млн. грн. У 2005 році обсяг наданих преференцій суб'єктам СЕЗ та ТПР скоротився більш як удвічі порівняно з попереднім роком (з 4 669,4 млн. грн. у 2004 році до 1 849,3 млн. грн. – у 2005 р.), тоді як податкові надходження до бюджету продовжували зростати і за підсумком 2005 року становили 2 046,7 млн. грн. (проти 1 225,2 млн. грн. у 2004 р.). Зважаючи на значне зменшення кількості інвестиційних проектів, таку тенденцію росту надходжень до бюджету логічно обґрунтувати збільшенням податкового навантаження на суб'єктів СЕЗ та ТПР внаслідок скасування пільгового режиму оподаткування.

У контексті вищевикладеного слід зауважити, що, на наше переконання, некоректно визначати податкові пільги, надані суб'єктам СЕЗ та ТПР, як втрати

бюджету, що доволі часто можна зустріти у різних аналітичних джерелах. Адже, саме пільги в оподаткуванні виступають стимулом для інвесторів розмістити свої капітали на територіях зі спеціальним інвестиційним режимом. Тому цілком ймовірно, що за відсутності преференційних умов залучити інвестиції та впроваджувати інвестиційні проекти, внаслідок чого здійснюється розширення бази оподаткування, було б неможливо.

На рис. 2.1 та 2.3 прослідковуються тенденції, що підтверджують логічний взаємозв'язок та взаємодетермінованість показників динаміки кількості інвесторів та інвестпроектів із динамікою наданих податкових пільг. Саме від 2005 року відбувається зменшення кількості суб'єктів СЕЗ та ТПП і впроваджуваних ними проектів внаслідок повного скасування стимулюючого режиму оподаткування, що мало негативний ефект, оскільки призвело до відтоку капіталу, скорочення робочих місць, погіршення інвестиційного клімату в регіонах та скорочення надходжень до бюджетів.

За даними ДПАУ, за 2011 р. від загальної діяльності суб'єктів, що продовжують реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПП на загальних умовах оподаткування, надійшло податків і зборів (обов'язкових платежів) на суму 982,9 млн. грн. з урахуванням від'ємного значення показника з податку на додану вартість, яке склалось у розрахунках із бюджетом вказаної категорії платників.

Дані табл. 2.1 свідчать, що надходження від усіх податків (окрім ПДВ) до 2009 року збільшувались порівняно з попередніми роками, при тому, що кількість суб'єктів господарювання постійно скорочувалась. Так, обсяги податку на прибуток зросли в 2007 році на 520,8 млн. грн. або на 39 %, у 2008 – на 286 млн. грн. або на 15 %. У територіальному розрізі податкові поступлення збільшувались по ТПП Донецької області, ТПП у АР Крим, СЕЗ «Закарпаття» та СЕЗ «Миколаїв».

Таблиця 2.1

Надходження податків і обов'язкових платежів від суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР, за 2006 – 2011 роки,

млн. грн.

Податки	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок на прибуток	1339,5	1860,3	2146,3	276,0	1027,5	912,3
Податок з доходів фізичних осіб	524,1	831,8	871,2	607,0	510,1	431,5
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1544,9	-3463,0	-2271,2	-263,8	-816,1
Плата за землю	75,0	104,6	130,8	142,4	90,4	80,3
Інші податки	246,5	256	207,9	247,8	375,5	374,9
Всього податків	998,8	1507,8	-106,8	-998,0	1739,7	982,9

Джерело: складено автором за [35].

Варто наголосити, що в 2009 р. спостерігалось значне скорочення надходжень по основних податках, у тому числі і з податку на прибуток підприємств, у порівнянні з попередніми роками, що певною мірою пов'язане із кризовими явищами в економіці. Проте не слід применшувати дію негативних ефектів, пов'язаних із ліквідацією пільгового режиму діяльності, в довгостроковій перспективі.

Якщо в 2005 році вдалося отримати приріст податкових надходжень при тотальному скороченні обсягу наданих пільг, то вже в наступних роках далася ознака недовіра інвесторів та перенесення низкою іноземних компаній своїх виробничих потужностей з українських СЕЗ на території сусідніх держав (Росії, Словаччини та ін.) [219, 383]. Як видно з даних таблиці, на загальну суму надходжень податків головним чином впливають зміни надходжень податку на прибуток та ПДВ.

Незважаючи на скасування спеціального режиму оподаткування для суб'єктів СЕЗ та ТПР, на підставі рішень господарських судів, за підсумками 2006–2010 років декотрі підприємства отримували пільги з податку на прибуток (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Обсяги наданих пільг по податку на прибуток, відновлених суб'єктами СЕЗ та ТПР у судовому порядку, млн. грн.

СПД, що скористалися пільгою	2006	2007	2008	2009	2010
ТОВ «Кнауф Гіпс Донбас» (ТПР Донецької області)	2,7	17,0	–	6,9	6,2
ТОВ „Видавнича група „Експрес” (СЕЗ „Яворів”)	–	1,6	–	–	–
ТОВ „Бейкер-Україна” (СЕЗ „Яворів”)	–	0,2	–	90,1	–
ВАТ „Новоград-Волинський м'ясокомбінат” (ТПР Житомирської області)	–	–	2,1	–	–
Всього	2,7	18,8	2,1	97,0	6,2

Джерело: складено автором за [35].

За результатами декларування у 2006 – 2010 роках найбільший обсяг пільг із податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР надавалось ТОВ «Кнауф Гіпс Донбас» (ТПР Донецької області) на загальну суму 32,8 тис. грн. Станом на початок 2011 р. пільги з податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР відсутні.

Як вже зазначалось, порядок пільгового оподаткування для кожної економічної зони затверджувався окремо. Для детальнішого дослідження, розглянемо механізм спеціального режиму оподаткування інвесторів у СЕЗ «Закарпаття» та на ТПР у Закарпатській області. Так, прибуткове оподаткування підприємств, зареєстрованих на території СЕЗ «Закарпаття», в обсягах господарської діяльності, що провадиться на цій території, здійснювалось на основі Закону України «Про спеціальну економічну зону «Закарпаття». Відповідно до цього Закону встановлювався спеціальний пільговий режим оподаткування, а саме:

- прибуток платників податку на прибуток, зареєстрованих на території СЕЗ, оподатковувався за ставкою 20 % до об'єкта оподаткування в той час, як загальнозстановлена ставка оподаткування становила 25 %;

- доходи, одержані нерезидентами з джерелом походження з території СЕЗ «Закарпаття» від впровадження господарської діяльності, оподатковувались в розмірі 2/3 ставок оподаткування, визначених ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (доходи нерезидентів у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, орендної плати та інших пасивних доходів

оподатковувались за ставкою 10 %, а на загальних підставах – 15 %). Ця норма не поширювалась на доходи від здійснення інвестицій у цінні папери, випущених за рішенням уповноваженого державного органу чи органу місцевого самоврядування, та доходи, визначені пп.13.6 ст.13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Надання податкових пільг із податку на прибуток підприємствам, які реалізують в установленому порядку інвестиційні проекти, здійснювалось при умові, що: суб'єкт підприємницької діяльності мав окремий банківський рахунок для здійснення розрахунків, пов'язаних із реалізацією інвестиційного проекту; вів окремий облік операцій за видами діяльності, що підлягали пільговому оподаткуванню, та облік за операціями, що оподатковуються на загальних підставах.

Протягом 1999 – 2004 років пільгою по податку на прибуток скористались 2 СПД СЕЗ. За даними, наведеними на рис. 2.4, бачимо, що сума пільги склала 880,8 тис. грн.



Рис. 2.4. Кількість суб'єктів інвестиційної діяльності СЕЗ «Закарпаття» та суми отриманих ними пільг по податку на прибуток

Джерело: складено автором за [35].

Якщо у 2000 році пільга складала 229,0 тис. грн., то в 2004 році лише 35,9 тис. грн. Тобто спостерігалась тенденція до скорочення пільги при сталій кількості СПД, які її отримували, що пояснюється зменшенням прибутковості суб'єктів господарювання СЕЗ. У 2004 році значно зменшилась і питома вага

пільги, надана суб'єктам СЕЗ, у складі всіх пільг по податку на прибуток. Так, якщо у 2000 році питома вага пільги складала 1 %, то в 2004 році – тільки 0,1 %, або зменшилась на 0,9 пункти.

Пільговий режим оподаткування податком на прибуток суб'єктів, які реалізують інвестиційні проекти на ТПП у Закарпатській області регламентував Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності у Закарпатській області» від 24.12.98 р. № 357-XIV, а також Порядок обчислення прибутку діючого підприємства, розташованого на території Закарпатської області, одержаного від інвестування в його реконструкцію або в модернізацію, що звільнявся від оподаткування, затверджений наказом ДПА України від 01.02.99 р. № 61. Відповідно до вищезгаданих документів спеціальний режим інвестиційної діяльності передбачав:

– звільнення на два роки від оподаткування прибутку новоствореного, в тому числі у процесі реструктуризації підприємства, інвестиція в яке є еквівалентною не менш як 250 тис. грн. США, а також прибутку діючого підприємства, одержаного від інвестування в його реконструкцію або в модернізацію, якщо така інвестиція дорівнювала не менше як 250 тис. грн. США. Тобто платник податку, котрий реалізує інвестиційний проект, отримував право на застосування вказаної пільги виключно після внесення вказаних інвестицій у повному обсязі. З третього по п'ятий рік прибуток підприємства оподатковувався за ставкою в розмірі 50 % діючої ставки оподаткування;

– не включення до валового доходу підприємства з метою оподаткування одержаної згідно з інвестиційним проектом суми інвестиції у вигляді: коштів; матеріальних цінностей; нематеріальних активів, вартість яких у конвертованій валюті підтверджено згідно із законами (процедурами) держави інвестора або міжнародними торговельними звичаями, а також експертною оцінкою в Україні, включаючи легалізовані на території України авторські права, промислові зразки, знаки для товарів і робіт, ноу-хау.

У випадку дострокового завершення інвестиційного проекту, платник податку втрачав право на застосування пільги з податку на прибуток. Крім того, у разі, коли протягом звітного (податкового) періоду відбувалось часткове або повне відчуження інвестиції, СПД, який отримав інвестицію зобов'язаний був сплатити у повному обсязі податок на прибуток у такому звітному (податковому) періоді.

Таким чином, пільга по податку на прибуток надавалась у випадку, коли в розпорядженні СПД у звітному (податковому) періоді залишалась отримана для реалізації інвестиційного проекту інвестиція у розмірі не менше, ніж встановлена законодавством для відповідного виду діяльності.

Дані про кількість суб'єктів ТПР, які скористалися пільгами, та суми отриманих ними пільг по податку з прибутку наведені на рис. 2.5. Якщо в 1999 р. пільгами по податку на прибуток скористалися 2 СПД на суму 90,4 тис. грн., то в 2004 році – 29 підприємств ТПР на суму 7932,3 тис. грн.

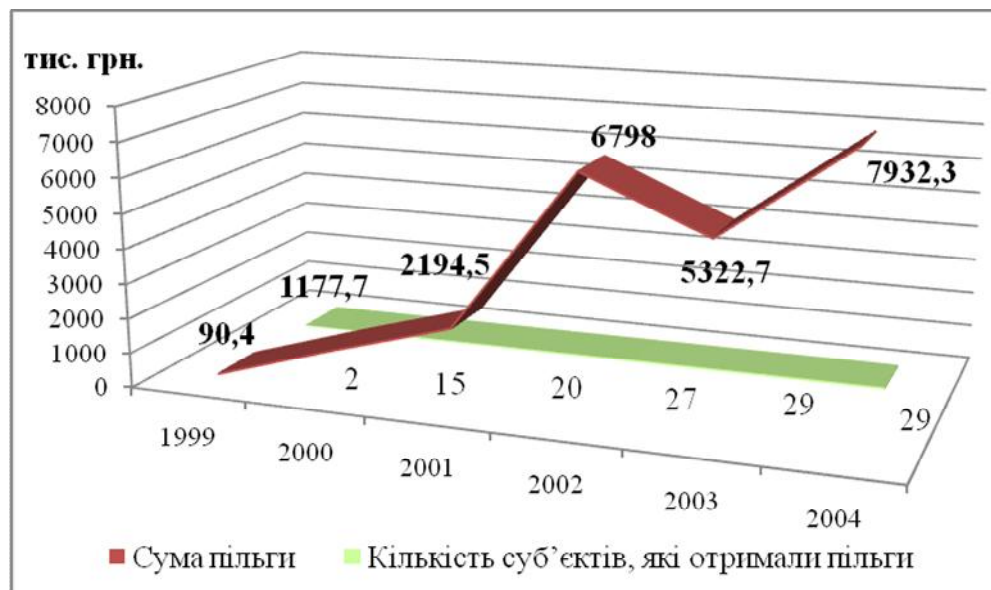


Рис. 2.5. Кількість суб'єктів інвестиційної діяльності на ТПР Закарпатської області та суми отриманих ними пільг по податку на прибуток

Джерело: складено автором за [35].

Незважаючи на вихід із пільгового періоду низки підприємств, а також сплатою податку на прибуток окремими СПД за пільговою ставкою 15 % (таких підприємств у 2004 році було 25: у трьох повністю закінчився пільговий

період, а 22 – сплачували податок за ставкою 15 %), сума пільг у 2004 році зросла проти 2003 року на 2609,6 тис. грн., а їхня питома вага серед усіх пільг по податку на прибуток – на 4,8 пункти, що пов'язано зі збільшенням прибутковості окремих СПД на ТПР.

Треба врахувати, що пільги по податку на прибуток займають незначну частку в структурі наданих податкових пільг у рамках українських СЕЗ та ТПР. Для порівняння слушно приділити увагу змінам у структурі умовно нарахованих платежів.

На діаграмах рис.2.6 видно, що чільне місце серед отриманих суб'єктами СЕЗ та ТПР пільг займають непрямі податки.

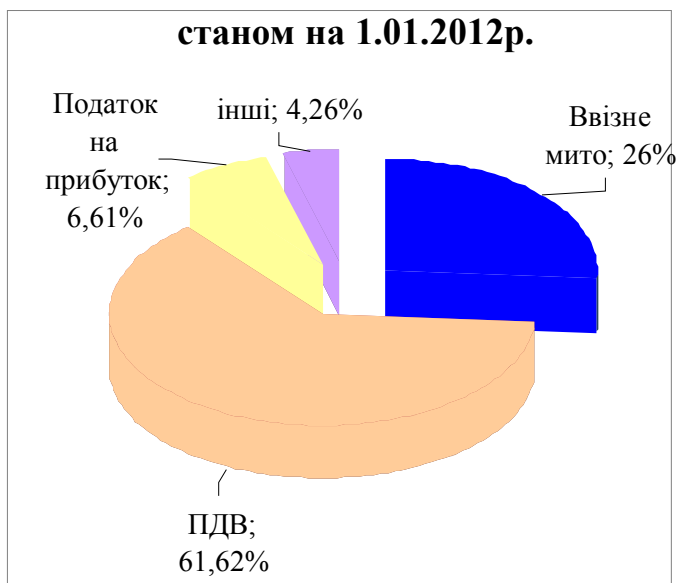
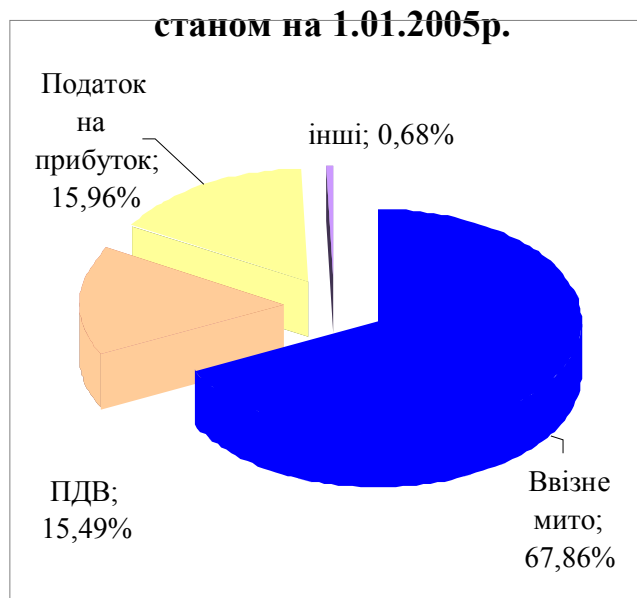


Рис. 2.6. Структура умовно нарахованих платежів суб'єктам СЕЗ та ТПР

Джерело: складено автором за [132; 124].

Так, станом на 1.01.2005 року значна частка (83,4 %) наданих преференцій припадає на ввізне мито та ПДВ. На початок 2012 року обсяг наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР пільг по ПДВ та ввізному миту значно скорочується порівняно з попередніми періодами, але частка в загальному обсязі пільг також значна і становить 87,6 %.

Серед загального обсягу пільг по непрямим податках є пільги, що передбачені спеціальним митним режимом. Тому наступним кроком нашого дослідження буде ефективність пільгового митного режиму у спеціальних територіальних утвореннях. Згідно з главою 36 Митного кодексу України наявність на території СЕЗ митного режиму спеціальної митної зони передбачала наявність кордону, по один бік якого діяв пільговий митний режим, а по інший – загальний. Переміщення товарів через цей кордон веде за собою до певних правових та економічних наслідків. Для цілей оподаткування товари, ввезені на території спеціальних митних зон, розглядаються як такі, що знаходяться за межами митної території України [121]. Порядок ввезення (вивезення) товарів та інших предметів у (з) СЕЗ наведено на прикладі СЕЗ «Закарпаття» у додатку Ж. Таким чином, створюється ситуація, при якій на території України, що обмежена єдиним державним кордоном, фактично функціонують локальні митні кордони особливих економічних зон.

Варто зауважити, що спеціальний митний режим є невіддільним атрибутом передусім експортно-виробничих зон та зон зовнішньої торгівлі. І навпаки – надання пільг інвесторам, що орієнтовані на внутрішній ринок, призводить до порушення принципів справедливої та рівної конкуренції. Специфіка експортно-виробничих зон полягає у спрямованості на залучення зарубіжних інвесторів (за рахунок спеціальних стимулів та привілеїв) для виробництва продукції на експорт. Своєю чергою, зони зовнішньої торгівлі – це частина території держави, де товари іноземного походження можуть

зберігатися, купуватися та продаватися без сплати мита і митних зборів або з її відстроченням. Що ж до комплексних виробничих зон, то їх функціонування здійснюється у формі експортних виробничих зон, де розвивається, насамперед, експортне виробництво, орієнтоване на переробку власної сировини, або у формі імпортоорієнтованих зон, головна функція яких – розвиток імпортозамінних виробництв.

Однак українські реалії дещо відрізняються від загальноприйнятої практики надання спеціальним територіям статусу митної зони. Так, з 11 створених СЕЗ митний режим запроваджено на території семи з них, а саме: «Азов», «Донецьк», «Закарпаття», «Порто-франко», «Рені», «Порт Крим» та «Інтерпорт Ковель» (діяльність останньої не розпочато взагалі). Ще у двох зонах передбачено часткове застосування митного режиму: «Яворів» (на території автопорту «Краковець») та «Миколаїв» (на території суднобудівних заводів). Зауважимо, що експортного спрямування вищезгадані СЕЗ не досягли. Станом на 2004 рік від початку дії СЕЗ та ТПР на експорт реалізовано товарів, робіт, послуг на суму 15,9 млрд. грн. (32,3 % від загального обсягу реалізованої продукції, робіт, послуг). У 2004 р. експортні операції становили 30,6 % обсягу реалізації [23, 45].

Враховуючи, що більша частина СЕЗ різновекторного спрямування (і експортно-, і внутрішньоорієнтовані), надання режиму митної зони призводить не тільки до значних суперечностей співіснування в межах однієї СЕЗ різних правових режимів (наприклад, розглянутих у праці [97]), а також до утворення легальної «діри» в митному кордоні для насичення національного ринку іноземною продукцією без сплати ввізного мита та ПДВ.

Важливо, що в період повноправного функціонування спеціального режиму значні обсяги пільг з ввізного мита надавалися суб'єктам СЕЗ та ТПР при ввезенні сировини (передусім товарів 1–24 груп УКТ ЗЕД), а не високотехнологічного обладнання. Якщо в 2001 році в загальному обсязі імпорту товарів на спеціальні території частка сировини становила 28,6 % (47,9 млн. доларів США), то в 2004 р. вона досягла відмітки 51,7 % (365,5 млн.

доларів США). Внаслідок цього, за результатами діяльності в 2004 році сума пільг із ввізного мита на сировину становила 3,4 млрд. грн. (або 95,2 % загальної суми пільг з ввізного мита), з них на товари 1–24 груп припадає 3,3 млрд. грн. (або 93,3 %) [16].

Відзначимо, що ввізне мито та ПДВ при імпорті виступає засобом протекціоністської політики, завдяки чому держава здатна забезпечити справедливі конкурентні умови для національних виробників. Зважаючи, що суб'єкти господарювання в СЕЗ та на ТПР не досягли експортного спрямування інвестиційних проектів і значна частка виробленої продукції реалізувалась на внутрішньому ринку, можна стверджувати, що повне звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ при імпорті створює умови для погіршення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників аналогічних товарів за межами вільних зон, що породжує негативні екстерналії (наприклад, гальмування процесів технологічного оновлення вітчизняних підприємств, розбудови інфраструктури, збільшення безробіття, зниження попиту на висококваліфіковані кадри тощо).

Тому використовувати податкові пільги при імпорті слід тільки у випадку, коли це не суперечить цілям створення відкритих економічних формувань, сприяє структурній перебудові національної економіки, інтеграції у світовий економічний простір і виключає можливість отримання вигаду в ціновій конкуренції на внутрішньому ринку.

Підкреслимо, що пільги по ПДВ найбільш значущі в загальній сумі пільг, наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР. Як видно з табл. 2.3 станом на 1.01.2012 р. у розрахунках із бюджетом показник з ПДВ має від'ємне значення та складає –195,7 млн. грн., при цьому загальна сума фактично сплачених податкових зобов'язань складає 541,6 млн. грн., а сума фактично відшкодованого ПДВ – 737,3 млн. грн.

Таблиця 2.3

Надходження ПДВ від суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР,

за 2006 – 2011 роки, млн. грн.

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надходження ПДВ	668,4	777,5	693,6	487,6	544,7	661,4
Відшкодування ПДВ	1854,7	2322,4	4156,6	2758,8	808,5	1477,5
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1544,9	-3463,0	-2271,2	-263,8	-816,1
Всього податків	998,8	1507,8	-106,8	-998,0	1739,7	982,9

Джерело: складено автором за [35].

Сума фактично відшкодованого з бюджету ПДВ у 2006 році у 2,8 разів більша від суми його надходження, у 2007 – майже у 3 рази, у 2008 – у 6 разів. У 2009 році суми ПДВ, заявлені до відшкодування, навпаки зменшились порівняно з попереднім роком на 33,6 %, а в 2010 р. на 70,7 %. При чому в 2010 році суми відшкодувань перевищували надходження тільки в 1,5 рази. Проте за результатами 2011 р.сума відшкодованого ПДВ знову зросла на 82,7 % відносно 2010 р., хоча поживлення у інвестиційній активності суб'єктів СЕЗ та ТПР не було.

Таким чином, у розрахунках із бюджетом суб'єктів СЕЗ та ТПР показник із ПДВ за 2008 – 2009 роки має від'ємне значення, що призвело до негативного балансу податкових надходжень. Слід відзначити, що найбільші суми відшкодування ПДВ зафіксовано по платниках, що здійснюють діяльність на територіях пріоритетного розвитку в Донецькій області, в АР Крим, а також по суб'єктах СЕЗ «Миколаїв».

За інформацією ДПАУ, однією з найбільш поширених причин наявності заявлених до відшкодування сум ПДВ є здійснення учасниками СЕЗ та ТПР експортних операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою та передбачають відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам на митній території України.

Важливим є той факт, що відповідно до звітів ДПА України про суми податкових пільг, отриманих юридичними особами, є три основних види пільг щодо ПДВ:

- операції, які не є об'єктом оподаткування;
- операції, звільнені від оподаткування;

– пільга у вигляді оподаткування за нульовою ставкою (в тому числі оподаткування експорту товарів і послуг).

Проте, якщо детальніше розглянути пільгу у формі оподаткування за нульовою ставкою, виникають сумніви щодо правомірності віднесення до категорії пільг застосування нульової ставки до експорту. Адже звільнення від ПДВ експорту є технічною процедурою стягнення цього податку в умовах розвинутої міжнародної торгівлі, коли з метою уникнення подвійного оподаткування додана вартість оподатковується або в країні походження, або в країні призначення, що дозволяє віднести до розряду технічних виключень оподаткування ПДВ за нульовою ставкою з вивезення товарів і послуг за межі митної території України [192, 24]. Таке твердження впливає з економічної сутності ПДВ, який є податком на споживання товарів і послуг всередині країни. Тому, по суті, дане звільнення не є пільгою не тільки для суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність у спеціальних зонах, а й на митній території України загалом.

У результаті включення до умовно нарахованих платежів звільнення від оподаткування експорту, які не є пільгами, та інші методологічні неточності, що мають місце при розрахунку даного показника, завищуються втрати бюджету від застосування спеціального податкового режиму, що, передусім, спотворює показники ефективності функціонування спеціальних зон і негативно впливає на управлінські рішення щодо регулювання їх діяльності.

Незважаючи на зазначені методологічні вади, в загальному результаті внаслідок переваги преференцій по непрямим податках послабилась фіскальна функція податків, проте стимулюючого впливу так і не відбулося. Тому що саме податок на прибуток має значний регулятивний потенціал і відіграє роль головного стимулятора інвестиційних процесів та економічного розвитку.

Щоб забезпечити системний підхід до аналізу результативності спеціальних податкових режимів територіального типу, необхідно оцінити ефективність стимулюючого оподаткування окремо для СЕЗ та ТІП у контексті впливу наданих пільг на основні показники діяльності зональних утворень. У

рамках нашого дослідження ми не провадимо детального аналізу ефективності функціонування українських СЕЗ та ТПР, теоретичні та методологічні засади якого сьогодні перебувають у полі зору науковців, зокрема: С. Куніцина [102], К. Пугачевської [151], О. Чмир [223], Ю. Макогона [116], експертів недержавного аналітичного центру «Інститут реформ» І. Гурняка, М. Дацишина, О. Мегеди [26; 28]; Т. Лебеди, П. Пахолко [105], Г. Гендлера [23] та багатьох ін. Проаналізуємо фіскальний та стимулюючий вплив преференційного режиму оподаткування через взаємозв'язок і взаємодетермінованість показника суми умовно нарахованих платежів із такими показниками, як обсяг надходжень до бюджетів, залучені інвестиції, обсяг реалізації продукції, а також показників створення та збереження робочих місць. На нашу думку, такий аналіз дозволить оцінити практику реалізації спеціальних податкових режимів не тільки з кількісного, а й з якісного боку. Для цього використаємо інформацію, представлену в офіційних звітах відповідно до «Порядку проведення аналізу результатів функціонування спеціальних (вільних) економічних зон і територій зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності», затвердженого Постановою КМУ № 184 від 28.02.2001 р., зокрема скористаємось оперативними даними, оприлюдненими Міністерством економічного розвитку та торгівлі України.

З огляду на те, що в основі спеціальних податкових режимів лежить ідея домінування стимулюючої дії податків над фіскальною, вважаємо, що методика дослідження повинна включати аналіз та оцінку не тільки фіскальної достатності, а й соціально-економічних результатів діяльності зон. Тому показники ефективності, розраховані та наведені в додатку 3, пропонуємо розглядати в трьох аспектах, а саме: фіскальної, економічної та соціальної ефективності.

Фіскальна роль зон із преференційним порядком оподаткування визначається за допомогою показників сальдо бюджетних платежів та податкових пільг, а також співвідношення сплачених податків та наданих пільг. Зауважимо, що період функціонування зон з пільговими умовами оподаткування був надто коротким для отримання позитивного фіскального

ефекту, виникнення якого очікується в довгостроковій перспективі. Адже діяльність СЕЗ і ТПР спрямована на зростання дохідної частини бюджетів якраз за рахунок соціально-економічного розвитку територій, і, відповідно, розширення бази оподаткування. Тому зрозуміло, що сальдо платежів до бюджету та податкових пільг на початок 2005 року має від'ємне значення, а саме на 4 млн. 233 тис. грн. пільги перевищують надходження до бюджетів від реалізації інвестиційних проектів (див. дод. 3).

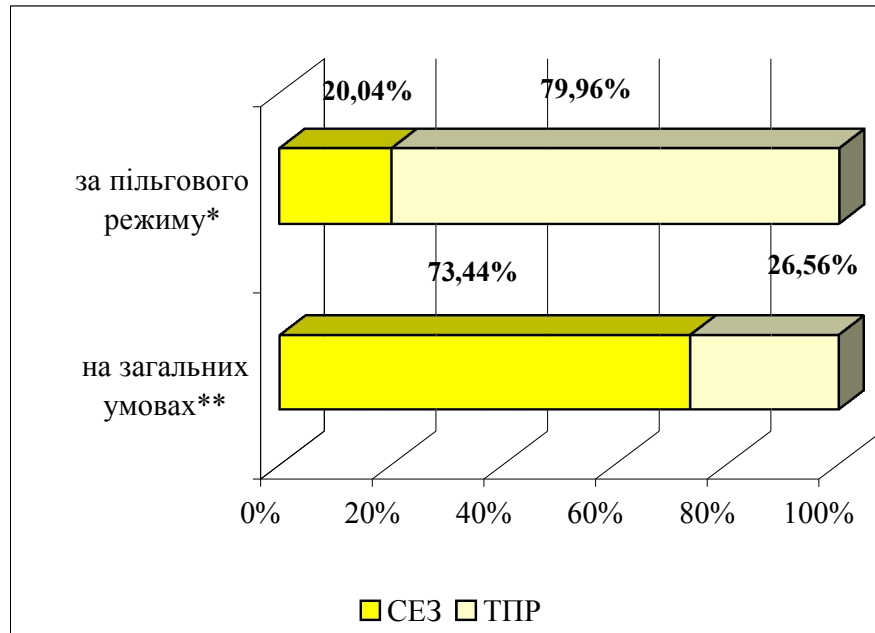
Основна частка (80 %) пільг була надана суб'єктам господарювання на ТПР. Коефіцієнт бюджетної ефективності загалом по СЕЗ та ТПР становить 0,5. Тобто до скарбниці держави надходило 50 копійок з 1 грн. наданих пільг. Саме через низьку бюджетну ефективність діяльності СЕЗ та ТПР останні здобули статус «чорних дір бюджету», що стало основним аргументом для прихильників їхньої ліквідації.

Із відміною пільг ситуація суттєво змінилась, і станом на 1.01.2012 року в державну казну від інвесторів надійшло коштів у 8,5 разів більше, ніж надавалось пільг окремим суб'єктам господарювання у спеціальних зонах. Це позитивно вплинуло на зміну сальдо платежів до бюджету та пільг. Важливою є також зміна співвідношення наданих податкових пільг між СЕЗ та ТПР, проілюстрована на рис. 2.7.

Зменшення на 91 % загальної суми умовно нарахованих платежів в основному відбулось через скорочення суми пільг для ТПР (на 97 % за період від 2005 року до 2012 року), внаслідок чого змінилась структура наданих пільг між СЕЗ та ТПР.

Детальніший огляд показників бюджетної ефективності в розрізі окремих територіальних утворень (див. дод. II) свідчить, що станом на 1.01.2005 р. 70 % всіх податкових преференцій було надано суб'єктам, що здійснювали реалізацію інвестпроектів на ТПР Донецької області. Така ж тенденція спостерігається і щодо співвідношення нарахованих податкових платежів. Враховуючи встановлену нами детермінаційну залежність між відміною пільгового режиму та зменшенням кількості інвестпроектів, припускаємо, що

зменшення часток нарахованих платежів та отриманих пільг відбулось головним чином за рахунок згортання проваджуваних інвестпроектів на територіях пріоритетного розвитку, зокрема в Донецькій області (див. додаток К).



*станом на 1.01.2005 р.

**станом на 1.01.2012 р.

Рис. 2.7. Розподіл наданих податкових пільг між СЕЗ та ТПР

Джерело: складено автором за [132; 124].

Для аналізу економічної складової ефективності пільгових режимів оподаткування спеціальних утворень використаємо такі показники, як: інвестиційна та реалізаційна віддачі податкових пільг. Перший із них вказує, який обсяг інвестицій (у доларах США) залучено на 1 грн. наданих пільг, другий характеризує результативність пільг по реалізованій продукції, тобто який обсяг реалізованої продукції умовно припадає на одиницю наданих пільг. Як видно з додатку 3, зберігаються ті ж тенденції, що й при дослідженні фіскальної достатності: показники ефективності зростають за рахунок зменшення кількості наданих пільг.

Разом із тим, темпи зростання коефіцієнтів по СЕЗ значно менші, ніж по ТПР. Так, за період 2005 – 2011 років показник інвестиційної віддачі податкових пільг по СЕЗ зріс у 4,5 разів (від 0,2 до 0,9), тоді як по ТПР – більш

як у 17 разів (від 0,3 до 5,3). Причому співвідношення часток залучених інвестицій та обсягів реалізованої продукції між СЕЗ та ТПР змінилось мало. Такий результат досягнуто в основному за рахунок зменшення неефективно наданих податкових привілеїв суб'єктам господарювання на ТПР. Загалом спостерігається збільшення інвестицій у СЕЗ на 66 % (до 509,4 млн. дол.) та зменшення на ТПР – на 40 % (до 1 061,1 млн. дол.).

Таким чином, аналіз даних дає змогу зробити висновок, що на скасування преференційних умов в оподаткуванні насамперед відреагували інвестори, котрі впроваджували проекти, тісно пов'язані з наданням пільг. Без пільг капіталовкладення інвесторів виявились нежиттєздатними внаслідок низької прибутковості або недоцільними через інші чинники. Таку ситуацію можна оцінити в два способи: з одного боку, вона може бути свідченням широкого використання недосконалостей податкового режиму СЕЗ та ТПР для ухилення від оподаткування; з іншого, – для сумлінних платників вкотре підтверджується важливість пільг як інструменту активного стимулювання економічного розвитку. Це ще раз доводить тезу про необхідність виваженого підходу при наданні привілеїв в оподаткуванні, щоб уникнути негативних впливів та непрогнозованих екстерналій.

Соціальну ефективність преференційних режимів СЕЗ та ТПР визначимо на основі аналізу впливу пільг на створення нових та збереження старих робочих місць. Із наведених в додатку 3 розрахунків, видно, що скасування стимулюючого податкового режиму призвело до зменшення на 72 % кількості створених (до 29 265 одиниць) та на 93 % збережених (до 9230) робочих місць. Таке зменшення пов'язане зі скороченням кількості затверджених та впроваджуваних проектів на 77 %. Якщо на початок 2005 року близько 76 % створених робочих місць припадало на ТПР, то в 2012 році цей показник зменшується і становить близько 37 %. Це дискредитує одну з провідних цілей створення територій пріоритетного розвитку – забезпечення зайнятості населення.

Низька соціально-економічна ефективність територіальних формувань підсилюється також незадовільним станом виконання інвесторами взятих на себе зобов'язань по залученню інвестицій та забезпеченню робочими місцями. Так, у 2005 році було залучено інвестицій у розмірі 31,1 % від кошторисної вартості проектів та на 60,4 % виконано зобов'язання зі створення і збереження робочих місць (див. дод. Л.1 та Л.2). У 2012 році ситуація частково покращилась (до 70,9 % та 64,3 % відповідно). Проте, якщо показник залучення інвестицій по СЕЗ зріс за рахунок збільшення їхнього реального обсягу при частковому скороченні вартості інвестпроектів, то відсоток виконання зобов'язань зі створення і збереження робочих місць покращився внаслідок зменшення як запланованих, так і фактичних показників.

Чільне місце серед питань, що викликають полеміку, посідає проблема доцільності використання спеціальних режимів інвестиційної діяльності як інструменту розвитку депресивних територій. Для аналізу використовуємо рейтинги соціально-економічного розвитку регіонів України за період 2000 – 2005 років, що досліджуються експертами Інституту Реформ. При визначенні інтегрального річного інвестиційного рейтингу використовуються п'ять укрупнених груп даних, що включають більше ніж 60 параметрів: економічний розвиток регіону, ринкова інфраструктура, фінансовий сектор, людські ресурси, підприємництво і місцева влада [87, 5]. Тому вважаємо, що дані рейтинги дають можливість простежити найактуальніші тенденції зміни розвитку регіонів України. Навіть побіжний огляд свідчить (див. дод. М), що регіони, в межах яких функціонували СЕЗ чи окремі території отримали статус пріоритетного розвитку, не здійснили відчутного прориву в розвитку та не зміцнили своєї інвестиційної привабливості. Навпаки, окремі області (наприклад, Луганська та Чернігівська) опинились на ще нижчих позиціях.

Таким чином СЕЗ та ТПР, хоч і мали в окремих випадках позитивний вплив на розвиток територіальних одиниць, все ж не сприяли подоланню депресивності територій у відчутних масштабах. На нашу думку, це пояснюється недостатністю лише податкових привілеїв для активізації

інвестиційної та підприємницької активності на економічно та екологічно вражених територіях за відсутності відповідної інфраструктури. Тим паче, що податкові пільги не завжди є вирішальним чинником для суб'єктів великого бізнесу, на відміну від малого та середнього підприємництва, де завжди існує проблема недостатності вільного капіталу. Вирішення соціально-економічних проблем цих регіонів потребує застосування також інших механізмів державного впливу на їхній розвиток.

Проаналізувавши окремі аспекти функціонування СЕЗ та ТПР, можна констатувати, що в процесі застосування спеціальних режимів оподаткування як інструментів залучення інвестицій у депресивні регіони та ключові галузі економіки поставлені цілі не досягаються. Внаслідок законодавчих змін формат діяльності спеціальних територіальних утворень був суттєво переглянутий, що і позначилось на показниках ефективності їхньої роботи. Отже, сьогодні механізм діяльності СЕЗ та ТПР не передбачає преференцій в оподаткуванні для інвесторів, що дає підстави зробити висновок про їхню інертність для економіки. З іншого боку, відновлення пільг для окремих підприємств судовими органами призводить до поширення дискримінації серед суб'єктів господарювання. Тому сумнівною видається доцільність подальшого функціонування зональних утворень без надання податкових пільг.

Для визначення перспектив спеціальних економічних територій в Україні варто врахувати позитивні соціально-економічні ефекти їх функціонування. Перш за все, це можливості інноваційного розвитку та модернізації економіки, а також властивість вільних економічних зон сприяти відкритості та глобалізації економіки шляхом залучення іноземних інвесторів та розширення світогосподарських зв'язків. Враховуючи вищевикладене, переконані, що перспектива реформування ВЕЗ у напрямку їх трансформації у більш прогресивні форми та використання як ефективного інструменту стимулювання економічного розвитку повинна домінувати над ідеєю повної їх ліквідації.

2.2. Реалії спеціального режиму оподаткування технопарків

Процеси технологічного пристосування до ринкових умов відбуваються значною мірою за рахунок інноваційних перетворень, які зумовлюють структурну перебудову економіки. При цьому для активізації інвестиційної діяльності необхідно цілеспрямоване державне регулювання інноваційно-технічної сфери. Не зважаючи на наявність в Україні певного досвіду та інноваційних програм економічного розвитку, дотепер не створено ефективного механізму стимулювання розвитку інновацій, науки та техніки, а також впровадження нововведень у виробництво.

Підвищений інтерес з боку науковців і фахівців практичного спрямування до стимулювання діяльності інноваційно-технологічних об'єднань, орієнтованих на випуск наукомісткої продукції, пояснюється їх унікальною роллю у впровадженні інноваційної моделі економічного розвитку. Важливість ендогенного шляху розвитку для національної економіки та необхідність державного сприяння інноваційним процесам обґрунтували такі українські науковці, як: О. Амоша [120], Ю. Бажал [6], З. Варналій [37], А. Гальчинський, В. Геєць [20], Г. Гендлер [22], М. Денисенко [32; 33], В. Литвиненко [107] та багато інших. Серед видатних дослідників XIX – XX ст. значний внесок у розвиток інноваційної теорії економічного розвитку здійснили М. Туган-Барановський [212], Й. Шумпетер [226], Р. Солоу [254], М. Кондратьєв [93] та їхні послідовники.

Незважаючи на наявність численних публікацій із питань функціонування технопарків в Україні [для прикладу, 31; 24; 113; 126; 140; 213; 214], де досліджуються особливості розвитку, стан і результати діяльності, низка організаційно-правових проблем, окреслено шляхи вдосконалення, вважаємо, що проблеми спеціального режиму оподаткування українських технопарків залишаються актуальними і потребують подальших ґрунтовних

досліджень, оскільки технопарки в Україні стали найбільш ефективною організаційно-економічною формою інтеграції науки і виробництва.

Результати узагальнення спеціальних режимів оподаткування вільних економічних зон та інноваційних структур за територіальною ознакою показують, що специфіка функціонування та особливості української моделі технопарків вимагають окремого розгляду їхнього режиму оподаткування. В процесі аналізу об'єктом дослідження виступає комплекс податкових пільг, передбачених спеціальним режимом оподаткування технопарків.

У практичній діяльності технологічні парки спираються на результати наукових та технологічних досліджень і мають розгалужені зв'язки з промисловими підприємствами, дослідницькими установами як на загальнодержавному та регіональному, так і на міжнародному рівнях. В Україні система технологічних парків є позитивним прикладом дієвості механізму, що забезпечує реалізацію державної інноваційної політики. Формування системи технопарків розпочалося у 2000 році, а на початок 2011 року відповідно до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності» їх було зареєстровано 16. Із них тільки вісім здійснюють виробництво і реалізацію інноваційної продукції (детальнішу інформацію про створені в Україні технологічні парки див. у дод. Н).

Найбільш відомий український технопарк був створений Інститутом електрозварювання ім. Є. О. Патона Національної академії наук України, пріоритетами діяльності якого є застосування новітніх досягнень зварювальної науки і техніки. Так, серед останніх здобутків науковців інституту – унікальна технологія та устаткування для зварювання м'яких тканин людського організму, що набув світового визнання і призвів до революційних змін у хірургії. Це свідчить про значний потенціал українських технопарків та їхній вагомий внесок у розвиток науки та технологій.

Окрім вищезазначеного, до провідних технопарків слід також віднести «Інститут монокристалів», «Напівпровідникові технології і матеріали, оптоелектроніка та сенсорна техніка», «Вуглемаш», які за час свого існування

розв'язали цілий комплекс складних технологічних проблем і забезпечили впровадження результатів досліджень у практику.

У 2010 році виконувалось 17 проектів технопарків. Як видно з діаграми (рис. 2.8), із загальної кількості проектів п'ять зареєстровано в технопарку «Київська політехніка», по три – в технопарках «Інститут монокристалів» та «Напівпровідникові технології і матеріали, оптоелектроніка та сенсорна техніка», ще по одному проекту – в шести технопарках.

Загалом, найбільша частка реалізованої інноваційної продукції в загальному обсязі належить «ІЕЗ ім. Є. О. Патона». В сукупності з «Інститутом монокристалів» та технопарком «Напівпровідникові технології і матеріали» вони забезпечують виробництво понад 99 % інновацій серед технопарків. А це свідчить про значну нерівномірність розвитку технопарків.

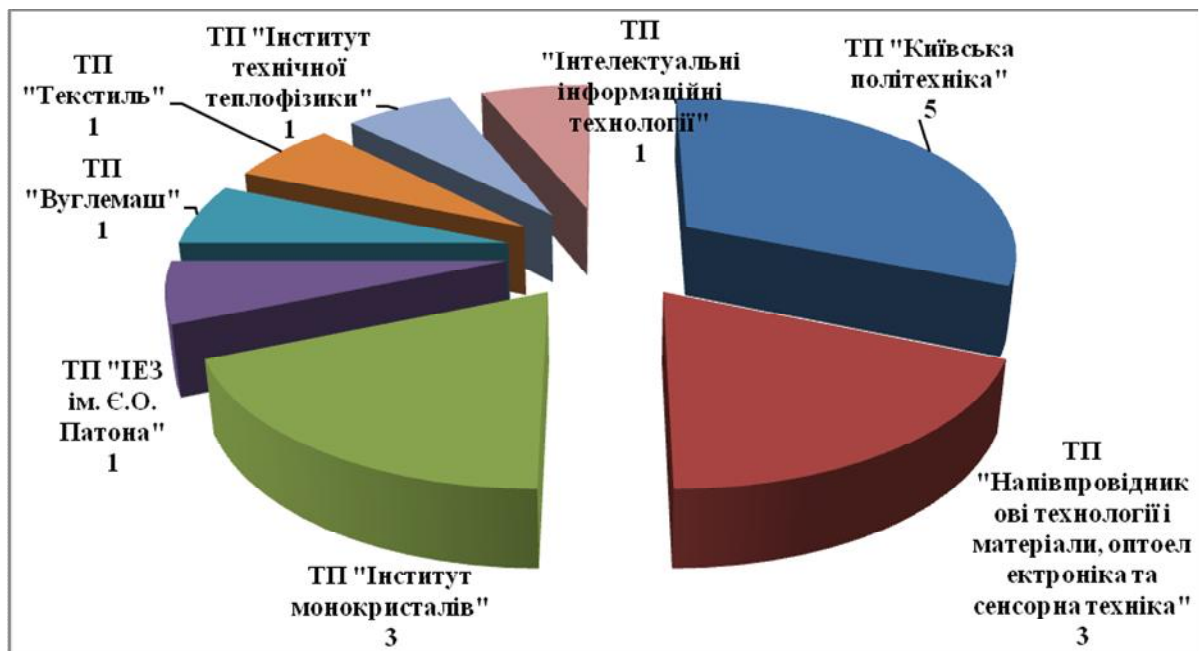


Рис. 2.8. Розподіл за технопарками проектів, що мають чинні свідоцтва станом на 1.01.2010 р. [125]

Спеціальний режим діяльності технопарків під час створення передбачав наступні заходи державної підтримки (див. додаток О):

– отримання пільгових умовах кредитів, що надаються під державні гарантії іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями, іншими фінансово-кредитними установами;

- бюджетне фінансування у формі залучення коштів Державного інноваційного фонду та його регіональних відділень для інвестиційних та інноваційних проектів пріоритетних напрямків діяльності технологічних парків;

- надання пільг у валютній сфері – кошти, що надійшли в іноземній валюті від реалізації продукції технологічних парків, їх учасників, дочірніх і спільних підприємств, не підлягають обов'язковому продажу; розрахунки за експортно-імпортними операціями проводяться у термін до 150 днів;

- пільгове оподаткування у вигляді перерахування сум ПДВ, нарахованих по операціях із продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), пов'язаних із виконанням проектів, і сум податку з прибутку, одержаного від виконання зазначених проектів, на спеціальні рахунки з подальшим використанням зазначених сум виключно на наукову та науково-технічну діяльність, розвиток власних науково-технологічних і дослідно-експериментальних баз;

- надання пільг при ввезенні товарів, устаткування, обладнання, сировини, матеріалів, комплектуючих та інших предметів, які використовуються технологічними парками. Усі згадані об'єкти (крім підакцизних товарів, за винятком товарів згідно з кодами ТН ЗЕД 852110310, 852110390, 852810), що не виробляються в Україні або виробляються, але не відповідають технічним характеристикам та міжнародним стандартам, при ввезенні в Україну для використання технологічними парками звільняються від сплати ввізного мита та ПДВ [70].

Проте успішна світова практика функціонування технопарків у нашій країні не була реалізована. З метою боротьби проти незаконного використання наданих преференцій у 2005 році Уряд ліквідував податкові пільги. В результаті ефект був абсолютно протилежний: технопарки, які займалися ґрунтовною розробкою перспективних технологій, були позбавлені єдиної форми державної підтримки. Для аргументації даного висновку проаналізуємо статистичні показники діяльності технопарків.

Наведені в таблиці 2.4 показники свідчать, що в 2005 – 2006 роках не було прийнято жодного інвестиційного проекту. Обсяг реалізованої інноваційної продукції в рамках виконання інноваційних проектів збільшувався від 2000 року до 2007 року включно. Проте темпи приросту даного показника вказують на те, що динаміка росту значно знизилась, починаючи із 2006 року. За 2009 рік загальний обсяг реалізованої інноваційної продукції складав 341,8 млн. грн., що на 59,8 % менше, у порівнянні із 2008 роком. Взявши до уваги той факт, що кількість упроваджуваних проектів із роками знизилась, то скорочення темпів приросту випуску інноваційної продукції можна пояснити зменшенням потенціалу раніше затверджених проектів.

Таблиця 2.4

**Економічні показники діяльності технопарків України
за період 2000 – 2010 років**

№ п/п	Роки Показники	2000 – 2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
		1.	Кількість зареєстрованих проектів, од.	60	29	11	8	0	0	2	6
2.	Реалізація інноваційної продукції, млн. грн., усього	176,9	617,9	1284,5	1787,5	2272,9	2280,2	2557,2	851,5	341,8	454,9
	у % до попереднього року	-	349,2	207,8	139,2	127,2	100,3	112,2	33,3	40,2	133,1-
	у т.ч. експорт	74,0	83,0	143,0	294,0	367,0	350,0	311,0	99,0	70,8	241,8
	у % до попереднього року	*	112,2	172,3	205,6	124,8	95,4	88,9	31,8	71,5	341,5
4.	Створено нових робочих місць, од.	314	610	623	828	399	166	201	222	190	25
	у % до попереднього року	-	194,3	102,1	132,9	48,2	41,6	121,1	110,5	85,6	13,2
5.	Обсяг залучених інвестицій, млн. грн.	0,5	0	320,0	129,0	11,0	8,0	6,0	31,0	24,0	0
	у % до попереднього року	-	-	-	40,3	8,5	72,7	75,0	516,6	77,4	-

Джерело: складено автором за [38; 113; 125].

За 2010 рік близько 53,2 % продукції було реалізовано за кордон. Найбільші обсяги експорту були зареєстровані в 2005 році (367 млн. грн.), після

чого простежується негативна динаміка росту. Показник створення нових робочих місць найбільше значення має за результатами 2004 року – 828 місць, і вже в наступному році спостерігається зменшення на 51,8 % – до 399 одиниць. У період 2006 – 2008 років щороку створювалось від 166 до 222 робочих місць. У 2009 р. даний показник знизився майже на 15 %, а в 2010 р. – на 87 % відносно попереднього періоду, досягнувши критичного рівня.

Суттєвою проблемою розвитку технологічних парків є недостатність фінансування і відсутність дієвих механізмів прямої державної підтримки. Як видно на рис. 2.9, держава майже не бере участі у фінансуванні проектів технопарків: за період 2000 – 2006 років коштів з бюджету не виділялося взагалі і лише в 2007 та 2008 роках надавались незначні кошти з бюджету у розмірі 24 та 27 млн. грн. відповідно.

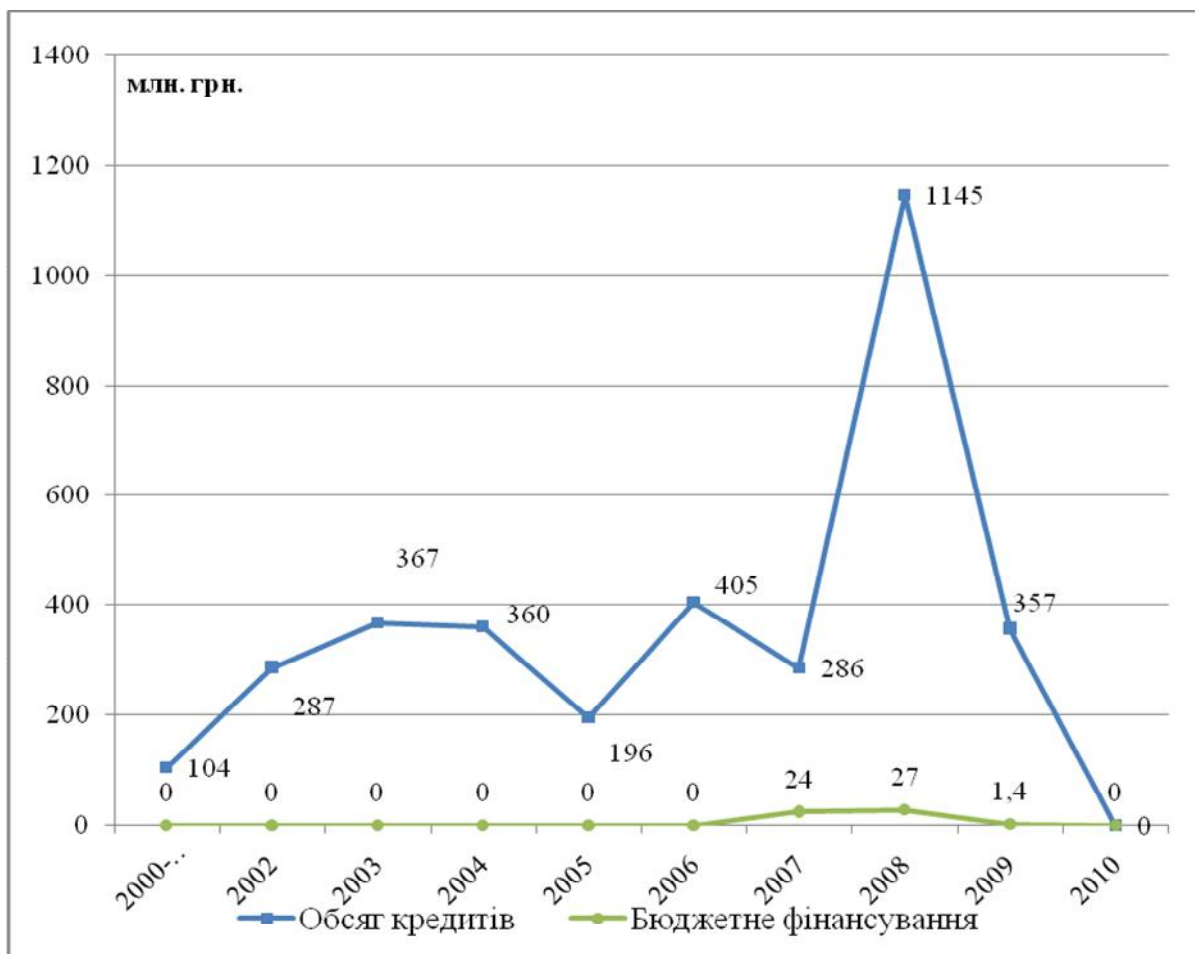


Рис. 2.9. Фінансування діяльності технопарків України у 2000 – 2010 рр.

Джерело: складено автором за [38; 113; 125].

Передбачене законодавством пільгове надання кредитів та компенсація відсотків за отриманими банківськими кредитами з бюджету на сучасному етапі також не впроваджено в практику, передусім через обмеженість фінансових ресурсів.

Таким чином, забезпечення фінансування розробок технопарків здійснюється переважно за рахунок інвестиційних ресурсів та залучення кредитів на загальних підставах. Разом із тим отримати банківські кредити досить проблематично внаслідок високих ризиків інноваційних проектів та через здорожчання кредитних ресурсів у результаті фінансово-економічної кризи.

Проведений аналіз свідчить, що в Україні відсутні будь-які прямі заходи державної підтримки інноваційної діяльності технопарків. Внаслідок відміни податкових пільг відбулося скорочення обсягів роботи технопарків. Очевидно, що дії Уряду, спрямовані на боротьбу з корупцією в технопарках, хоч і мали на меті досягнення позитивного ефекту, зрештою привели тільки до негативних наслідків. Адже замість скасованих привілеїв даним інноваційним структурам не було запропоновано жодної іншої форми державної підтримки.

У березні 2006 року було частково відновлено податкові та митні пільги для виконавців інноваційних проектів технопарків (див. табл. 2.5). Проте всупереч чинному закону про технопарки, право на застосування податкового векселя при імпорті обладнання, устаткування та комплектуючих, починаючи від 2008 року, технопаркам не було надано. Зазначимо, що для технопарків митні векселі по ПДВ є однією з основних форм державної підтримки, хоча їхня роль досить незначна в загальному обсязі вексельних операцій на митниці (наприклад, у 2007 р. технопарками було оформлено векселів ПДВ при ввезенні на суму 18,3 млн. грн., із них у тому ж році погашено 9,2 млн. грн.). Крім того, мало місце неповернення ПДВ за минулі роки, починаючи із 2004-го, що вимивало оборотні кошти виконавців проектів [113, 41].

Із 2011 року у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу відбулося майже повне скасування спеціального режиму оподаткування шляхом відміни

всіх передбачуваних податкових пільг, окрім звільнення від сплати ввізного мита при імпорті обладнання. При цьому на спеціальні рахунки учасників технологічних парків та спільних підприємств, які є виконавцями проектів, зараховуються 50 % сум ввізного мита, а решта 50 % зараховуються на спеціальний рахунок керівного органу відповідного технопарку.

Таблиця 2.5

Пільгове оподаткування проектів технопарків

Вид преференції	Закон України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» від 16.07.1999 р. № 991 – XIV	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» та інших законів України від 12.01.2006 р. № 3333 – XIV	Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р. № 2756-VI
Зарахування на спецрахунки: – податку на прибуток	Чинна	Чинна	Скасовано
– ПДВ	Чинна	Скасовано	Скасовано
Звільнення від сплати: – мита	Чинна	Чинна	Діє (звільнення замінено на зарахування сум мита на спецрахунки)
– ПДВ при імпорті товарів	Чинна	Скасовано	Скасовано
Сплата ПДВ податковим векселем при імпорті нового обладнання, устаткування та комплектуючих – 720 днів, матеріалів – 180 днів		Дію призупинено в 2008, 2009 рр.	Скасовано

Для більш детального аналізу пільгового режиму оподаткування технопарків розглянемо показники наданих податкових пільг та обсягу залучених інвестицій графічно (рис. 2.10).

Обсяг наданих податкових пільг поступово зростав у період 2000 – 2004 років, у 2005 році ситуація змінилась на діаметрально протилежну. Найбільша сума податкових пільг була надана технопаркам у 2004 році (на 173 млн. грн.), але поступово суми пільг зменшувалися, і, не зважаючи на законодавче

відновлення у дещо зміненому вигляді податкових преференцій у 2006 році, обсяг наданих податкових пільг невпинно зменшується та в 2008 році складає лише 3 млн. грн. (в 11,3 разів менше).

Оскільки податкові пільги були спрямовані на стимулювання діяльності технопарків, зокрема щодо залучення інвестицій, то в результаті простежується тісний взаємозв'язок між обсягами наданих пільг та отриманими інвестиціями.

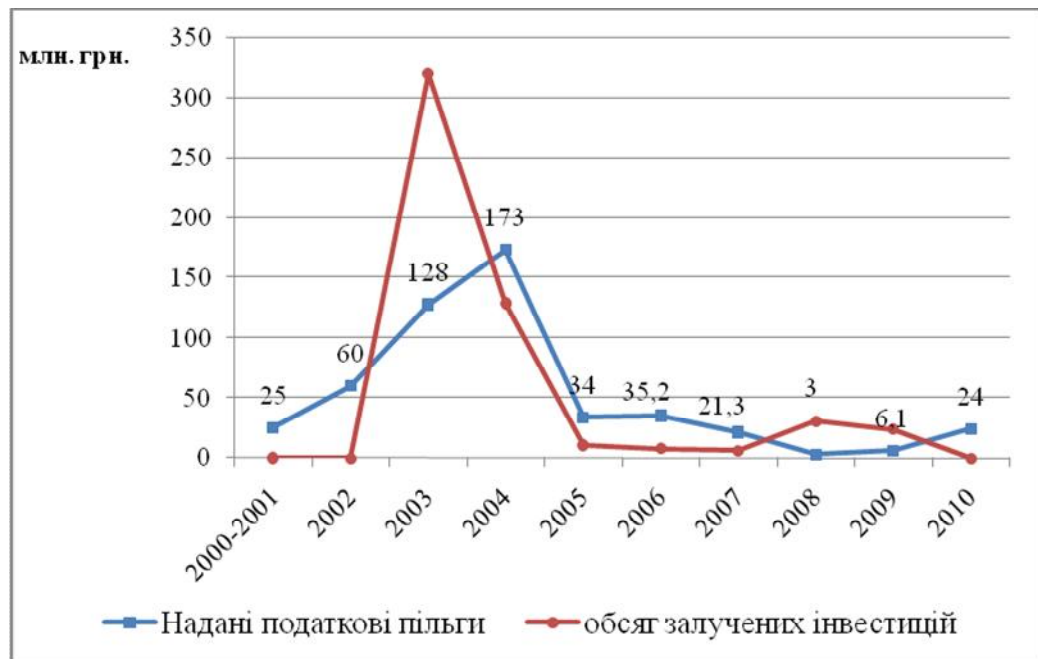


Рис. 2.10. Динаміка наданих технопаркам податкових пільг та обсягу залучених інвестицій за 2000–2010 роки

Джерело: складено автором за [38; 113; 125].

Скасування податкових пільг негативно позначились на обсягах реалізованої продукції та відповідно перерахованих платежів до бюджету, про що свідчать дані рис. 2.11. Обсяги інноваційної продукції, що реалізують технопарки, після скасування пільгового режиму і досі знаходяться на низькому рівні. Хоча, слід відмітити певне зростання даного показника у 2010 році на 33,2 % відносно попереднього періоду. Відповідно й сума сплачених податків до бюджету має аналогічну динаміку. Вказаний показник спочатку збільшувався із 7 млн. грн. у 2000 – 2001 роках до 230 млн. грн. у 2006 р., після чого спостерігається значний спад податкових надходжень від технопарків (у

2009 р. цей показник упав до 37,6 млн. грн.), а в 2010 р. він зріс до 77,7 млн. грн.

Основними причинами таких тенденцій стали:

– недотримання чинного законодавства щодо діяльності технологічних парків і постійна його зміна, незважаючи на наявність законодавчої норми, що гарантує стабільність спеціального режиму діяльності технологічних парків;

– починаючи із 2005 року різко скоротилася і дотепер практично зведена до нуля передбачена законодавством державна підтримка проектів технопарків.



Рис. 2.11. Динаміка реалізованої технопарками інноваційної продукції та перерахованих платежів до бюджетів та державних цільових фондів за 2000–2010 роки

Джерело: складено автором за [38; 113; 125]

Значну роль у стимулюванні діяльності технологічних парків мав пільговий митний режим, що передбачав звільнення від ПДВ та мита при імпорті нового устаткування, обладнання та комплектуючих, а також матеріалів. З одного боку, у випадку надання пільгового митного режиму технопаркам, держава справді втрачала надходження до бюджету. Проте, якщо розглядати проблему не лише з фіскальної точки зору, а оцінити ситуацію з позиції економічної ефективності, то бачимо й інші ефекти. Так, згідно із законодавством, учасники технологічних парків звільнялися від ввізного мита

при ввезенні в Україну для реалізації проектів нового устаткування, обладнання та комплектуючих, а також матеріалів, які не виробляються в Україні. Тобто такий імпорт не містить загрози національним інтересам та українському товаровиробнику, а в разі скасування пільги – надходження до бюджету, як свідчить аналіз, збільшилися на короткий проміжок часу, а згодом знову зменшилися. Очевидно, якщо держава не буде вживати дієвих заходів, інноваційний імпорт технопарків взагалі припиниться внаслідок збільшення фіскального тиску. Тому ми переконані, що надання митних пільг інноваційним структурам не можна вважати прямими втратами бюджету.

Для підтвердження думки проаналізуємо баланс зовнішньоекономічної діяльності технопарків. Як видно з рис. 2.12, існує чітка зміна тенденцій динаміки показників експорту та імпорту товарів у 2005 році.

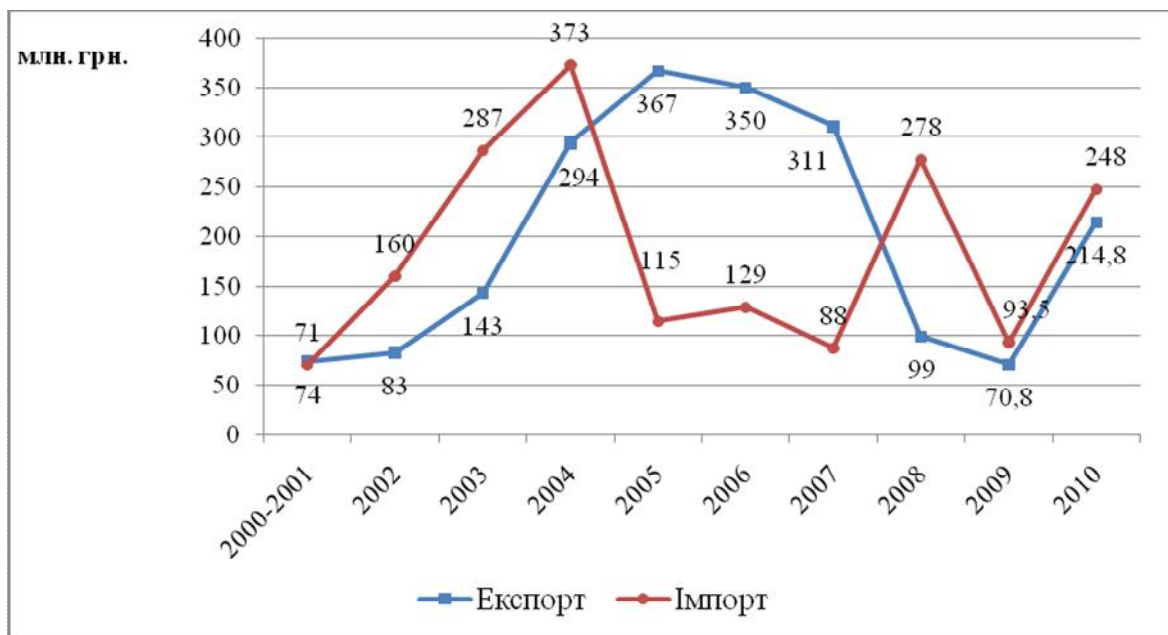


Рис. 2.12. Зміни обсягів експорту інноваційної продукції та імпорту устаткування й обладнання у період 2000 – 2010 років

Джерело: складено автором за [38; 113; 125].

Так, за період 2000 – 2004 років імпорт збільшувався з року в рік, проте темпи його росту весь час падали, тоді як темпи росту експорту, навпаки, – збільшувалися. На нашу думку, це пояснюється наявністю часового лагу між закупівлею імпортного обладнання та устаткування і випуском продукції на експорт. Внаслідок скасування митних пільг у 2005 році обсяг імпорту

скоротився до 30,8 % у порівнянні із 2004 роком і становив 115 млн. грн. У зв'язку з тим, що за період 2005 – 2007 років майже не приймалися нові проекти, обсяг експорту почав падати зростаючими темпами, а імпорт збільшився лише у 2008 році на 315,9 % порівняно з попереднім роком (в зв'язку із затвердженням нових проектів). Проте вже у 2009 році знову спостерігається негативна динаміка імпорту обладнання, устаткування та матеріалів і продовжується спад експорту інноваційної продукції.

Для аргументації отриманих висновків розрахуємо значення коефіцієнтів взаємної кореляції для наведених статистичних даних залежності експорту інноваційної продукції від імпорту устаткування та обладнання для її виробництва при максимальному значенні часового лагу, рівному чотирьом рокам [87, 560].

Розрахуємо значення кореляційної функції при $\tau = \overline{0,4}$ та відобразимо їх у таблиці:

Таблиця 2.6

Значення коефіцієнтів взаємної кореляції

τ	0	1	2	3	4
r_τ	0,0146	0,3545	0,6750	0,4632	-0,3107

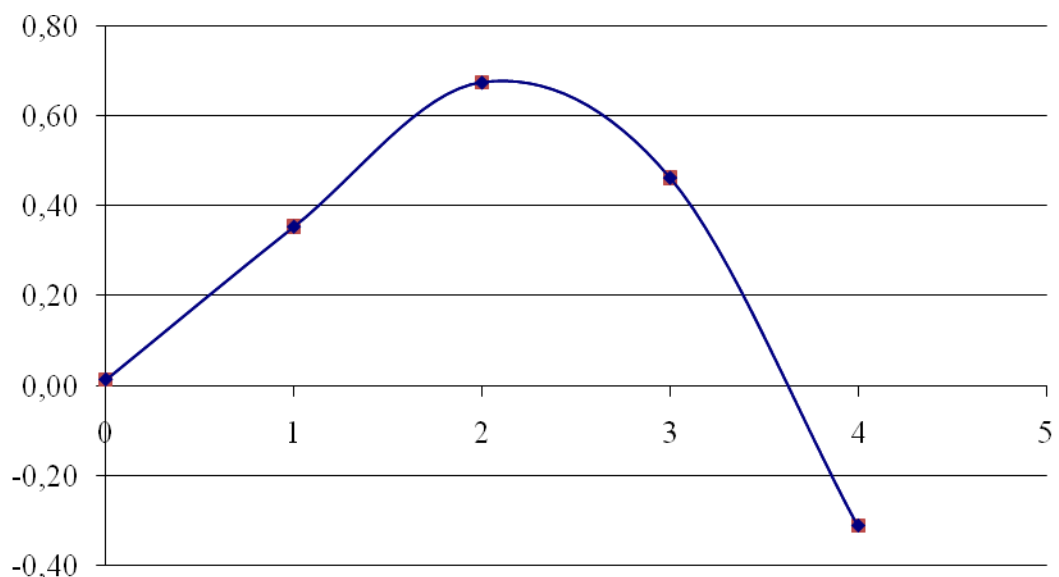


Рис. 2.13 Графік кореляційної функції залежності експорту інноваційної продукції технопарків від імпорту устаткування та обладнання

Джерело: розраховано автором

Аналізуючи значення коефіцієнтів взаємної кореляційної функції, робимо висновок: коефіцієнт парної кореляції для показників є найбільшим ($\tau = 2$), що свідчить про значний вплив рівня імпорту на рівень експорту інноваційної продукції з часовим лагом два роки. У загальному економетрична модель розподіленого лага описує ситуацію: якщо в деякий момент часу відбувається зміна рівня імпорту, то це буде впливати на значення обсягу експорту протягом двох наступних років. При більшому часову лагу залежність значно послаблюється.

Отримані результати дозволяють зробити висновок, що відміна пільгового режиму негативно впливає на обсяг імпорту інноваційного обладнання та устаткування, що, своєю чергою, призводить до зниження виробництва та експорту інноваційної продукції в наступних періодах, нівелюючи основну мету діяльності технопарків.

На наше переконання, в разі, коли негативні екстерналії, породжені наданням пільгового митного режиму, виявилися б більшими за позитивний ефект від її надання, тоді слід було б митні пільги ліквідувати. Але у даному ж випадку, вважаємо, що бюджетна ефективність не має бути визначальним фактором у прийнятті рішення, а пріоритет повинен надаватися інтересам технопарків, яким високотехнологічне імпортне обладнання необхідне для реалізації своїх проектів.

Зважаючи на кризову ситуацію, в якій перебуває економіка України на сучасному етапі, та проблеми трансформаційного періоду, ставимо під сумнів можливість налагодити державне фінансування розвитку ринку нововведень, як це відбувається у високо розвинутих країнах. Крім того, враховуючи високий рівень корупції в державі, ризикованості інноваційних проектів, вважаємо, що фінансування інноваційної діяльності технопарків тільки за рахунок

бюджетних коштів є неефективним. Зарубіжний досвід переконливо засвідчує, що провідна роль у фінансуванні наукових досліджень переходить від суспільного до приватного сектору, а також зростає число посередників, що спеціалізуються на аналізі, відборі та управлінні технологічними інноваційними проектами. Очевидно, що зацікавити потенційних інвесторів можливо через надання податкових преференцій. Відповідно набуває особливої ваги проблема відновлення спеціального режиму оподаткування технопарків як дієвого інструменту активізації інвестиційно-інноваційної діяльності.

2.3. Оцінка спеціальних режимів оподаткування функціонального типу

Створення сприятливих умов розвитку малого та середнього бізнесу, особливо в умовах фінансово-економічної кризи, є одним із головних викликів для Уряду. Адже саме мале підприємництво виступає вагомим фактором формування ринкового середовища, активізації структурної перебудови і модернізації суспільного виробництва, запровадження інновацій, покращення рівня добробуту громадян та вирішення соціальних проблем, зокрема таких, як: створення нових робочих місць, забезпечення самозайнятості населення та сприяння сталості суспільства загалом. Тому проблематика функціонування суб'єктів малого бізнесу в контексті оподаткування залишається актуальним напрямком наукових досліджень.

Українська прагматика оподаткування даного сектору економіки характеризується наявністю двох підсистем, одна з яких виникла як альтернатива загальній податковій системі у відповідь на її обтяжливість та заплутаність, та є спрощеною внаслідок використання при її конструюванні технології єдиного податку. До таких спеціальних режимів в українській практиці оподаткування відносяться єдиний податок та фіксований

сільськогосподарський податок, а також фіксований податок (мав місце до 2012 року), які ми можемо узагальнити за функціональною ознакою і розглядати в сукупності – як окрему підсистему. Зокрема, перераховані вище режими оподаткування мають спільні загальні риси. По-перше, всі вони застосовуються на добровільний вибір платника за умови відповідності законодавчо встановленим обмеженням; по-друге, в рамках кожного з режимів здійснюється заміна значної кількості податків і зборів (обов'язкових платежів) одним; по-третє, передбачається спрощення обов'язкового обліку і звітності (додаток П).

Оцінюючи ефективність функціонування спеціальних податкових режимів для суб'єктів малого бізнесу, необхідно дослідити їх соціально-регулятивний вплив за весь період діяльності та узагальнити результати, яких вдалося досягнути при застосуванні даних технологій. Такий напрям дослідження особливо актуальний, оскільки сучасні податкові реформи спрямовані на вдосконалення спеціальних режимів оподаткування для малого бізнесу.

На противагу проблемам оподаткування малих підприємств за спрощеною системою, вирішенню яких присвячено чимало праць українських науковців, (наприклад, монографії таких авторів, як Ю. Б. Іванов, К. В. Петросянц [84; 85], В. П. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [144], дисертації Ю. Г. Дьякона, О. Р. Квасовського, Т. М. Мараховської, О. А. Сич та ін., Національна доповідь Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва (за наукового супроводу наукових установ Національної академії наук України та вищих навчальних закладів України), підготовлена К. О. Ващенко, З. С. Варналієм, В. Є. Воротіним, В. М. Геєцем, О. В. Кужель, Е. М. Лібановою, [150] та багато ін.), дослідження питань функціонування спеціальних режимів оподаткування, оснований на єдиному податку, як системи, що складається з відносно однорідних елементів, носить фрагментарний характер. Оскільки система характеризується взаємосумісним зв'язком та узгодженістю окремих складових, застосовуючи комплексний підхід, виділимо спільні риси для спеціальних режимів оподаткування,

згрупованих нами за функціональною ознакою, при аналізі їхніх переваг та вад.

Функціонування спеціальних режимів оподаткування малого підприємництва має суперечливий характер. З одного боку – це чи не єдиний дієвий спосіб стимулювання розвитку малого бізнесу, а з іншого – наявність значних недоліків дискредитує альтернативні системи та створює внутрішні загрози фінансовій безпеці держави внаслідок масового використання для легального ухилення від оподаткування.

Для сільськогосподарських виробників система оподаткування складається з декількох складових, які існують як альтернативні. Суб'єкти господарювання – юридичні особи – можуть обирати між загальною системою, єдиним податком та фіксованим сільськогосподарським податком. Причому два останніх хоч і базуються на єдиноподатковій технології, проте концептуально відрізняються критеріальними вимогами та об'єктом обкладання. Крім того, державна підтримка галузі сільського господарства здійснюється через механізми як прямого (у вигляді ФСП), так і непрямого (спеціальний режим справляння ПДВ) оподаткування.

Запровадженням ФСП передбачалось послабити податковий тиск, а також спростити процедуру обчислення і сплати податків з метою подолання кризового стану українських виробників сільськогосподарської продукції, в якому вони опинились внаслідок негативних проявів трансформаційних процесів в економіці. Зауважимо, що фіксований податок на початку його застосування став дієвим інструментом податкового стимулювання, завдяки чому оподаткування сільського господарства набуло преференційного характеру.

На сучасному етапі ефективність ФСП та доцільність існування пільг у сільському господарстві загалом стали предметом наукових дискусій з огляду на сумнівну можливість правильно обирати пріоритетні галузі в контексті загальноекономічного розвитку держави. Теоретико-практичним питанням оподаткування в агропромисловому комплексі, присвячені праці таких українських науковців, як: А. Верзун, В. Геєць, Д. Дема, М. Дем'яненко,

С. Зоря, С. Осадчий, І. Садовська, І. Сардачук, Л. Синявська, Л. Тулуш, В. Худавердієва та ін. Водночас практика реалізації ФСП свідчить про наявність суттєвих проблем, які будуть розглянуті нами нижче, що зумовлює необхідність подальших наукових досліджень та обґрунтувань його вдосконалення та модернізації.

При проведенні аналізу ефективності вищезазначених режимів оподаткування необхідно дотримуватись принципу гармонізації інтересів суб'єктів оподаткування, враховуючи як позиції держави, так і платників. Усвідомлюючи, що спеціальні технології в оподаткуванні є невід'ємним елементом податкового регулювання, за допомогою яких реалізується політика стимулювання динамічного розвитку окремих секторів економіки, а фіскальна складова є другорядною, проаналізуємо їхню роль у формуванні бюджету.

Зазначимо, що стимулюючи розвиток суб'єктів господарювання за допомогою податкових методів та інструментів, держава може розраховувати на додаткові надходження до бюджетів від цієї категорії платників тільки з урахуванням часового лагу. Адже при послабленні податкового тиску розширюються можливості для нарощування обсягів діяльності, що через певний проміжок часу позитивно позначиться на базі оподаткування і сприятиме збільшенню податкових надходжень. З огляду на це, дослідження фіскальної результативності єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податків необхідно проводити, враховуючи весь період функціонування спеціальних режимів.

У додатку Р представлено дані про надходження цих податків до зведеного бюджету та результати проведених розрахунків їхніх часток у податкових надходженнях держави та доходах загалом. Аналізуючи статистичні дані, перш за все, відмітимо, що частка єдиного, фіксованого та ФСП у загальній сумі податкових надходжень досить незначна і коливається в межах 0,81 % (у 2011 р.) – 2,29 % (у 2003 р.). Ще меншою є фіскальна роль досліджуваних податків у формуванні фінансових ресурсів держави. Так, їхня доля у доходах зведеного бюджету за роки функціонування спеціальних

режимів оподаткування не перевищувала 1,65 % (у 2003 р.). При цьому в останні роки чітко простежується суттєве зменшення питомої ваги цих податків. У 2011 році спостерігається мінімальне значення даного показника – 0,53 %. Враховуючи, що абсолютна величина надходжень єдиного та фіксованого податків з року в рік збільшувалась, можна припустити, що така негативна тенденція відбувалася внаслідок як незмінності ставок оподаткування, що були встановлені для фізичних осіб у фіксованих розмірах, так і сталості обмежувальних критеріїв для суб'єктів підприємницької діяльності щодо граничного обсягу виручки від реалізації продукції, в результаті чого не враховувались інфляційні процеси в економіці.

Визначивши індекс споживчих цін (індекс інфляції) за період від 01.01.1998 р. до 01.01.2012 р., розрахуємо, якій сумі відповідали встановлені ставки та граничний обсяг виручки від реалізації. За методологією та показниками, що пропонується Державною службою статистики України [88], розрахунок матиме наступний вигляд:

$$\begin{aligned}
 ІСЦ = & 120,0 \cdot 119,2/100 \cdot 125,8/100 \cdot 106,1/100 \cdot 99,4/100 \cdot 108,2/100 \cdot 112,3/100 \\
 & \cdot 110,3/100 \cdot 111,6/100 \cdot 116,6/100 \cdot 122,3/100 \cdot 112,3/100 \cdot 109,4/100 \cdot 104,6/100 = \\
 & 518,73\%
 \end{aligned}$$

Тобто, з урахуванням рівня інфляції максимальна ставка, встановлена для платників єдиного податку – фізичних осіб у розмірі 200 грн., станом на 1.01.2012 року відповідала сумі 1037,46 грн. ($200 \cdot 518,73/100$) при тому, що граничний обсяг виручки від реалізації мав би зрости до 2 593 650 грн. ($500\,000 \cdot 518,73/100$).

Очевидно, що така стабільність щодо незмінності елементів єдиноподаткових технологій є неадекватною умовам господарювання і шкодить як платнику, так і державі (якщо державні доходи, починаючи з 1999 року, зросли більш, як у 8 разів, то сума надходжень від аналізованих нами податків – збільшилась лише у 4 рази).

Для більш детального дослідження закономірностей розвитку та функціонування спеціальних фіскальних режимів необхідно звернути увагу на динаміку надходжень даних податків у порівнянні із загальною сумою податків, що мобілізуються до казни держави (рис. 2.14).

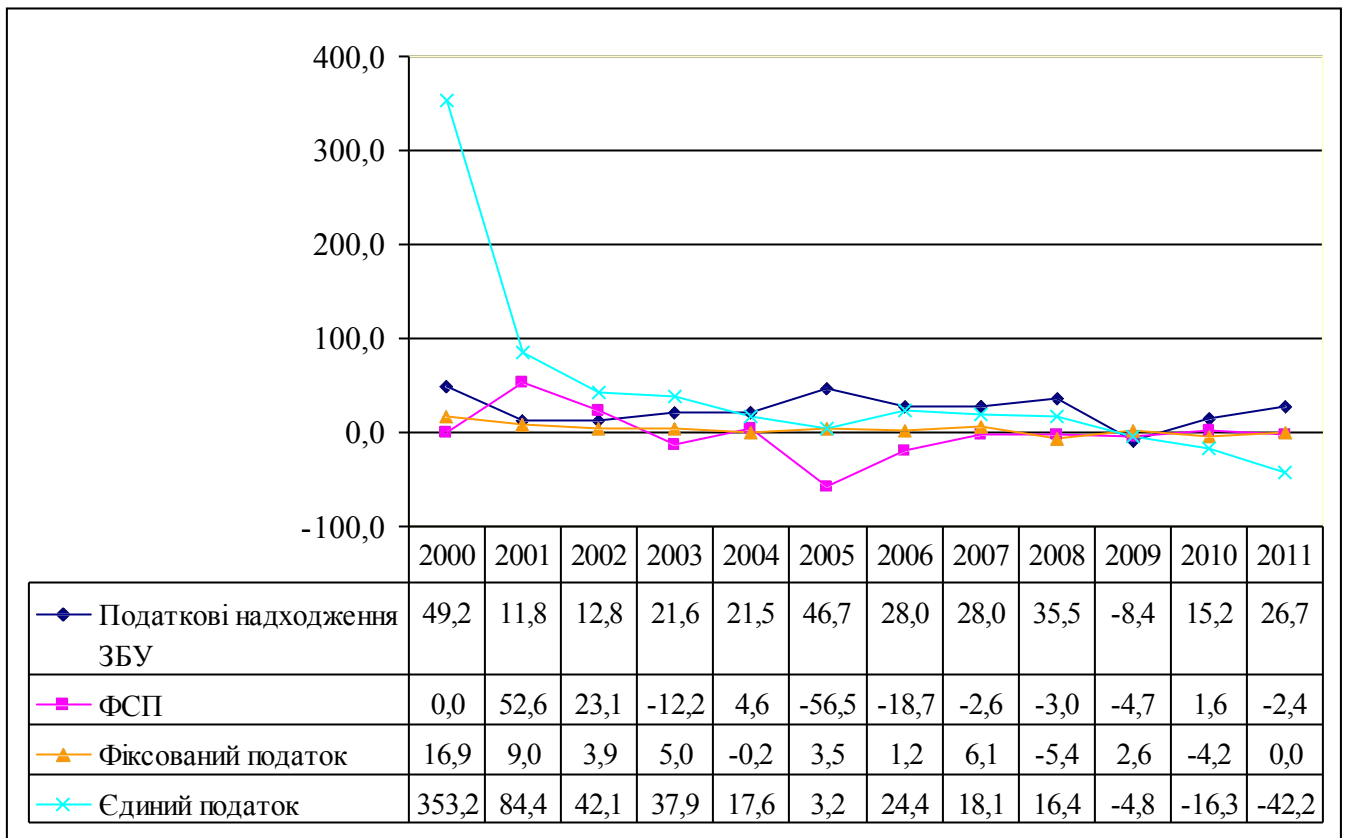


Рис. 2.14. Темпи приросту надходжень єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податків та податкових надходжень зведеного бюджету за 2000–2011 роки, %.

Джерело: розраховано автором за: [1 – 2; 34; 41 – 49]

Як видно з рис. 2.14, показники приросту характеризуються неоднорідною динамікою, особливо за період 2008 – 2011 років.

Логічним вважаємо припущення, що на погіршення показників динаміки як податкових надходжень загалом, так і спрощених податків зокрема, в останні роки негативно вплинуло розгортання світової фінансової кризи та нестабільна політична ситуація в країні, що, передусім відобразилось на заходах податкової політики, а в сукупності призвело до значного дисбалансу бюджету та від'ємного значення темпів надходження податків.

Крім того, вищенаведений статистичний матеріал яскраво свідчить про значні коливання та зміни тенденцій у використанні спеціальних режимів оподаткування саме в 2005 році, чим доводить чутливість сектору малого бізнесу до регулятивного впливу держави. Адже саме в період 2004–2005 років

внесено низку змін до законодавства щодо порядку сплати суб'єктами, які застосовують спеціальні режими оподаткування, страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

З прийняттям Податкового кодексу також внесено значні зміни в частині порядку нарахування та сплати внесків на соціальне забезпечення. З огляду на суперечливий характер даної проблеми доцільно розглянути її детальніше.

Відомо, що до 2004 р. всі суми єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податку надходили на рахунки Держказначейства і підлягали розщепленню між бюджетами, Пенсійним фондом та фондами соціального страхування у співвідношеннях, наведених у табл. 2.7.

Виходячи із норм законодавства (що діяло до 2010 року) суб'єкти малого підприємництва, які користувалися спеціальними режимами оподаткування, не були платниками зборів на обов'язкове соціальне та пенсійне страхування. Однак виникла необхідність вдосконалення порядку сплати даних податків у зв'язку з переходом від системи пенсійного забезпечення до системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування і встановлення прямої залежності розмірів пенсій від страхового стажу й заробітку. Проблема полягала в тому, що частки податків, що надходили до Пенсійного фонду, виявлялись знеособленими і такі суми не підлягали персоніфікації. Крім того, потребували виправлення і значні методичні недоліки. Так, для платників ФСП розмір пенсійних внесків по суті залежав від кількості гектарів та установленної плати за землю сільськогосподарського призначення, а не від кількості найманих працівників і фонду оплати їхньої праці.

Таблиця 2.7

Розподіл надходжень єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податків між бюджетами та державними цільовими фондами

Вид спеціального податку	Державний бюджет	Місцевий бюджет	Пенсійний фонд	Фонди соціального страхування
Єдиний податок:	20%	23%	42%	15%

- для ю. о.				
- для ф. о.	-	43%	42%	15%
Фіксований податок	-	90%	10%	-
ФСП	-	30%	68%	2%

Джерело: складено автором за: [29; 78; 218].

З 2010 р. внаслідок змін до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» №400/97-ВР для сільгоспвиробників, що сплачують фіксований податок, діяв загальний порядок нарахування пенсійних внесків, а на перехідний період чинною була законодавча норма, що визначала: для платників ФСП збір на обов'язкове пенсійне страхування розраховується окремо за зниженою ставкою. Спеціальна ставка в 2005 – 2006 роках становила 20 % від ставки (33,2 %), та підлягала щорічному збільшенню на 20 відсоткових пунктів у наступних бюджетних роках до досягнення загального розміру ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування [59]. Таким чином, у 2007 році платниками ФСП сума страхових внесків за звітний місяць визначалась виходячи з розмірів 13,28 %, у 2008 – 19,92 %, 2009 – 26,56 %, у 2010 – 33,2 %.

Починаючи із 2005 року в Україні відповідно до цільової бюджетної програми «Компенсація Пенсійному фонду втрат від застосування платниками фіксованого сільськогосподарського податку спеціальної ставки по сплаті збору на пенсійне страхування» щорічно з державного бюджету здійснювались видатки в обсягах різниці між коштами, які були б сплачені при застосуванні загальної ставки, та коштами, сплаченими за спеціальною ставкою. Держава виділяла такі обсяги фінансування: 2005 р. – 1207,4 млн. грн., 2006 р. – 1669,9 млн. грн., 2007 р. – 1381,1 млн. грн., 2008 р. – 1167,1 млн. грн., 2009 р. – 621,1 млн. грн.

На відміну від платників ФСП, Законом України від 23 грудня 2004 р. № 2285-IV «Про Державний бюджет України на 2005 рік» платників, що перебувають на спрощеній системі, зобов'язали сплачувати внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування на загальних підставах без будь-яких компенсацій і заліків. Тим часом всі суми податків, сплачені єдиноплатниками і платниками фіксованого податку, осідали в місцевих

бюджетах. Тому у період від 1 січня до 31 березня 2005 р. до доходів загального фонду місцевих бюджетів зараховувалось 100 % надходжень від цих податків, незважаючи на те, що чинним законодавством передбачено розподіл сум податків між місцевим бюджетом, Пенсійним фондом та фондами обов'язкового соціального страхування (за пропорціями, наведеними у табл. 2.7).

У такій ситуації очевидним є конфлікт інтересів представників суб'єктів малого підприємництва та держави. З одного боку, фактично нівелювалася сама суть єдиного податку та спрощеної системи оподаткування загалом. Для підприємців – фізичних осіб, котрі обрали особливий режим оподаткування, в цей період було встановлено фіксований розмір пенсійного внеску за себе і членів своєї сім'ї, що дорівнював розміру мінімального страхового внеску (262 грн. · 32 % = 83,84 грн.).

У результаті запровадження нового порядку сплати внесків підприємцями – «спрощенцями» у першому кварталі 2005 року сталося погіршення підприємницького клімату через масове застосування органами Пенсійного фонду фінансових санкцій, арешт рахунків, подвійне нарахування та примусове стягнення платежів, що спровокувало соціальну напругу в суспільстві. Загалом податкові зобов'язання суб'єктів малого бізнесу, що застосовували спеціальні режими оподаткування значно збільшились. Головним негативним наслідком дії таких норм стала тінізація сфери малого підприємництва та трудових відносин і, відповідно, – реальні втрати бюджетів.

Для усунення проблеми, що склалася в середовищі малого бізнесу, Уряд провів низку заходів, спрямованих на врегулювання ситуації. З цією метою КМУ видав розпорядження від 10.03.2005 р. №58-р «Про деякі питання спрощеної системи оподаткування», згідно з якими тимчасово припинились перевірки юридичних та фізичних осіб – платників єдиного та фіксованого податків щодо сплати страхових внесків, не стягувалася з них заборгованість за цими платежами, яка виникла в 2004 році, а також першому кварталі 2005 року, та не застосовувались штрафні санкції. Пізніше ВРУ ухвалила Закон від 16

березня 2006 року № 3583-IV «Про вирішення питання щодо заборгованості суб'єктів господарської діяльності, які застосовують особливі умови оподаткування, обліку та звітності, у зв'язку з неперерозподілом Державним казначейством України частини податків до Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування на випадок безробіття протягом 2004 року – I кварталу 2005 року».

Починаючи з другого півріччя 2010 р. представники малого бізнесу, що користуються спеціальними режимами оподаткування, відповідно до змін, внесених Законом України від 08.07.2010 р. № 2461-VI «Про внесення змін до Законів України «Про Державний бюджет України на 2010 рік» та «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (набрав чинності з 17.07.2010 р.), почали сплачувати внески до пенсійного і соціальних фондів на загальних підставах, що призвело до збільшення рівня оподаткування та ускладнення механізму функціонування спрощеної системи.

Тим часом, якщо розглядати згадану проблему з позиції держави, підстави для виокремлення пенсійних та соціальних внесків зі складу єдиного податку є цілком виправданими. Зазначимо, що за період 1998 – 2011 років мінімальна заробітна плата зросла у 20,9 разів – із 45 грн. до 941 грн. Таким чином, навіть без докладних розрахунків очевидно, що розмір податків та обов'язкових платежів, які сплачують працівники та їх роботодавці до бюджету і державних цільових фондів, зростав з року в рік при тому, що величина спрощених податків для приватних підприємців залишалась незмінною. В результаті порушувалася рівність в оподаткуванні за рахунок перерозподілу податкового навантаження між різними категоріями платників. Разом із тим, враховуючи відсутність механізму персоніфікації частки єдиного податку, яка надходить до пенсійного та соціальних фондів, зрозуміло, що розмір пенсії для суб'єкта підприємництва (за умови відсутності в нього додаткового доходу у вигляді заробітної плати) також буде значно нижчим, ніж у найманого працівника, котрий досягнув пенсійного віку.

Таким чином перед державою постала гостра необхідність пошуку альтернативного рішення вказаної проблеми, щоб: одночасно не допустити загрозливого збільшення податкових зобов'язань суб'єктів малого підприємництва і відновити соціальну справедливість в оподаткуванні. Звичайно, що поняття справедливості в оподаткуванні має суб'єктивний характер, і для різних членів суспільства воно трактується неоднозначно. Тому немає універсальної системи показників, за допомогою котрих можна виміряти цю справедливість. Однак із переходом до системи пенсійного страхування, що передбачає накопичення страхових внесків на особистому рахунку платника протягом працездатного віку, виникла об'єктивна необхідність здійснення таких платежів кожним громадянином незалежно від того, до якої категорії платників він належить. Інакше ситуація з пенсійним забезпеченням набувала загрозливих та суспільно небезпечних форм, особливо в контексті негативних тенденцій у демографічних процесах.

Згідно з прийнятим Податковим кодексом із 1.01.2011 р. СПД – фізичні особи, платники єдиного та фіксованого податку, а також платники ФСП, почали сплачувати, крім єдиного чи фіксованого податків, єдиний соціальний внесок. Єдиний чи фіксований податки сплачувалися на рахунки відповідного місцевого бюджету в розмірі частини, що підлягала перерахуванню до цього бюджету відповідно до законодавства. Розподіл коштів єдиного податку або фіксованого податку на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або до Пенсійного фонду Державне казначейство України не здійснювало. Тобто, наприклад, підприємець, для якого ставка встановлена в розмірі 200 грн. єдиного податку, щомісяця мав сплачувати, згідно з вимогами підпунктів 2 і 3 пункту 1 підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України 43 % (86 грн.) на рахунок місцевого бюджету. Такий порядок сплати єдиного та фіксованого податків діяв до набуття чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 р.

№ 4014-VI, який регламентує сплату зазначених податків за новими ставками в повному розмірі.

Сплата ж ЄСВ здійснюється на рахунок Пенсійного фонду. Так, нині передбачено, що для СПД – фізичних осіб, незалежно від способу оподаткування, а також членів сім'ї, що беруть участь у здійсненні підприємницької діяльності, та осіб, які проводять незалежну професійну діяльність, ставка сплати складає 34,7 % від чистого доходу та не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску, який визначається шляхом множення законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати на ставку сплати 34,7 %.

Загалом, реформування пенсійної системи суттєво змінило механізм функціонування спеціальних податкових технологій у бік ускладнення та зростання податкового навантаження на платників. Це своєю чергою відобразилося на динаміці надходжень єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податку. За даними, наведеними вище на рис. 2.14, ФСП характеризується найбільш негативними показниками, з чого робимо висновок про підвищену вразливість агровиробників порівняно з представниками інших галузей народного господарства.

Для відображення повної картини змін, що вплинули на обсяги надходжень ФСП, проаналізуємо більш детально головні з них, наведені у дод. С. Враховуючи, що серйозні нововведення для платників цього податку відбулися в 2004 – 2005 рр., найвідчутніша втрата привабливості вказаного спеціального режиму починається саме в цей період. Підкреслимо, що зміни мали як преференційний характер, а також були спрямовані на встановлення більш жорсткіших умов спеціального режиму. Так, преференційний характер мало розширення кола платників за рахунок рибницьких, рибальських та риболовецьких господарств, що займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах, а також зниження в 2005 році ставок податку у 3,33 рази, що частково дозволило знизити рівень навантаження на платників ФСП. Проте у 2004 році з метою обмеження зловживань

неправомірного користування преференційними умовами спеціального режиму оподаткування було збільшено вимоги до розміру частки доходу, одержаної від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва чи продуктів її переробки, у загальній сумі валового доходу підприємства з 50 до 75 %.

Окремого коментарю потребує питання скорочення кількості податків, які не сплачують платники фіксованого сільськогосподарського податку. До набуття чинності Податкового кодексу платник ФСП не сплачував шести податків, а саме: податок на прибуток підприємств; плата (податок) за землю; комунальний податок; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збір за спеціальне водокористування. Очевидно, внесення до цього переліку комунального податку було недоречним через те, що виробники сільгосппродукції (незалежно від обраної системи оподаткування) не входили до переліку платників комунального податку. Звільнення від сплати збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, не давало відчутного ефекту, оскільки збір був різновидом плати за ресурси і сплачувався користувачами надр, що видобувають корисні копалини, а це мало стосується специфіки сільськогосподарських робіт. Окрім того, слід зазначити, що згідно зі змінами від 6.12.2006 р. до закону «Про фіксований сільськогосподарський податок», платників ФСП було включено до платників податку з власників транспортних засобів.

Із 2011 р. внаслідок проведених податкових реформ зазнав деяких змін і ФСП (див. дод. С). У зв'язку з переглядом загального переліку загальнодержавних податків та зборів змінився перелік тих, які не сплачуються платниками ФСП. Зокрема, платники ФСП не справляють два податки і два збори, які безпосередньо стосуються специфіки діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Тому такі нововведення можна оцінити як спрямовані тільки на упорядкування механізму функціонування ФСП.

За статистичними даними, на початку функціонування ФСП відбувалися позитивні зміни: внаслідок зниження податкового навантаження зростав рівень сплати податків суб'єктами преференційного оподаткування. Проте у період 2005–2009 рр. динаміка ФСП свідчить про поступове скорочення надходжень даного податку (див. дод. Р). Так, за 2009 рік органами ДПС було мобілізовано 122,9 млн. грн. ФСП, що на 4,6 % менше, ніж у попередньому році, коли надходження від нього склали 128,87 млн. грн. А це, своєю чергою, на 4,12 млн. грн., або на 3,1 % менше, ніж у 2007 році. У 2010 році надходження ФСП зросли до 124,9 млн. грн., що, очевидно, обумовлено зміною правил обчислення ФСП і складання податкового розрахунку, які введені з метою покращення адміністрування та забезпечення надходження ФСП до місцевих бюджетів. Проте вже у 2011 році показник надходження ФСП знову знижується до 121,9 млн. грн.

На наш погляд, зниження фіскальної ролі ФСП для місцевих бюджетів нерозривно пов'язане зі збільшенням рівня податкового навантаження на платників за рахунок сплати збору до Пенсійного фонду (див. рис. 2.15). Зазначимо, що з 2011 року окремий облік надходжень єдиного внеску від платників фіксованого сільськогосподарського податку Пенсійний фонд не здійснює.

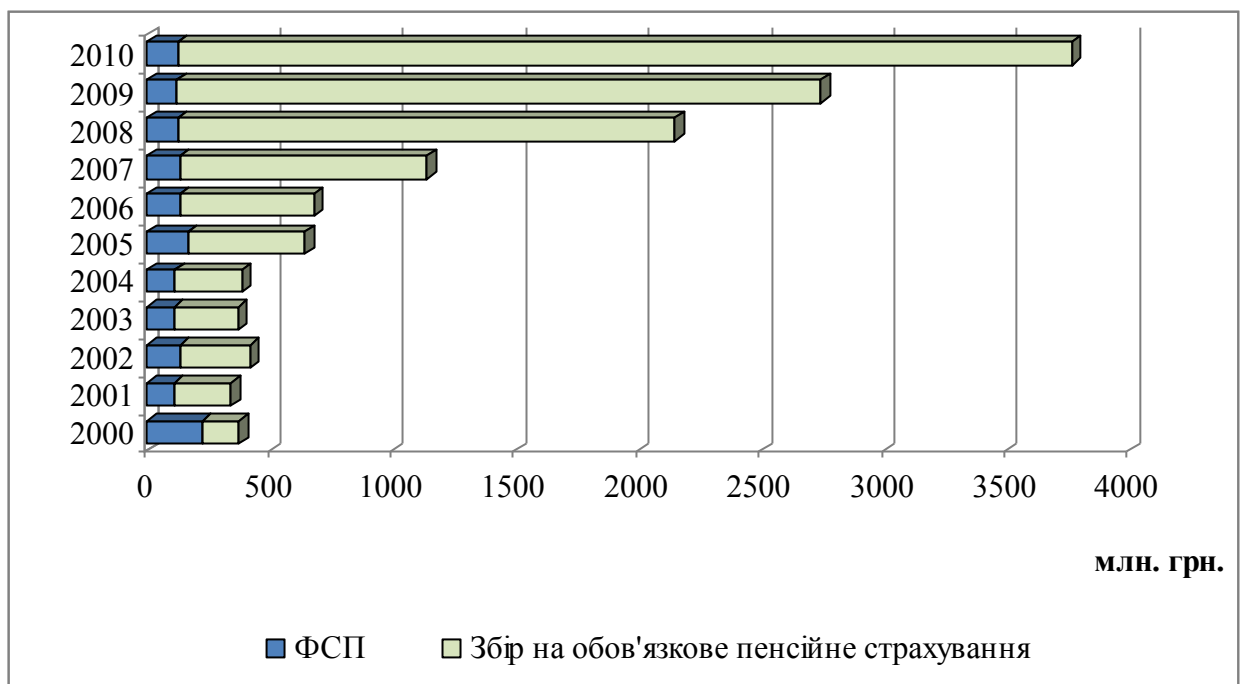


Рис. 2.15. Співвідношення часток ФСП та збору на обов'язкове пенсійне страхування у податковому навантаженні платників ФСП

Джерело: складено автором за: [41 – 49; 139].

Надходження ФСП залежать від площі земельних ділянок, їхньої грошової оцінки (проведеної станом на 1.06.1995 р., відповідно до Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою КМУ від 23.03.1995 р. № 213) та ставок податку. Як свідчить проведений аналіз, за період 2006 – 2009 років значних трансформацій, що могли б вплинути на динаміку, елементи ФСП не зазнавали, окрім підвищення розміру пенсійних внесків. Тому логічно зробити висновок, що зменшення надходжень до бюджету ФСП пояснюється передусім зміною порядку його зарахування. Отже, можна припустити, що ФСП втрачає привабливість і відповідно стимулюючий характер.

Важливим концептуальним недоліком, на наш погляд, є невідповідність принципам рівності в оподаткуванні підприємств галузей рослинництва та тваринництва, оскільки при нарахуванні податку не враховуються доходи та прибутки суб'єктів господарювання, а береться до уваги лише обсяг земельних ділянок, що ними використовується. Зважаючи на технологічні особливості, суб'єкти галузі рослинництва, котрі спеціалізуються на вирощуванні продукції на відкритому ґрунті, змушені використовувати значні площі угідь. Водночас, підприємства галузі тваринництва та рослинництва, які вирощують продукцію на закритому ґрунті, не потребують великих земельних площ для виробництва. Таким чином, суми ФСП, що підлягають сплаті, неоднакові за розмірами, а це спричиняє нерівномірний розподіл податкового навантаження на платників. На практиці виникають ситуації, коли порушується не тільки горизонтальна, а й вертикальна рівність в оподаткуванні. Очевидно, що в таких умовах більш вигідними з економічного погляду для суб'єкта господарювання є галузі, технологія яких виключає використання значних за розмірами земельних ділянок.

Зауважимо, що нововведення згідно з ПКУ покликані частково вирішити дану проблему. Зокрема запроваджена нова ставка для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті або надані їм у користування, в тому числі на умовах оренди. Ставка ФСП для таких товаровиробників складає 1 % від нормативної грошової оцінки. Разом із тим, питання диференціації оподаткування галузей тваринництва і рослинництва все ще не знайшли остаточного вирішення.

Порушення нейтральності в оподаткуванні в такому разі може призвести до серйозних соціально-економічних наслідків у вигляді занепаду окремих галузей агропромислового комплексу. Тому не відкидаючи позитивних наслідків упровадження ФСП у фіскальну практику, ми все ж таки повинні відзначити необхідність перегляду підходів до оподаткування сільськогосподарських виробників. На наше переконання, у перспективі необхідно переходити до інтегрованого оподаткування доходів сільськогосподарських виробників поряд із оподаткуванням землі.

Окремі українські економісти вважають, що специфіка сільського господарства вимагає побудови податкової політики таким чином, щоб не нехтуючи фіскальними державними інтересами створювати дієві спонукальні мотиви для ефективного використання сільськогосподарських угідь. Ми поділяємо цю думку, оскільки основним засобом виробництва в цьому секторі економіки є земля як природний ресурс, що потребує збереження якісних характеристик. Саме тому при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників важливо забезпечити збалансований підхід, що дасть можливість врахувати рівень платоспроможності підприємства та створити стимули для ефективного використання земельних ресурсів.

На відміну від питання доцільності преференційного оподаткування галузі сільського господарства, в тому числі і за допомогою ФСП, необхідність створення пільгових умов у податковому середовищі для малого бізнесу не

викликає сумнівів з огляду на його значну соціально-економічну роль та потенційні можливості, підтвержені багаторічним досвідом ринкового господарювання держав із розвинутими економіками.

Зазначимо, що єдиний та фіксований податки створювались за однаковою технологією та мали багато спільного, що дозволяє нам аналізувати їх за одним алгоритмом. Разом з тим, зауважимо, що єдиний податок мав ширший спектр дії, чим і пояснюється популярність даного режиму серед платників порівняно з іншими досліджуваними нами спрощеними технологіями. Крім того, з 2012 року, відповідно до змін, внесених Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» №4014-17 від 04.11.2011 р., скасовано фіксований податок, натомість платникам пропонується перехід на спрощену систему оподаткування.

Так, доля єдиного податку в податкових надходженнях зведеного бюджету в 2010 р. становила 0,81 %, у той час як питома вага фіксованого податку сягнула позначки 0,11 % та ФСП – 0,06 %. У 2011 році даний показник знизився до 0,76 % для єдиного податку та 0,05 % для ФСП. Зазначимо, що сукупна база оподаткування єдиним податком для юридичних осіб залежить від кількості платників, що скористалися спрощеною системою оподаткування, та сукупного розміру виручки від реалізованої ними продукції. Враховуючи, що коливання змін виручки від реалізації продукції досить незначні, внаслідок законодавчо встановленого граничного обсягу в розмірі 1 млн. грн., який обмежував застосування спрощеної системи суб'єктами малого бізнесу, припускаємо, що зміни надходжень єдиного податку у період 1999–2010 рр. прямопропорційно залежали від динаміки кількості платників, котрі віддали перевагу цій формі оподаткування.

Як бачимо з рис. 2.16, у перші роки функціонування спрощена система оподаткування приваблювала суб'єктів господарювання значно більше, ніж в останні роки, про що свідчать темпи зміни кількості платників (вони поступово знижувались, починаючи від 2006 р. та до 2009 р. включно). За цей період кількість

юридичних осіб, що відмовилась від спрощеної системи, становила близько 68 тис. осіб.

За підрахунками Ради підприємців при КМУ, податкове навантаження на юридичних осіб, що перебували на спрощеній системі оподаткування, в 2009 році було навіть вищим, ніж для підприємств на загальних умовах оподаткування (див. дод. Т). У таких тенденціях вбачаємо втрату стимулюючих властивостей єдиного податку, зокрема щодо створення нових підприємств та відповідних додаткових робочих місць. Зазначимо, що в 2010 році, за даними ДПАУ, кількість платників єдиного податку серед підприємств збільшилась на 8 тис. осіб, проте у 2011 році знову спостерігається зменшення даного показника до 125,7 тис. осіб.

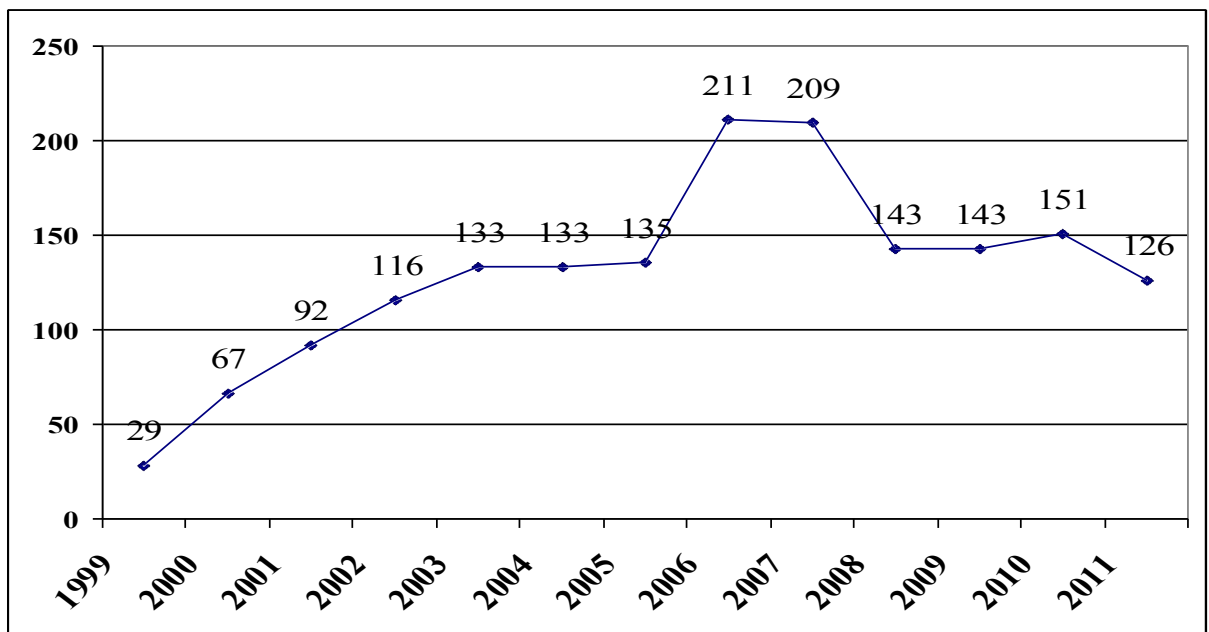


Рис. 2.16. Кількість суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які застосовують спрощену систему оподаткування, тис. осіб

Джерело: складено автором за: [1 – 2; 34].

Нестабільність темпів росту кількості малих підприємств, що сплачують єдиний податок, вплинула на динаміку надходження податку. Зокрема, в 2009 р. юридичними особами сплачено 1540,9 млн. грн., що менше за рівень 2006 р., коли єдиного податку надійшло в сумі 1566,3 млн. грн., та на 16,3 відсоткових пунктів менше в порівнянні з 2008 р. У 2010 році обсяг єдиного податку від малих підприємств збільшився на 163,0 млн. грн., а за результатами 2011 року даний показник знизився майже вдвічі і становив 874,7 млн. грн. проти 1703,3 млн. грн. у

2010 році. Оскільки, внаслідок реформування спрощеної системи для юридичних осіб, ставки податку зменшились у два рази, то такий різкий спад надходжень у 2011 році є цілком закономірним.

Надходження від платників єдиного податку – фізичних осіб відзначаються стабільною позитивною динамікою до 2009 р. За період 2006 – 2009 рр. їхня частка перевищує долю надходження даного податку від юридичних осіб, що в структурі загальних надходжень єдиного податку становить від 50 % до 66,5 %. Із рис. 2.17 видно, що частка єдиного податку від фізичних осіб протягом 1999 – 2005 років була меншою ніж частка єдиного податку від малих підприємств і лише в 2006 р. вони майже зрівнялись та становили приблизно 50 % кожна.

У наступні роки суми податку, сплачені підприємцями, стабільно зростали на противагу надходженням від суб'єктів малого бізнесу – юридичних осіб. Тільки за результатами 2010 р. значно зменшуються суми єдиного податку від фізичних осіб – підприємців порівняно з попередніми періодами, в результаті структура поступлень єдиного податку змінюється на користь юридичних осіб.

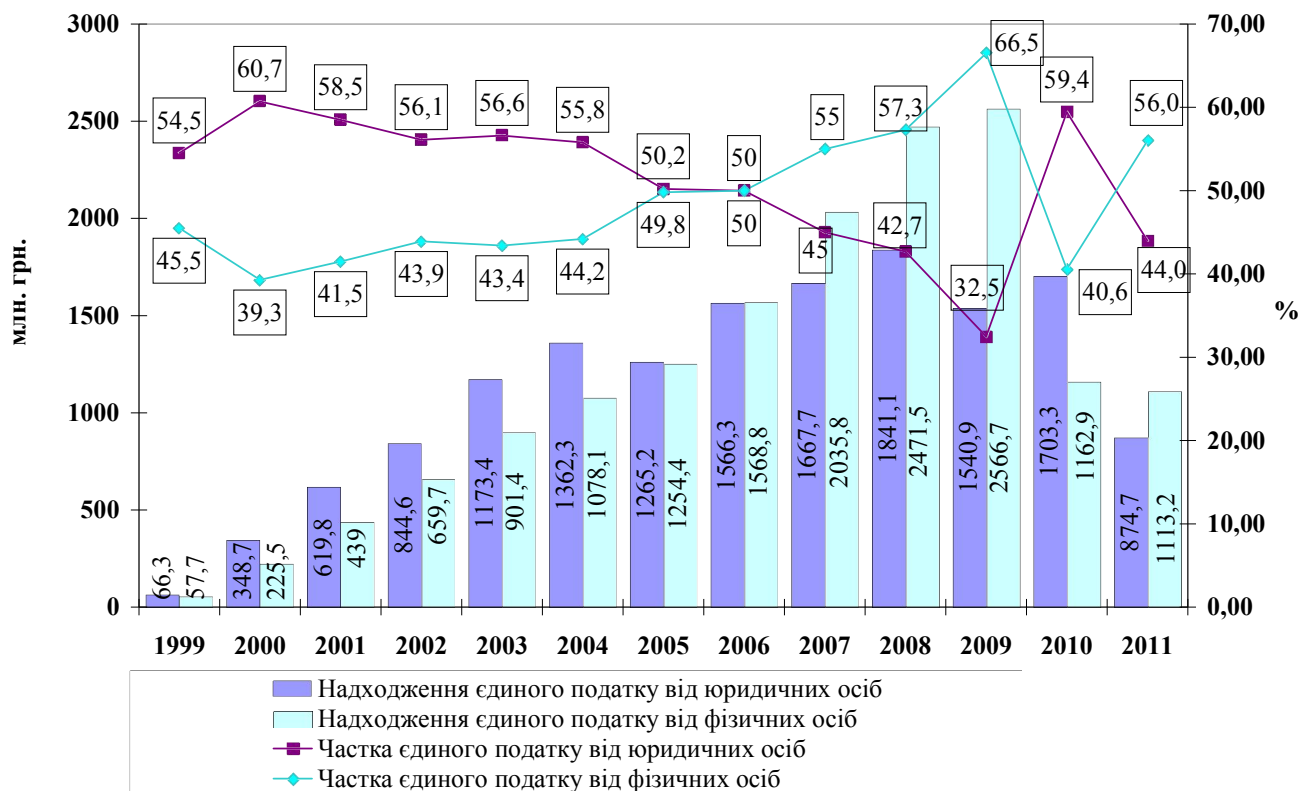


Рис. 2.17. Динаміка та співвідношення надходжень єдиного податку від юридичних та фізичних осіб за 1999 – 2011 роки

Джерело: розраховано автором за: [1 – 2; 41 – 49].

Такі зміни пояснюються впровадженням нового порядку сплати і зарахування сум єдиного податку від фізичних осіб – підприємців до місцевих бюджетів та Пенсійного фонду. Для детальнішого дослідження факторів, що вплинули на зміну надходжень єдиного та фіксованого податків від приватних підприємців, зазначимо, що механізм нарахування цих податків передбачав застосування фіксованих ставок, що диференціювалися залежно від виду діяльності та встановлювалися органами місцевого самоврядування. Окрім того, за кожного найманого працівника суб'єкт господарювання сплачував 50 % ставки податку. Отже, обсяг надходжень єдиного та фіксованого податків від фізичних осіб залежав від кількості платників та кількості найманих працівників у суб'єктів господарювання, котрі застосовували спрощені режими.

Аналіз тенденцій зміни цих показників свідчить про такі закономірності (рис. 2.18 та рис. 2.19).

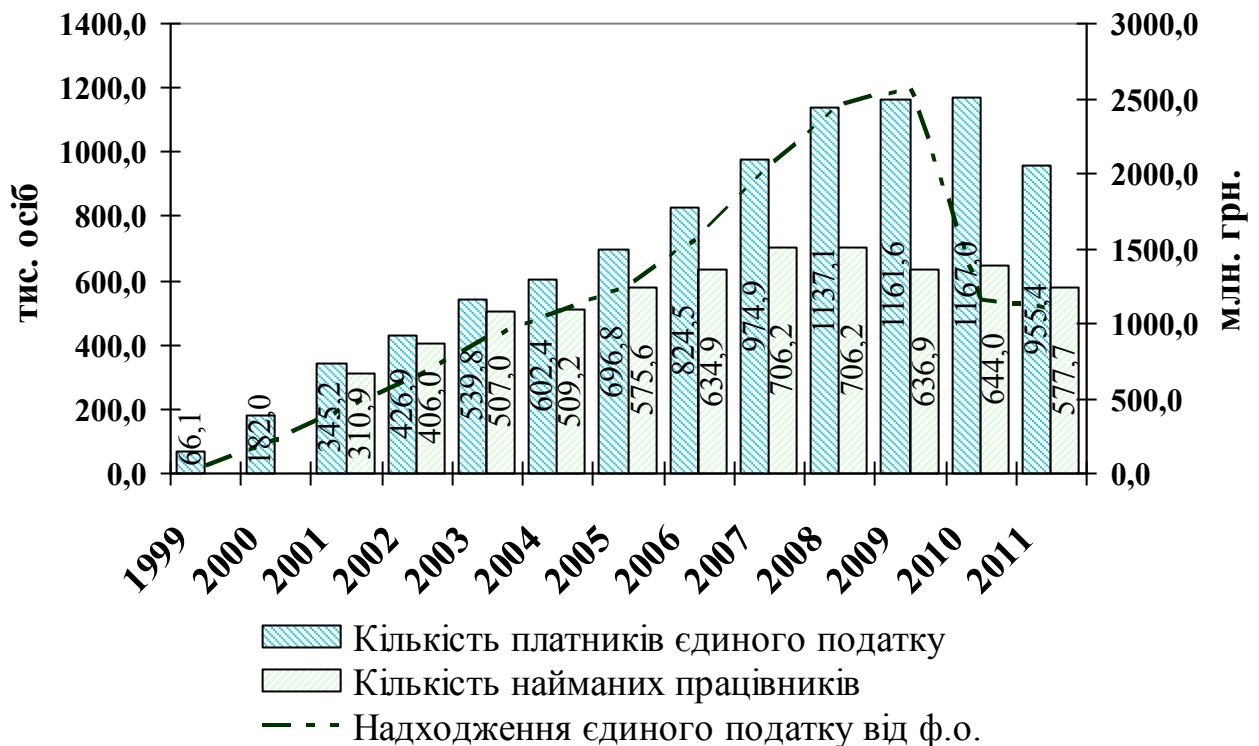


Рис. 2.18. Динаміка кількості платників єдиного податку – фізичних осіб, найманих ними працівників та надходжень єдиного податку

Джерело: розраховано автором за: [1 – 2; 34; 41 – 49].

По-перше, внаслідок ширшого контингенту платників спрощена система оподаткування відіграла значно більшу роль у наповненні казни держави порівняно з фіксованим податком. Якщо в 1999 році – на початковому етапі функціонування спрощених моделей оподаткування – від фізичних осіб – платників єдиного податку надходило в 3 рази менше поступлень, то завдяки інтенсивним темпам розвитку таке співвідношення кардинально змінилось. Так, у 2010 році надійшло 1 162,9 млн. грн. від підприємців на єдиному податку, водночас від платників фіксованого податку – 253,2 млн. грн., що майже в 4,6 разів менше.

По-друге, у період 1999 – 2008 рр. спостерігалася позитивна динаміка росту кількості платників єдиного та фіксованого податків. І, якщо у 2009 – 2010 роках СПД – фізичних осіб, що сплачують єдиний податок, збільшувалось, то чисельність платників фіксованого податку, навпаки – скорочувалась (до 360 тис. осіб у 2010 р. з 391 тис. – у 2009 р.).

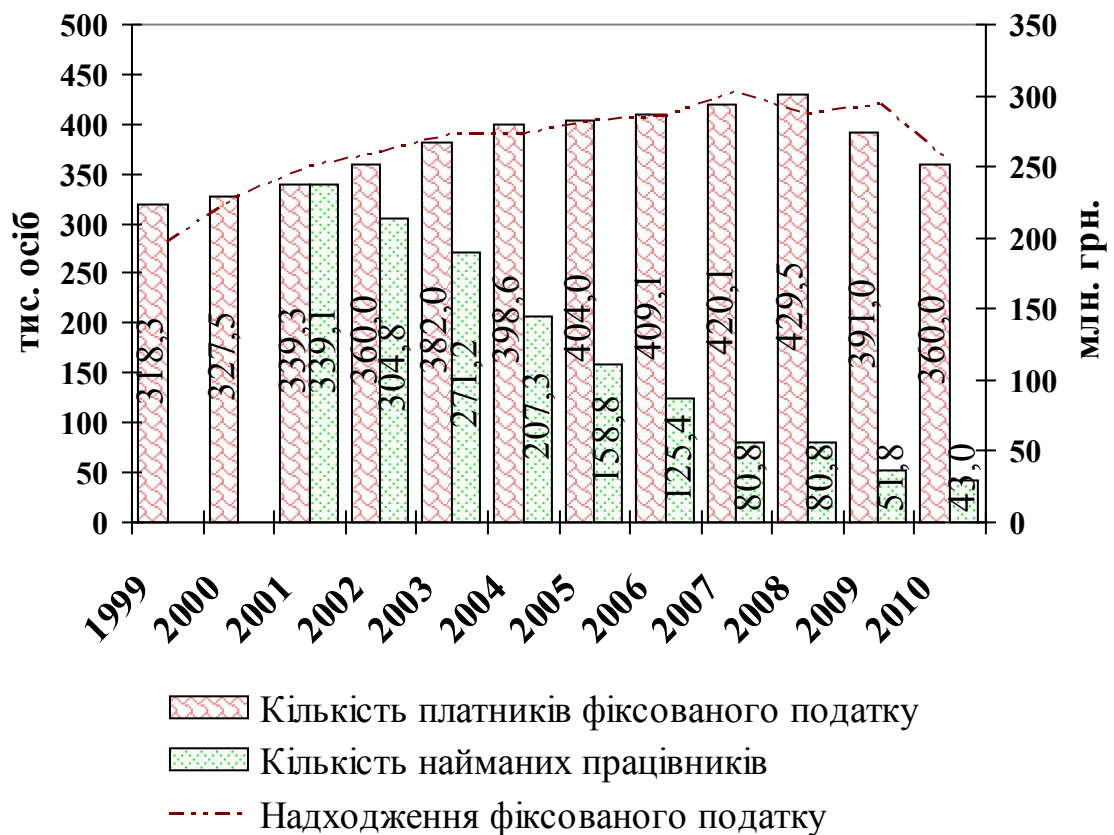


Рис. 2.19. Динаміка кількості платників фіксованого податку, найманих ними працівників та надходжень фіксованого податку

Джерело: розраховано автором за: [1 – 2; 34; 41 – 49].

По-третє, скорочується чисельність найманих працівників. При чому платники єдиного податку тільки з 2008 року почали менше створювати робочих місць, тоді як платники фіксованого податку, котрі здійснювали діяльність на ринках, постійно скорочували використання найманої праці.

Досліджені нами закономірності дозволяють сформулювати узагальнювальні висновки щодо прагматики реалізації спеціальних податкових режимів для суб'єктів малого бізнесу – фізичних осіб.

Зокрема відзначимо, що за досліджуваний період збільшення надходжень до бюджету відбувалося не тільки за рахунок зростання чисельності платників, а й внаслідок збільшення податкового навантаження, визначеного як сума сплаченого податку в розрахунку на одного платника за один місяць. Таким чином, цей показник мав позитивну динаміку і для платників єдиного податку (від 72 грн. – у 1999 році до 184 грн. – у 2009 році), і для платників фіксованого податку (з 51,4 до 62,6 грн. відповідно). У 2010 – 2011 роках податкове навантаження для платників єдиного податку – фізичних осіб також продовжувало зростати за рахунок сплати ЄСВ на загальних умовах.

Важливим є факт зниження показника кількості найманих працівників у розрахунку на одного платника. У 2009 – 2010 рр. 100 платників єдиного податку (фізичних осіб) використовували працю близько 55-х найманих працівників, що на 35 менше ніж у 1999 р., та на 40, ніж у 2000 р. Та вже у 2011 році далися ознаки нововведення щодо відміни доплати за найманих працівників 50 % ставки єдиного податку, в результаті чого кількість працюючих у розрахунку на 100 СПД – фізичних осіб, що перебувають на спрощеній системі, зросла до 60 осіб.

Отже, враховуючи, що темпи приросту кількісних та якісних показників (надходження податків до бюджету, кількість платників, кількість найманих працівників, кількість створених робочих місць одним платником) сповільнюються і подекуди сягають від'ємного значення, очевидне зниження ефективності спеціальних податкових режимів. Тому важливим аспектом

нашого дослідження є аналіз переваг та недоліків спрощених режимів оподаткування, чинних до 2012 року. Це дасть можливість в подальшому визначити позитивні нововведення та нереалізовані можливості щодо реформованої спрощеної системи на основі моніторингу внесених змін.

Зауважимо, що на сторінках економічної наукової літератури часто зустрічається підхід до проведення оцінки функціонування та перспектив розвитку спеціальних режимів оподаткування на основі єдиного податку за принципом «переваги – недоліки» (див. наприклад, [13; 19; 39; 40; 52; 83; 85; 108; 190; 205]). Популярність використання згаданого методу дослідження можна трактувати по-різному. На нашу думку, ґрунтовний аналіз будь-якого податку, в тому числі і спрощених режимів оподаткування, неможливий без дослідження основних недоліків з метою їх подальшого усунення. Зважаючи на те, що з одного боку, спрощеним методикам притаманні значні вади (тим паче, що не всі з них можна виправити без ускладнення технології єдиного податку), проте з іншого боку – вони відрізняються низкою переваг поряд із загальною системою (передусім через стимулюючі властивості спрощеного оподаткування), в результаті дослідження за методикою «переваги – недоліки» науковці намагаються дійти висновку щодо доцільності використання в податковому регулюванні спеціальних режимів через оцінку їхніх позитивних та негативних впливів.

Узагальнюючи численні напрацювання науковців та практиків (див. дод. У.1), пропонуємо власне бачення систематизації основних переваг та вад преференційних режимів оподаткування. В процесі дослідження ставимо за мету висвітлити плюси і мінуси спрощених режимів оподаткування порівняно із загальною системою, а також здійснити їх класифікацію залежно від природи походження.

По-перше, всі спрощені методики оподаткування функціонального типу створено на базі ідеї єдиного податку, суть якої полягає в заміні усіх (в сучасному варіанті – декількох) податків одним. Тому теперішні різновиди

спрощеної системи успадкували всі переваги і недоліки такого принципу оподаткування.

По-друге, використання різновидів єдиного податку на практиці залежить від різноманітних факторів організаційно-правового характеру, які впливають на їх ефективність. Це дає підстави для поділу негативних та позитивних проявів єдиного податку залежно від джерела їх виникнення на:

- загальні для всіх спрощених методик, які випливають з ідеї уніфікації бази оподаткування (рис. 2.20);
- специфічні – обумовлені особливостями практики застосування окремих режимів спрощеного оподаткування (дод. У.2).

На наш погляд, головною перевагою спрощених систем є простота в оподаткуванні, що проявляється у полегшенні податкових розрахунків, нескладності податкового обліку і скорочення звітності, оптимізації строків сплати податків, прозорості бази оподаткування, спрощенні процедур податкового контролю. Використання даних переваг на практиці дозволяє здешевити процес сплати податків та знизити податкове навантаження на платників, а отже створити вигідніші умови діяльності.

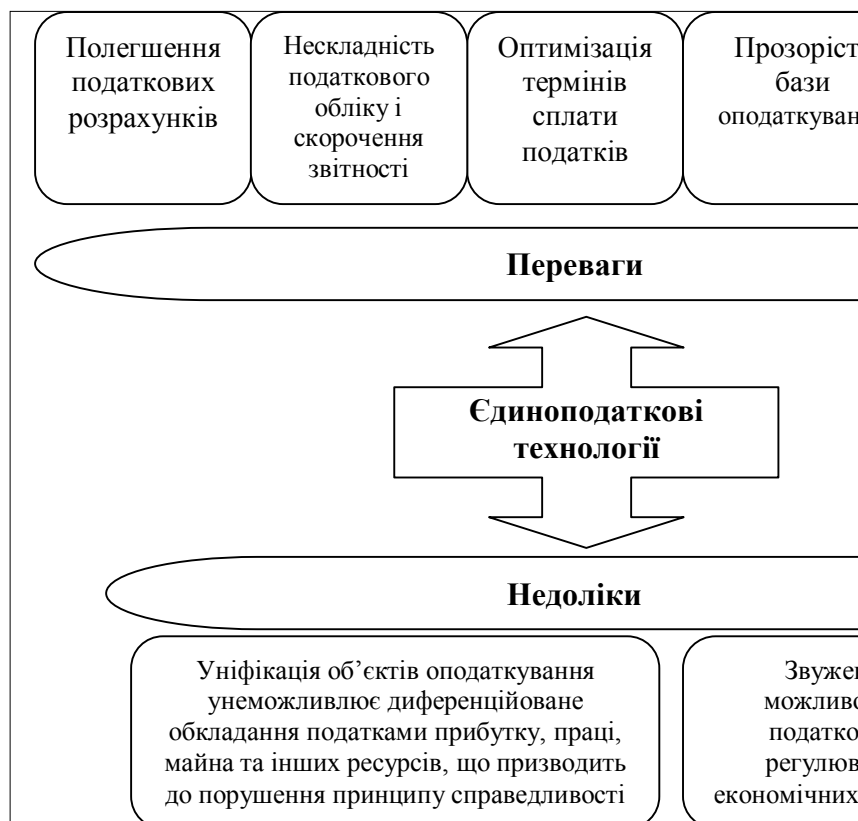


Рис. 2. 20. Загальна характеристика позитивних та негативних проявів податкових режимів, побудованих за технологією єдиного податку

Недосконалості спеціальних податкових режимів ми також розмежуємо за вищевказаним принципом. При цьому до першої групи віднесемо такі вагомні недоліки єдиного податку:

- уніфікація об'єктів оподаткування унеможлиблює диференційоване обкладання податками прибутку, праці, майна та інших ресурсів, що суперечить принципу справедливості та рівності в оподаткуванні;
- звуження можливостей податкового регулювання економічних процесів.

Крім того, існують ще специфічні переваги та недоліки окремих режимів оподаткування порівняно із загальною системою, що характеризують механізм функціонування спрощених підсистем у реаліях української податкової практики.

Зрозуміло, що процес удосконалення передбачає усунення або мінімізацію наявних недоліків та посилення позитивних сторін для досягнення оптимального результату. Враховуючи природу походження різноманітних проявів режимів оподаткування, доходимо висновку, що усунути деструктивні ознаки можна лише в частині специфічних недоліків. У той же час, повністю виправити недоліки ідеї єдиного податку, не порушуючи її привабливості, не можливо.

Висновки до розділу 2

Комплексний аналіз прагматизму функціонування спеціальних режимів оподаткування в Україні дозволяє зробити низку узагальнень:

1. Практика функціонування спеціальних режимів оподаткування на окремих територіях свідчить, що в процесі застосування спеціальних режимів оподаткування як форми залучення інвестицій у депресивні регіони та ключові галузі економіки не вдалося досягнути поставлених цілей. Унаслідок концептуальних недоліків та подальших законодавчих змін формат діяльності

спеціальних територіальних утворень було суттєво змінено порівняно з успішними світовими зразками, що і позначилось на ефективності роботи СЕЗ та ТПР. Отже, сьогодні механізм діяльності СЕЗ та ТПР не передбачає преференцій в оподаткуванні для інвесторів, що дає підстави стверджувати про їхню інертність для економіки, а також наголосити на тому, що, відновлення пільг для окремих підприємств судовими органами призводить до поширення дискримінації серед суб'єктів господарювання.

2. Дослідження фіскальної ефективності спеціальних режимів оподаткування СЕЗ та ТПР засвідчили, що до відміни пільг сальдо платежів до бюджету та податкових пільг мало від'ємне значення. При цьому спостерігався нерівномірний розподіл наданих пільг у територіальному розрізі. Доведено, що основними інструментами податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності передусім виступали пільги по ПДВ та ввізному миту. Значна частка податкових пільг використовувалася без дотримання їхнього цільового призначення, передусім без забезпечення експортного спрямування зон та не на імпорт високотехнологічного обладнання. Крім того, як свідчить практика, надання спеціального митного режиму СЕЗ здійснювалось із порушенням вимог, що призводило до значних зловживань з боку інвесторів, які користувались пільгами.

3. Аналіз економічної ефективності пільгових режимів у СЕЗ та ТПР засвідчив вагомий вплив спеціального режиму оподаткування на залучення інвесторів. Разом із тим соціальна складова загальної оцінки ефективності преференційних режимів оподаткування відзначається низькими показниками виконання інвесторами взятих зобов'язань щодо створення та збереження робочих місць.

4. Досліджено, що поряд із загостренням проблеми недостатнього фінансування технопарків відміна пільгових умов оподаткування гальмує та ускладнює процеси інноваційного розвитку. Визначено, що пільгові умови спеціального режиму оподаткування мають визначальний вплив на показники діяльності технопарків. Дослідження показників взаємної кореляційної залежності, здійснені за допомогою економіко-математичного моделювання,

свідчать, що зміна показників імпорту високотехнологічного обладнання впливає на показник експорту інноваційної продукції з часовим лагом. Доведено, що відміна пільгового режиму негативно впливає на обсяг імпорту інноваційного обладнання та устаткування, що, своєю чергою, призводить до зниження виробництва та експорту інноваційної продукції в наступних періодах.

5. Результати дослідження функціонування спрощених режимів оподаткування вказують на незначну фіскальну роль, яка має тенденцію до зниження, що зумовлено поширенням інфляційних процесів та незмінністю ставок та критеріальних обмежень, встановлених у фіксованих сумах, протягом понад десять років. За період функціонування спрощених моделей оподаткування державні доходи зросли більш як у 8 разів, у той час як сума надходжень від аналізованих нами податків збільшилась лише у 4 рази.

6. Динаміка кількості платників єдиного податку за організаційно-правовою формою вказує на поширеність спрощеної системи серед фізичних осіб та закономірне зниження кількості підприємств, що обирають даний податковий режим. Спостерігається збільшення податкового навантаження на СПД – фізичних осіб, котрі використовують спрощені режими оподаткування. Сума сплаченого податку (в розрахунку на одного платника за один місяць) для платників єдиного податку зросла від 72 грн. у 1999 році до 184 грн. – у 2009 році, а для платників фіксованого податку – з 51,4 до 62,6 грн. відповідно. Починаючи з 2010 року податкове навантаження продовжувало зростати за рахунок обов'язку сплати єдиного соціального внеску на загальних умовах. У період 1999 – 2010 рр. характерним є зниження показника кількості найманих працівників у розрахунку на одного платника, що свідчить про негативний вплив підвищення сукупного податкового навантаження на соціальну ефективність спрощеної системи оподаткування для СПД – фізичних осіб.

У 2010 р. збільшились абсолютні значення таких показників як: кількість платників єдиного податку, надходження єдиного податку до бюджетів, проте у

2011 р. дані показники вже мали негативну динаміку, що очевидно пов'язано з реформуванням спрощеної системи оподаткування.

7. Результати дослідження свідчать про зниження фіскальної ролі ФСП для місцевих бюджетів. Показники надходжень даного податку до бюджету закономірно зменшувалися за період 2006 – 2009 років. За 2009 рік органами ДПС було мобілізовано ФСП на 4,6% менше, ніж у попередньому році, а це своєю чергою на 3,1% менше, ніж у 2007 році. Збільшення надходжень у 2010 р. є наслідком змін до порядку розрахунку ФСП та складання податкового розрахунку, проте вже у 2011 р. показник надходження ФСП знову знижується до 121,9 млн. грн.

Проведений аналіз переконливо підтверджує також алокаційний характер даного режиму оподаткування. Важливим концептуальним недоліком ФСП є невідповідність принципам рівності в оподаткуванні підприємств галузей рослинництва та тваринництва внаслідок недосконалостей механізму розрахунку, що веде до нерівномірного розподілу податкового навантаження на платників. Тому в перспективі необхідно переходити до інтегрованого оподаткування доходів сільськогосподарських виробників поряд з оподаткуванням землі, що дозволить дотриматись принципу нейтральності в оподаткуванні та створити стимули для ефективного використання земельних ресурсів.

10. Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [156; 161; 167; 169; 170; 173; 179; 180; 186].

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗБУДОВИ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Вплив режиму оподаткування на інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів господарювання

Податки як інструмент впливу держави на розвиток економіки відіграють важливу роль. Тому завдання підвищення інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання зумовлює необхідність вироблення ефективних важелів та методів податкового регулювання і стимулювання. Адже податкові стимули у рамках спеціальних режимів оподаткування поступово були ліквідовані. Однією з найважливіших причин цього стала їхня недостатня економічна ефективність. Тим часом, як показує проведений аналіз, більшість зі скасованих податкових пільг і преференцій не були неефективними самі по собі. Причина їхньої низької ефективності полягала в недостатній продуманості умов і нечіткому обґрунтуванні цілей їх надання. Замість того, щоб зміцнити цільове призначення податкових пільг і на цій основі змінити умови їх надання, було прийнято найбільш просте управлінське рішення про скасування спеціальних режимів оподаткування або істотне зниження їхньої стимулюючої ролі. Особливо яскраво це проявилось в частині податкового стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку.

Слід погодитись із висновками професора А.І. Крисоватого, який, досліджуючи українську практику провадження податкової політики, доречно зауважує, що «недоцільно нехтувати регулюючим потенціалом окремих податків та всієї системи оподаткування країни. Цей потенціал, що відбиває сутність податків як економічної категорії, останнім часом був недостатньо реалізованим у загальній структурі інструментів державного регулювання економіки. Можливо, саме тому економічна історія України містить більше

прикладів втрачених можливостей, аніж досвіду ефективної реалізації запланованих дій» [100, 158].

На наше переконання, базовим елементом податкових трансформацій має бути ґрунтовна розробка концепції соціально-економічного розвитку із залученням кваліфікованих фахівців та провідних науковців. Зважаючи на широкий спектр дії податків, зміни в оподаткуванні потребують комплексного, всебічного підходу до їх розробки. Тому вважаємо, що реформування спеціальних податкових режимів в рамках удосконалення податкової системи має розглядатися відповідно до обраної програми розвитку держави. Саме від адекватної оцінки наявних потреб розвитку економіки та суспільства буде значною мірою залежати подальший шлях впровадження змін та їх вплив на ситуацію в державі.

Реформування податкової системи першочергово повинно здійснюватись відповідно до обраних національних пріоритетів та, разом з тим, враховувати виклики часу й особливості розвитку міжнародної економіки. Беззаперечно, що для держави на сучасному етапі, що характеризується кризовим станом економіки, зміни в оподаткуванні актуальні та необхідні з огляду на низький рівень виконання податками як фіскальної, так і розподільчо-регулюючої функцій.

Як доказ низької ефективності податкової системи виступають оцінки фахівців Світового банку та американської аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers. У рейтингу Paying Taxes 2011 Україна за критерієм зручності сплати податків (ease of paying taxes) посіла 181-е місце в світі (зі 183 досліджуваних країн) поряд із такими країнами, як Білорусь, Конго, ПАР, Венесуела, Болівія. Якщо розглянути цей індикатор за окремими параметрами, то Україна посіла 149-е місце – за показниками податкового навантаження, 183-е – за кількістю платежів, 174-е – за витратами часу на сплату податків (або 657 годин) [252]. Зазначимо, що протягом останніх років даний рейтинг для України у бік покращення не змінювався.

Звичайно, може виникнути низка запитань щодо методики розрахунків та оцінювання даних показників. Проте беззаперечним, на нашу думку, є той факт, що податкова система України досить складна, обтяжлива для суб'єктів бізнесу, а процес справляння податків занадто витратний. При таких інвестиціях часу та коштів у процес податкових розрахунків із державою не вистачає ресурсів на підвищення конкурентоспроможності не тільки в приватних підприємств, а й в окремих бізнесових структур.

Необхідність використання регулюючого впливу податків посилюються також з огляду на те, що в останні роки значного поширення у світі набув феномен міжнародної податкової конкуренції. Старший аналітик із проблем політекономії Фонду «Спадщина» Даніель Мітчелл (США), розглядаючи податкову конкуренцію як позитивне явище, що сприяє розвитку глобальної економіки, стверджує, що «країнам з високими податками не подобається податкова конкуренція; використовуючи міжнародні бюрократичні структури, зокрема ЄС, Організацію об'єднаних націй (ООН), Організацію по економічному співробітництву і розвитку (ОЕСР), такі уряди пропагують різні схеми гармонізації податків, щоб заборонити відтік підприємств і капіталів в орієнтовану на ринок економіку» [122, 27]. Окрім того, на думку провідного українського науковця в царині фінансів професора С. І. Юрія, враховуючи сучасний кризовий вибух, регулювання економіки не може здійснюватись за традиційними, універсальними правилами. Тому сьогодні в Європі більше притримуються позиції, що податкове законодавство необхідно скоріше координувати, а не гармонізувати [114, 158].

Таким чином, при впровадженні податкової реформи важливо враховувати вплив глобалізаційних та інтеграційних тенденцій на національну економічну безпеку. Адже для України важливо не тільки використати переваги євроінтеграції, а й уникнути можливих негативних наслідків глобалізації, що в останні роки стали предметом досліджень науковців та практиків. Зокрема, на конференції ООН із торгівлі та розвитку (UNCTAD) було наголошено, що від глобалізації виграли в основному західні держави з розвинутою ринковою

економікою, а серед країн, що розвиваються, значні вигоди отримав тільки Китай [256]. Отже, цілком погоджуємося, що при виборі форм та методів податкового регулювання, визначальним чинником повинні бути національні пріоритети соціально-економічного розвитку.

Разом із тим, зазначимо, що в контексті адаптації української податкової практики до європейських стандартів, Україна взяла на себе низку міжнародних зобов'язань, що до певної міри визначають параметри податкового регулювання. Слід враховувати, що використання режиму оподаткування суб'єктів СЕЗ як інструменту інвестиційної та регіональної політики суперечать вимогам ЄС щодо обсягів та форм державної допомоги. Зокрема, пільги, що надавались у рамках спеціальних режимів оподаткування, в Україні не відповідали вимогам *acquis communautaire*, хоча вони запроваджувались після набуття чинності Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС. Така неузгодженість міжнародних зобов'язань України і внутрішнього законодавства об'єктивно створювала політико-правові перешкоди для реалізації обраного стратегічного курсу на євроінтеграцію. Таким чином, при подальшому використанні важелів податкового регулювання необхідно віднайти збалансовану позицію, яка дозволить максимально реалізувати внутрішні інтереси та не суперечитиме вимогам інтеграційних об'єднань, співробітництво з якими є пріоритетним.

Звернемо увагу, що в рамках СОТ податкові пільги також розглядаються як одна із форм прямої фінансової підтримки виробників. Ці питання чітко врегульовані в міжнародній угоді «Про субсидії та компенсаційні заходи» [123]. У цілому надання податкових пільг виробникам прямо не суперечить вимогам СОТ, якщо не доведено причинно-наслідковий зв'язок між пільгами і негативними наслідками для конкурентів українських виробників. Крім того, Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» встановлює, що нормативно-правові акти, які суперечать *acquis communautaire*, можуть прийматися урядом,

але лише за наявності достатнього обґрунтування необхідності прийняття такого акту та на чітко визначений терміни [57].

Найбільші труднощі при координації законодавства викликає обсяг наданих податкових пільг. З цього приводу як відомо, велися найбільші дискусії при вступі до ЄС нових членів (Польщі та країн Балтії). Хоча в рамках Євросоюзу надання пільг не виключено в повній мірі. Регламенти ЄС допускають за певних обставин окремі види державної допомоги, які узгоджуються з податковими правилами ЄС, а саме:

- державна допомога при оподаткуванні підприємницької діяльності;
- державна допомога на науково-дослідні та дослідно-конструкторські дослідження;
- державна допомога на розвиток екологічно безпечних галузей.

Зокрема, державна підтримка у вигляді податкових заходів в інтересах юридичних осіб вважається сумісною з правилами ЄС, якщо вона спрямована на підтримку економічного розвитку. Така допомога може бути надана на основі регіональних критеріїв, особливо, якщо вона спрямована на ліквідацію серйозних регіональних проблем.

Обсяг наданих резидентам СЕЗ податкових пільг у різних країнах істотно відрізняється. Для країн Східної Європи, які недавно вступили до ЄС, характерний більший їхній обсяг. У зв'язку з цим проблема скорочення податкових пільг у СЕЗ стала предметом серйозних дискусій. Зокрема, у перемовинах Польщі з ЄС Європейська Комісія не погоджувалися прийняти встановлені інвестиційні привілеї, надані інвесторам на підставі колишнього законодавства. Проте Польщі вдалося відстояти 14 СЕЗ на своїй території на 6 років для виконання умов перед інвесторами, вирішення складних демографічних проблем.

Державна допомога на НДДКР може бути застосовна щодо техніко-впроваджувальних СЕЗ, створення яких передбачено європейським законодавством і не суперечить нормативним актам ЄС, із метою стимулювання винаходів, наукових досліджень та технологічного розвитку.

Відповідно до статті 163 Договору «Про заснування Європейської Спільноти» [50] заохочуються зусилля підприємств, дослідницьких центрів та університетів у сфері наукових досліджень і розробки високоякісних технологій.

Відмітимо, що промислово розвинені європейські країни в основному відійшли від створення промислово-виробничих та сервісних зон. Загальною тенденцією розвитку СЕЗ в Європі є широке поширення техніко-впроваджувальних зон, а саме: наукових, промислових та технологічних парків. Створення та розвиток таких інноваційних структур стає одним із перспективних напрямків економічного та науково-технічного розвитку країн ЄС.

Детальніший огляд правил ЄС та СОТ дає підстави стверджувати, що загалом створення сприятливих умов діяльності національним виробникам через механізми спеціальних зон можливе, але такі механізми мають бути чітко визначеними. Як форми підтримки можуть використовуватись тимчасові звільнення підприємств від сплати імпортного мита та ПДВ на комплектуючі, сировину, інвестиційні товари за умови, що товари повинні реекспортуватися і не потрапляти на територію України. Такі вимоги потребують створення митних зон для проведення митного контролю за суб'єктами господарювання.

Вищезазначене ще раз підтверджує, що використання спеціальних режимів оподаткування в Україні доцільно спрямовувати на інтенсифікацію інвестиційно-інноваційної діяльності та, разом з тим, застосовувати практику стимулювання виробництва окремих галузей, видів товарів, створення сприятливих умов для окремих категорій платників.

Світовий досвід свідчить, що країнам із несприятливим інвестиційним кліматом податкові стимули допомагають активізувати інвестиційно-інноваційні процеси, а отже, бюджетні витрати є виправданими. Використання податкового інструментарію в напрямку стимулювання інвестицій та інновацій, починаючи від 70-х років минулого століття, стало глобальним явищем. Сьогодні в податковій політиці провідних промислово розвинутих країн стався

поворот від податкового стимулювання інвестицій загалом до податкового стимулювання власне інвестиційно-інноваційної діяльності.

Світова практика оподаткування має в арсеналі широкий спектр інструментів, за допомогою яких можна стимулювати трансформацію нерозподіленого прибутку та заощаджень населення в інвестиції, а також сприяти доступності кредитних ресурсів та залучати капітали іноземних інвесторів. Основні інструменти податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності пов'язані з прямими податками, а саме з податком на прибуток підприємства та з податком на доходи фізичних осіб (дод. X.1). Одним із винятків є спеціальні режими оподаткування в СЕЗ та технопарках, де поряд із пільгами за прямими податками можуть використовуватися пільги з непрямих податків – ПДВ та мита.

Як видно з проведених досліджень, усі спеціальні режими оподаткування в Україні, що впроваджувались у С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках, побудовані на системі податкових пільг. Тобто базовими елементами в спеціальному режимі даного типу є пільги, поширення яких обмежувалось певною територією. Тому проблема визначення напрямів розбудови спеціальних режимів оподаткування полягає у дослідженні ефективності податкових пільг у рамках спеціального режиму та необхідності їх використання загалом. Зазначимо, що головною метою пільгової податкової політики, в тому числі і спеціальних режимів оподаткування в С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках, є залучення капіталу в економіку та розвиток інновацій, а в подальшому – активізація інших економічних та соціальних процесів. Тому наше дослідження зосереджуватиметься на визначенні можливих шляхів підвищення ефективності податкових преференцій у сфері інвестиційно-інноваційної діяльності.

В Україні з 1 січня 2010 року набув чинності Податковий кодекс, який вніс значні зміни до податкового режиму стосовно інвестиційної діяльності. Зокрема, сьогодні відсутні норми щодо спеціальних режимів оподаткування суб'єктів господарювання, що реалізують інвестиційні проекти в С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках. Натомість Податковим кодексом внесено зміни в

оподаткування прибутку підприємств, що спрямовані на стимулювання інвестиційно-інноваційної складової економіки. Найбільш значущими нововведеннями є:

- 1) зниження ставки оподаткування прибутку;
- 2) звільнення на певний період від оподаткування прибутку окремих категорій підприємств, які відповідають встановленим критеріям («податкові канікули»);
- 3) використання механізму прискореної амортизації.

Окрім того, зважаючи на важливість розвитку освіти та науки, формування потужного інтелектуального потенціалу суспільства, Кодексом передбачено віднесення до валових низки витрат на відтворення та розвиток людського капіталу.

Дані положення ПКУ передбачають посилення стимулюючої функції податків та спрямовані на забезпечення активізації науково-технічної та інноваційної діяльності в Україні. Тому проведемо дослідження стимулюючого впливу нових законодавчих норм податкової політики та норм чинного до 2010 року податкового законодавства на інвестиційно-інноваційні процеси. Порівнявши результати, визначимо вплив сучасної податкової політики на реальний сектор економіки, а також врахуємо основні стимулюючі та стримуючі фактори. Це дасть можливість зробити висновки щодо реалізації регулюючого потенціалу податків в Україні та встановити залежність активізації інвестиційно-інноваційної діяльності від податкових стимулів, закладених у ПКУ.

Численні наукові праці в галузі державних фінансів, наприклад, дослідження таких західних економістів, як-от: А. Ауербах, К. Хассет, Б. Чірінко (США), Дж. Мінтц, М. Сمارт (Канада) та ін. [233; 235; 249], засвідчують, що положення податкового законодавства окремих держав здійснюють значний вплив на інвестиції та акумулювання капіталів. Концептуальною основою багатьох сучасних світових досліджень з оцінки впливу податкового регулювання на інноваційно-інвестиційну активність є

роботи професора Гарвардського університету Д. Йоргенсона [243; 245], присвячені саме передумовам інноваційно-інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання під впливом норм податкового регулювання. З огляду на актуальність згадана тематика викликає особливий інтерес в економістів.

Для нашого дослідження скористаємося моделлю, розробленою М. Кінгом та Д. Фуллертоном, що набула популярності в наукових колах. Ми застосуємо концептуальні положення моделі з адаптацією до української податкової системи. В моделі основний вплив оподаткування на інвестиції здійснюється через зміну вартості капіталу та вимірюється граничною ефективною податковою ставкою – *marginal effective tax rate*, METR (детальний опис моделі та концептуальні обґрунтування методології розрахунків див. у дослідженні М. Кінга та Д. Фуллертона [246]). Незважаючи на цілу низку обмежень, передбачених у моделі Кінга-Фуллертона, міжнародні експерти визнали її основну перевагу, що полягає в простоті підходу. Це уможливило визначення результативних кількісних показників, які включають основні положення податкового законодавства, для порівняння податкових режимів.

Слід зазначити, що сучасні модифікації моделі застосовуються для оцінки впливу оподаткування на інвестиції в нематеріальні активи, робочу силу, а також для проведення міжнародних порівнянь особливостей оподаткування корпорацій [241; 242; 247; 248]. Зауважимо, що розширення моделі за рахунок включення додаткових умов, замість гіпотетичних конструкцій, запропонованих авторами, збільшує кількість конкретних випадків і, таким чином, збагачує інтерпретацію загальних результатів та висновків. Тому для нашого аналізу використаємо модифіковану і розширену модель Кінга-Фуллертона, представлену у праці І. Карзанової [90].

Для розрахунку граничного податкового навантаження на інвестиції в Україні використаємо положення колишнього податкового законодавства (чинного до прийняття ПКУ), норми Податкового кодексу та врахуємо поточні економічні параметри (темпи інфляції, реальну ринкову ставку відсотка тощо). Під граничними інвестиціями слід розуміти одиничний приріст реальних

інвестицій в реальному секторі економіки за рахунок одиничного приросту заощаджень домогосподарств. Зазначимо, що дослідження обмежується внутрішніми заощадженнями та інвестиціями. Безперечно, міжнародні потоки капіталу відіграють важливу роль для економіки, проте тонкощі договорів про уникнення подвійного оподаткування значно ускладнюють розрахунки. Тому даний напрям може стати предметом окремого дослідження. У будь-якому випадку, більша частина інвестицій в Україні фінансується з внутрішніх джерел. Державні інвестиції також виключені з нашого дослідження, оскільки вони не залежать від зміни податкового законодавства.

Відповідно до моделі розраховується частка реальної норми прибутку на інвестиції, яка, за податковим законодавством, оподатковується на двох рівнях – рівні підприємства та при оподаткуванні особистих доходів інвестора. Розрахункові граничні ефективні податкові ставки репрезентують податкове навантаження на граничні інвестиції. Величина податкового навантаження на граничні інвестиції залежить від галузі інвестування, виду активів, типу фінансування інвестицій та категорії інвестора.

Для низки гіпотетичних граничних інвестиційних проектів розраховується величина так званого «податкового клину» – w – це різниця між прибутковістю інвестицій і прибутковістю заощаджень для фінансування інвестицій, тобто

$$w = p - s, \quad (1)$$

де p – реальна норма прибутку (за мінусом амортизації) до оподаткування; s – реальна норма прибутку інвестора після оподаткування.

Величина «податкового клину» залежить від особливостей оподаткування підприємств та доходів фізичних осіб, інфляції, амортизації активів та інших чинників.

Гранична ефективна податкова ставка (*METR*) дорівнює:

$$METR = (p - s) / p. \quad (2)$$

Позитивні високі значення *METR* означатимуть високий рівень податкового навантаження, під яким слід розуміти частку реальної норми

прибутку на граничний інвестиційний проект, що сплачується при оподаткуванні корпоративних і особистих доходів. Негативні значення *METR* свідчать про «негативне податкове навантаження», тобто про наявність стимулів, що надається державою через систему оподаткування. За інтегральним нульовим показником *METR* можуть стояти різні комбінації податкових навантажень та стимулів, як на корпоративному, так і на особистому рівнях [246, 9–10].

Для розрахунків використаємо версію моделі з фіксованою реальною нормою прибутку на інвестиційний проект до оподаткування (*fixed-p version*). Згідно положень моделі всі граничні інвестиційні проекти мають однакову норму прибутку до оподаткування 10 %.

Для обчислення «податкового клину» та *METR* на інвестиції спочатку розраховується внутрішня суб'єктивна ставка дисконтування грошових потоків для інвестора – ρ . Це номінальна ставка відсотка після оподаткування, яку підприємство в змозі сплатити за використаними фінансовими ресурсами. Якщо реальна норма прибутку на проект (p) в моделі задається, то ρ – це величина, яка зрівнює теперішні витрати на граничні інвестиції (C) з теперішньою вартістю проекту (V), тобто теперішньою вартістю прибутку після оподаткування, одержаного протягом терміну корисного використання активу.

$$C = V. \quad (3)$$

Значення ставки дисконтування (ρ) залежить від економічних показників та положень податкового законодавства. Витрати на граничні інвестиції (C) рівні одиниці за мінусом теперішньої вартості відрахувань та пільг (A), які передбачаються податковим законодавством для даного виду інвестування, тобто:

$$C = 1 - A. \quad (4)$$

Вартість інвестиційного проекту (V) дорівнює дисконтованому потоку прибутків від інвестицій.

Співвідношення між номінальною ринковою ставкою відсотка (i) та реальною нормою прибутку після оподаткування (s) для інвестора залежить від

оподаткування особистого доходу. Індивідуальні вкладники інвестують шляхом розміщення своїх заощаджень на банківських депозитних рахунках, придбання цінних паперів та інших фінансових інструментів. Нехай m – ставка податку на процентний дохід, тоді для невисоких темпів інфляції:

$$s = (1 - m) i - \pi. \quad (5)$$

Суб'єктивна ставка дисконтування фірми (ρ) пов'язана з ринковою ставкою відсотка. У разі боргового фінансування, коли виплата відсотків за позиковими коштами повністю дозволена до відрахування з бази податку на прибуток:

$$\rho = (1 - \tau) i, \quad (6)$$

де τ – ставка податку на прибуток. Для обчислення *METR* спочатку розраховуємо ρ , а потім використовуючи (6) та (5), знаходимо i та s . По заданому ρ та знайденому s обчислюється податкове навантаження *METR* [246, 13–14].

Обчислимо податкові навантаження для низки гіпотетичних граничних інвестиційних проектів, які відрізняються комбінаціями таких елементів: 1) види активів (будівлі/споруди, машини та обладнання/комп'ютери, права на об'єкти промислової власності); 2) інвестори (домогосподарства); 3) тип фінансування (боргове фінансування за рахунок банківських кредитів та шляхом розміщення цінних паперів). Порівняння податкового навантаження для різних інвестиційних проектів дає можливість визначити наявність стимулюючих чи стримуючих факторів у податковій системі.

У розрахунках використовуються такі припущення: ставки оподаткування незмінні протягом терміну корисного використання об'єкта інвестицій; відсутність невизначеностей; постійний рівень інфляції.

Позначивши граничну реальну норму прибутку на одиницю інвестиції в матеріальні активи за *MRR*, припускаємо, що матеріальний актив має експонентний тип зносу з показником ступеня δ . Тоді $\rho = MRR - \delta$, а теперішню вартість проекту (V), розраховану як вартість потоку прибутку можна представити як:

$$V = \int_0^{\infty} (1 - \tau) \cdot MRR e^{-(\rho + \delta - \pi)u} du = \frac{(1 - \tau)}{\rho + \delta - \pi} \cdot MRR \quad (7)$$

Теперішня вартість витрат на проект $C = 1 - A$, де A – теперішня вартість пільг, відрахувань та нарахованої амортизації, дозволених до вирахування з бази податку на прибуток для даного активу. Згідно параметрів моделі величина A може мати такі компоненти: 1) стандартну нараховану величину амортизації (A_d); 2) суми, дозволені до вирахування з бази податку на прибуток; 3) податкові кредити, які дозволені до вирахування з суми податку (A_c) [246, 19]. В нашому випадку враховується тільки A_d . Тоді суб'єктивну дисконтну ставку прибутку (ρ) можна визначити так:

$$\begin{aligned} \rho &= \frac{1 - A}{1 - \tau} (\rho + \delta - \pi) - \delta; \\ \rho + \delta &= \frac{1 - A}{1 - \tau} (\rho + \delta - \pi); \\ (\rho + \delta) \cdot \frac{1 - \tau}{1 - A} &= \rho + \delta - \pi; \\ \frac{(\rho + \delta) \cdot (1 - \tau)}{1 - A} - \delta + \pi &= \rho. \end{aligned} \quad (8)$$

Величина нарахованої амортизації, на яку зменшується база оподаткування податком на прибуток ($PVTDA$) або (A_d), залежить від способу амортизації (лінійний, зменшуваного залишку та ін.). Для лінійної амортизації активу з терміном служби L років, $PVTDA$ виражається як:

$$PVTDA = A_d = \int_0^L \tau \cdot \frac{1}{L} e^{-\rho u} du = \frac{\tau \cdot (1 - e^{-\rho L})}{\rho L} \quad (9)$$

Крім того, в моделі застосовується показник економічної амортизації активів, який характеризує зниження ціни активу в результаті його старіння, фізичного та морального зносу. Пропонується використати норми реальної економічної амортизації, які визначили американські вчені Ч. Халтен та Ф. Вікофф [244, 16]. У своєму дослідженні вони з'ясували, що ціна низки активів знижується в геометричній прогресії в залежності від віку активу, у та розраховали норми економічної амортизації для матеріальних активів.

Згідно з нормами Податкового кодексу метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Для розрахунку податкового навантаження на матеріальні активи 3-ої групи основних засобів обираємо лінійний метод нарахування амортизації. Відмітимо, що для 4-ї групи дозволяється застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості, що є одним з головних нововведень ПКУ. Очевидно, що суб'єкти господарювання віддадуть перевагу саме даному методу, оскільки застосування прискореної амортизації повинно стати стимулом оновлення матеріально-технічної бази.

Відповідно до ПКУ, при застосуванні лінійного методу річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на термін корисного використання. Отже, місячна норма амортизації для кожного об'єкту визначається за формулою:

$$d_m = \frac{1}{n}, \quad (10)$$

де d_m – норма амортизації у відсотках до первісної вартості об'єкта; n – термін корисного використання даного об'єкта ОЗ, виражений у місяцях.

Формула теперішньої вартості амортизаційних відрахувань за лінійним методом має такий вигляд:

$$PVTDA = \frac{\tau}{n} \cdot \sum_{i=1}^n \frac{1}{(1 + \rho_m)^i} = \frac{\tau}{n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m}, \quad (11)$$

де ρ_m – місячна ставка знижки підприємства (дисконтна ставка), яка відноситься до річної ставки так: $(1 + \rho_m)^{12} = (1 + \rho)$.

Слід зазначити, що платники податку мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = \frac{I(a-1) - 10}{100} = 0,01 \cdot I(a-1) - 0,1, \quad (12)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Збільшення вартості об'єктів ОЗ, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

У такому випадку необхідно застосовувати офіційний показник інфляції, розрахований Державним комітетом статистики. Тоді $PVTDA$ дорівнює:

$$PVTDA = \tau d_m \cdot \sum_{i=1}^n \left(\frac{1 + \pi_m}{1 + \rho_m} \right)^i = \tau d_m \cdot \frac{(1 + \pi_m)(1 + \rho_m)^n - (1 + \pi_m)^{n+1}}{(1 + \rho_m)^n \cdot (\rho_m - \pi_m)}. \quad (13)$$

Зазначимо, що, відповідно до Листа ДПА України від 09.02.2011 р. № 2769/6/15-0315, платники податку мають право збільшувати вартість об'єктів основних засобів, що амортизуються, на суму переоцінки вартості основних засобів станом на 01.01.2012 р. Оскільки, відповідно до Постанови КМУ від 11 серпня 2010 р. № 701 «Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2011 рік» прогнозний індекс споживчих цін становить 108,9 %, припускаємо, що індексація застосовуватись не буде. Окрім того, багато підприємств не використовують свого права на переоцінку активів через громіздку процедуру індексації.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості близький до експоненційного списання балансової вартості. При застосуванні методу прискореного зменшення залишкової вартості сума нарахованої річної амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. Річна норма амортизації обчислюється відповідно до терміну корисного використання і подвоюється.

Отже, місячна норма амортизації для кожного об'єкта визначається за формулою:

$$d_m = \frac{2}{n}, \quad (14)$$

Залишкова вартість за n -ий місяць складатиме:

$$RV_i = IV - \sum_{i=1}^{n-1} DA_i, \quad (15)$$

де RV_i – залишкова вартість на кінець n -го місяця, а IV – початкова вартість активу, яка дорівнює одиниці в граничному інвестиційному проекті, DA_i – амортизаційні відрахування за i -ий місяць та $DA_i = d_m \cdot RV_i - 1$.

Формула теперішньої вартості амортизаційних відрахувань за методом прискореного зменшення залишку має такий вигляд:

$$PVTDA = \frac{\tau d_m}{(1 + \rho_m)^n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - (1 - d_m)^n}{\rho_m + d_m} \quad (16)$$

Відповідно до норм колишнього законодавства, а саме п. 8.3. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», суми амортизаційних відрахувань звітного періоду розраховувались шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Податковий метод зменшення залишкової вартості, за положеннями, що діяли до прийняття ПКУ, дає можливість визначити теперішню вартість амортизаційних відрахувань за виразом (16).

Розрахувавши A , яке дорівнює A_d , визначаємо ρ для матеріальних активів:

а) для лінійного методу амортизації

$$1 - \frac{\tau}{n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m} = (1 - \tau) \frac{p + \delta}{\rho + \delta - \pi}; \quad (17)$$

б) для методу прискореного зменшення залишку

$$1 - \frac{\tau d_m}{(1 + \rho_m)^n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - (1 - d_m)^n}{\rho_m + d_m} = (1 - \tau) \frac{p + \delta}{\rho + \delta - \pi}. \quad (18)$$

Проміжні результати реальної норми прибутку за проектом ($S1$) та, відповідно, проміжні результати $METR$ ($M1$) визначаються:

$$S1 = \frac{1 + \rho}{1 + \pi} - 1, \quad M1 = \frac{p - S1}{p}. \quad (19)$$

Оскільки, згідно з п. 141.1 ст. 141 ПКУ при борговому фінансуванні витрати підприємства, пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (в тому числі за будь-якими кредитами, позиками, депозитами), якщо такі нарахування здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податку, включаються до складу витрат, то ставка, за якою фірма дисконтує потік коштів після оподаткування, дорівнюватиме ставці ринкового відсотка після оподаткування:

$$\rho = (1 - \tau) i. \quad (20)$$

Зазначимо, що пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» містив ідентичні положення щодо віднесення витрат, пов'язаних із виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями до складу валових.

При фінансуванні за рахунок розміщення цінних паперів, згідно з пп. 3.5 ст. 153 ПКУ, дивіденди, що виплачуються фізичним особам, не підлягають оподаткуванню податком на прибуток. Тому для розрахунку i застосовуємо попередню формулу. Проте, відповідно до колишніх правил оподаткування, дивіденди не підлягали вирахуванню з бази податку на прибуток. Дана форма доходу оподатковувалась податком на прибуток за ставкою 25 % на рівні підприємства, тому: $i = \rho$.

Реальна дохідність ($S2$) та проміжні значення податкового навантаження на проект ($M2$) до оподаткування на рівні окремої особи:

$$S2 = \frac{1+i}{1+\rho} - 1 = \frac{i-\rho}{1+\rho}, \quad M2 = \frac{p-S2}{p}. \quad (21)$$

На даному етапі враховується положення про вирахування процентних платежів з бази податку на прибуток.

Далі необхідно врахувати ставки оподаткування доходів фізичних осіб (t), отриманих у вигляді відсотків чи дивідендів.

Відповідно до Податкового кодексу, ставка податку з процентів на депозитний рахунок встановлена у розмірі 5 %. Проте, згідно з пп. 164.2.8 ст. 164 розділу XIX «Прикінцеві положення» норми Кодексу щодо оподаткування

процентів набирають чинності з 1 січня 2015 року. Тому у випадку боргового фінансування $t_{\delta.ф.} = 0$.

Зауважимо, що відповідно до Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» проценти по депозитах мали б оподатковуватись за ставкою 5 %, починаючи з 2010 року. Зважаючи на кризову ситуацію дія даної норми була відкладена до 2015 року.

Із 01.01.2011 р. дивіденди, нараховані на користь фізичної особи емітентом корпоративних прав оподатковуються за ставкою 5 %. Тобто, в даному випадку $t_{\delta} = 0,05$. За попереднім законодавством дивіденди, виплачені фізичній особі оподатковувались податком із доходів фізичних осіб за ставкою 15 %, тобто $t_{\delta} = 0,15$.

Реальна норма прибутку інвестора – фізичної особи після оподаткування визначається так:

$$S = \frac{1+i-t}{1+\pi} - 1 = \frac{i-t-\pi}{1+\pi} . \quad (22)$$

Результати розрахунків $S1$, $S2$, S , і $M1$, $M2$ та $METR$ для кожного обраного проекту представлені в дод. Ф.1 та Ф.2. Отримані результати свідчать, що податкове навантаження на граничні інвестиції при різних правилах оподаткування залежить від типу активу та методу фінансування.

Значення $METR$ s, розраховані згідно з положеннями ПКУ, вказують на нерівномірність розподілу податкового навантаження. Зокрема для граничних інвестицій у будівлі $METR$ вищий (0,330), ніж для машин та обладнання (0,015), та найнижчий для комп'ютерів (-0,514). Очевидно, що це зумовлено можливістю застосовувати норми прискореної амортизації для четвертої групи основних засобів.

Боргове фінансування більш привабливе з точки зору оподаткування, оскільки виплата відсотків здійснюється за нульовою ставкою, а при оподаткуванні дивідендів застосовується ставка 5 %. Крім того, у випадку залучення коштів через фінансово-кредитні установи $METR$ набуває від'ємного значення, що свідчить про дію податкових стимулів. Проте, зважаючи на

недоступність кредитних ресурсів у сучасних кризових умовах, очевидно, що активізації інвестиційних процесів за рахунок даного фактору не відбудеться.

Введення нових правил оподаткування з прийняттям ПКУ призвело до таких наслідків у режимі оподаткування інвестицій:

- значення *METRs* значно знизилась, особливо за умови фінансування інвестиційного проекту шляхом розміщення цінних паперів, оскільки правила оподаткування виплачених дивідендів були надто жорсткими;

- введення прискореної амортизації позитивно вплинуло на зростання очікуваної інвестором норми прибутку. Якщо за положеннями старого законодавства даний показник мав у більшості випадків від’ємне значення, що свідчить про збитковість інвестицій, то з прийняттям Податкового кодексу ситуація значно покращилась і в окремих випадках реальна норма прибутку після оподаткування становить від 11 % до 20 %.

Зважаючи на світові тенденції технологічної та інноваційної політики зі стимулювання витрат на наукові дослідження та розробки, вважаємо за доцільне розрахувати податкове навантаження на інвестиції у права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау тощо), що в ПКУ об’єднані в четвертій групі нематеріальних активів для нарахування амортизації. Для цього застосуємо розширену модель Кінга-Фулертон, запропоновану в праці [241]. На дані активи може нараховуватись амортизація протягом терміну дії права користування, але не менш як 5 років. Норми і правила амортизації збігаються з правилами для матеріальних активів. Для визначення *METRs* на інвестиції в науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки у вигляді нематеріальних активів для повністю успішного інвестиційного проекту використаємо вираз:

$$(1 + \rho) - \tau d_m \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m} = (1 - \tau) \cdot \frac{(p + \delta)}{(p + \delta - \pi)}. \quad (23)$$

Відомо, що в реальних умовах господарювання ризик інноваційного проекту дуже високий. Дослідження свідчать, що в середньому з 11 наукових

ідей з'являється 2 реальних технічних рішення, 49 рішень забезпечують 4 патенти, 8 патентів – 1 впроваджений у виробництво винахід, а 5 впроваджених винаходів – лише 1 очікуваний комерційний результат [188]. Тому здійснимо оцінку *METRs* для частково успішних інвестицій (де половина граничних інвестицій була результативною, а інша – ні) за виразом:

$$(1+\rho) - 0,5 \cdot \tau d_m \cdot \frac{(1+\rho_m)^n - 1}{(1+\rho_m)^n \cdot \rho_m} = 0,5 \cdot (1-\tau) \cdot \frac{(p+\delta)}{(p+\delta-\pi)}. \quad (24)$$

Розрахунки проводились для двох типів НДДКР: а) з терміном корисного використання 5 років; б) з терміном корисного використання 20 років. Враховувались різні темпи інфляції – π (8,9 % – прогноз уряду на 2011 рік, 10 % та 11 % – прогноз Світового банку), а також різні норми віддачі проекту – p (0,05; 0,10; та 0,50). Норми економічної амортизації – δ використаємо такі ж, що й у вищезазначеному дослідженні [241, 26].

Реальна норма прибутку після оподаткування (s) розраховується:

а) при борговому фінансуванні з виплатою відсотків

$$s = \frac{1 + (1 - m^i) \cdot i}{1 + \pi} - 1; \quad (25)$$

б) при фінансуванні через розміщення цінних паперів

$$s = \frac{1 + (1 - m^d) \cdot i}{1 + \pi} - 1, \quad (26)$$

де m^i та m^d – ставка податку на процентний дохід по депозитах та ставка податку на дивіденди відповідно.

Результати розрахунків, наведені в додатку Ф.3, свідчать про високе податкове навантаження. Для успішних інвестицій в НДДКР із корисним терміном використання 5 років, які фінансуються за рахунок позикових коштів, *METR* становить 0,4606 при інфляції 11 % та 10 %-ій реальній нормі прибутку до оподаткування. Для НДДКР із корисним терміном використання 20 років та при незмінних інших параметрах навантаження складає відповідно 0,0675. Якщо інвестиційні проекти фінансуються за рахунок випуску цінних паперів, то податкове навантаження зростає і становить 0,5371 – для короткострокових

та 0,1637 – для довгострокових проектів. Як бачимо, навантаження на інвестиції в НДДКР вище, ніж на інвестиції в матеріальні активи. Згідно з розрахунками *METRs*, проведених для країн ОЕСР, якщо податкове навантаження становить 30 – 35 % від норми прибутку до оподаткування, воно вважається нормальним, у той час як навантаження в розмірі 60 – 90 % – надто високим, а вище від 90 % – неприпустимо високим.

Інвестиції в НДДКР відрізняються підвищеним ризиком. Якщо інвестиції у НДДКР виявились частково невдалими, податкові навантаження стають надзвичайно високими. Результати розрахунків для частково безуспішних інвестицій у НДДКР наведено в додатку Ф.3. Розраховані податкові навантаження для інвестицій із довгим терміном використання виявляються вкрай високими практично для всіх комбінацій p і π . Вони дещо нижчі для проектів із більшими значеннями очікуваного прибутку та знижуються при вищих темпах інфляції.

Розрахунки, проведені для інвестицій у НДДКР із коротким життєвим терміном, показують, що в результаті зниження прибутковості проекту (на 50 % у нашому випадку) норма прибутку в номінальному обчисленні позитивна тільки при високому значенні p , а з урахуванням темпів інфляції реальна норма прибутку знижується.

Очікування неприпустимо високих податкових навантажень на інвестиції та навіть негативних значень реальної норми прибутку після оподаткування на частково неуспішні інвестиції утримують інвесторів від капіталовкладень у ризикові проекти. Податкова політика, що проводиться в більшості розвинутих країн, щодо ризикових інвестицій у НДДКР базується на спеціальних стимулах, оскільки при їх відсутності частина інноваційних проектів не буде виконуватися взагалі, що гальмуватиме інноваційний розвиток. Отже, через систему пільг, в тому числі і податкових, держава розподіляє ризик з інвесторами.

3.2. Перспективи розвитку пільгових режимів оподаткування територіального типу в контексті зарубіжного фіскального досвіду

Враховуючи світові тенденції розвитку процесу активізації інвестиційної діяльності при розгляді можливості відновлення спеціального режиму, властивого СЕЗ, необхідно врахувати, що сучасним пріоритетом податкового стимулювання стає його науково-технологічна орієнтація. Ще видатний український економіст М. І. Туган-Барановський наголошував на потребі зміни орієнтації напрямів інвестицій, які спрямовуються на відтворення старої структури основного капіталу [212, 315]. Зважаючи на світові тенденції та сучасні дослідження науковців у галузі податкового стимулювання, можна цілком впевнено стверджувати, що, вкладаючи кошти в інновації, суспільство закладає основи довгострокової стратегії економічного зростання.

Результати моніторингу наукових публікацій іноземних дослідників [231; 232; 238; 250] та офіційних веб-сайтів спеціалізованих державних агентств стимулювання інвестицій країн Центральної та Східної Європи свідчать, що вільні економічні зони, які створюються та діють у цих країнах, мають переважно науково-технологічне спрямування, що відповідає викликам сучасності. Тому політика податкового стимулювання інновацій визначила напрямок дослідження перспектив розвитку спеціальних режимів оподаткування в Україні.

Виходячи з теоретичних обґрунтувань необхідності державного регулювання економіки, очевидно, що ринковий механізм не в змозі автоматично забезпечити модернізацію економіки та високу якість розвитку завдяки включенню інноваційних факторів. Тому сучасна політика інноваційного розвитку повинна трансформуватись від позиції невтручання держави до активного державного стимулювання інноваційної діяльності.

Цілком очевидно, що для України особливо важливим є напрям всебічної підтримки інвестиційно-інноваційного розвитку. Тим більше, що конкурентоспроможність України та її інноваційність досить низько оцінюється в світі. Наприклад, у відомому рейтингу *Global Innovation Index*,

підготовленому Європейською бізнес-школою INSEAD, дослідницьким інститутом і Всесвітньою організацією інтелектуальної власності, Україна у 2008 – 2009 роках посіла разом із Уругваєм та Гватемалою 79-те місце у слід за Кенією та Ботсваною (77-ме і 78-ме місця) [239]. Вже в 2011 році Україна зайняла 60 місце в Глобальному індексі інновацій, піднявшись на одну позицію вище порівняно з 2010 роком та випередивши Індію, Грецію, Туреччину, Грузію, Казахстан та багато інших країн [240]. Проте підняття рейтингу відбулося завдяки критеріям, що залежать від бізнесу, а державна політика, за даними Global Innovation Index – 2011, цьому аж ніяк не сприяла. Найбільш вагомими є проблеми з такими критеріями, як загальна кількість податків (107 місце), політична стабільність (75 місце) й ефективність держави (110 місце). Значною мірою це спровоковано відсутністю дієздатного механізму реалізації визначених державою пріоритетів науково-технологічного розвитку.

Необхідність зростання інвестицій у науку і техніку зумовлена не тільки новими вимірами і критеріями світогосподарського розвитку, але й прагматичними завданнями оновлення фізично застарілої техніки та виробничих технологій. За висновками експертів, національна інноваційна діяльність характеризується структурною деформованістю, інституційною неповнотою, неузгодженістю та незбалансованістю технологічних, економічних і соціально-ціннісних аспектів. На відміну від розвинутих країн, де 85 – 90 % приросту ВВП забезпечуються за рахунок виробництва та експорту наукоємної продукції, частка України на ринку високотехнологічної продукції, який оцінюється у 2,5 – 3 трлн. доларів США, становить близько 0,05 – 0,1 % [149].

Відзначимо також широкі можливості використання різноманітних прямих та опосередкованих методів стимулювання інноваційної активності (поширені у світі методи стимулювання інновацій, наведено у дод. X.1). Проведений аналіз реалізації державної інноваційної політики та застосування системи механізмів стимулювання інноваційної діяльності в країнах-членах ЄС свідчить, що основними інструментами сприяння розвитку інновацій є:

державне замовлення, спеціальні гранти, пряме інвестування, пільгове кредитування, фіскальні преференції, надання фінансових гарантій та пряма фінансова підтримка.

В Україні інновації фінансуються в основному за рахунок власних коштів суб'єктів господарювання з незначною часткою фінансової підтримки з боку держави (табл. 3.1) на відміну від зарубіжних країн, де інноваційні ініціативи користуються значно більшою підтримкою.

Таблиця 3.1

Структура джерел фінансування інноваційної діяльності

Роки	Загальна сума витрат		У тому числі за рахунок							
			власних коштів		державного бюджету		іноземних інвесторів		інших джерел	
	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%
2000	1757,1	100	1399,3	79,6	7,7	0,4	133,1	7,6	217	12,4
2001	1971,4	100	1654,0	83,9	55,8	2,8	58,5	3,0	203,1	10,3
2002	3013,8	100	2141,8	71,1	45,5	1,5	264,1	8,8	562,4	18,7
2003	3059,8	100	2148,4	70,2	93,0	3,0	130,0	4,3	688,4	22,5
2004	4534,6	100	3501,5	77,2	63,4	1,4	112,4	2,5	857,3	18,9
2005	5751,6	100	5045,4	87,7	28,1	0,5	157,9	2,8	520,2	9,0
2006	6160,0	100	5211,4	84,6	114,4	1,9	176,2	2,9	658	10,7
2007	10850,9	100	7999,6	73,7	144,8	1,3	321,8	3,0	2384,7	22,0
2008	11994,2	100	7264,0	60,6	336,9	2,8	115,4	1,0	4277,9	35,7
2009	7949,9	100	5169,4	65,0	127,0	1,6	1512,9	19,0	1140,6	14,4
2010	8045,5	100	4775,2	59,4	87,0	1,1	2411,4	30,0	771,9	9,6
2011	14333,9	100	7585,6	52,9	149,2	1,0	56,9	0,4	6542,2	45,6

Джерело: складено автором за: [128].

Аналізуючи дані таблиці, приходимо до таких висновків:

- найбільшу питому вагу в фінансуванні інноваційних процесів ймають власні кошти суб'єктів господарювання;
- роль коштів державного бюджету у здійсненні інноваційної діяльності зовсім незначна та загрозливо зменшується з 2008 року;
- іноземні інвестиції в інноваційну діяльність значно зросли в 2009 – 2010 роках (більш як у 13 разів за 2009 р. порівняно з 2008 р. та на 1,2 % у 2010 р.), проте за результатами 2011 року спостерігається тотальне зменшення частки іноземних інвестицій до 0,4 %;

– загальні витрати на інновації зменшилися на 33,7 % за 2009 (із 11 994,2 млн. грн. у 2008 р. до 7 949,9 млн. грн. у 2009 р.), проте у 2010 – 2011 роках даний показник зріс майже вдвічі.

Так, частка власних коштів суб'єктів господарювання в загальній структурі джерел фінансування розвитку технологічних інновацій у 2011 році становила понад 52 %. У порівнянні з попередніми роками вона зменшилась за рахунок зростання частки інших джерел фінансування. Зауважимо також ознаки стрімкого збільшення ролі іноземних інвестицій у розвитку інноваційних технологій за період 2009 – 2010 років. У 2009 році збільшення фінансування іноземними інвесторами частково компенсувало фінансову кризу національної підтримки науково-технічної діяльності. Загалом наведені дані демонструють неефективність системи державного регулювання економіки щодо залучення неурядового капіталу у фінансування науково-технічної діяльності. Крім того, сформувалися тенденції до зменшення інтенсивності потоків у межах недержавного сектору бізнесу. З огляду на ефективність державних витрат за останні роки, зростання ролі держави як джерела фінансування дослідницьких проектів у майбутньому виглядає сумнівним.

Так, згідно зі статистичними даними, загальний рівень інноваційної активності в Україні у 2011 році був не надто високим: у масштабах національної економіки він сягає лише 16,2 %, у той час як для промисловості знаходиться на рівні лише 12,8 % (див. додаток Х.2). Головним компонентом у структурі напрямків інноваційної діяльності є придбання засобів виробництва (55 % – 74 % від загального об'єму витрат, мінімум припадає на 2004 – 2006 роки). На відміну від кінця 1990-х, частка коштів підприємств на впровадження внутрішніх та зовнішніх дослідницьких проектів (окрім історичного максимуму в 16,12 % у 2006 році) зменшилась до 10 % – 11 %, а в 2011 році – до 7,5 %.

Проблеми, що стосуються інноваційного розвитку були сформульовані більш чітко в процесі обстеження інноваційної діяльності на промислових підприємствах, проведеного Державним комітетом статистики України. Варто відзначити, що в 2007 році Державний комітет статистики України припинив

збирати дані про перешкоди для інноваційної діяльності на регулярній основі (у стандартних формах).

На підставі результатів, наведених у таблиці 3.2, можна зробити висновок, що найбільш вагомим бар'єром для інноваційної діяльності українських підприємств є брак власних фінансових ресурсів. Залучення коштів на фінансовому ринку для розвитку інноваційної діяльності є також проблематичним через розгортання кризових явищ.

Таблиця 3.2

Фактори, що перешкоджають діяльності українських інноваційних підприємств

Фактор, що перешкоджає інноваційній діяльності	Частка підприємств, що вказали фактор, від загальної кількості обстежених підприємств, %
Нестача власних фінансових ресурсів	80,1
Необхідність значних інвестицій в інновації	55,5
Недостатня фінансова підтримка з боку держави	53,7
Високий рівень економічного ризику	41,0
Слабка правова база для інноваційної діяльності	40,4
Термін для повернення інвестицій	38,7
Брак фінансових ресурсів потенційних споживачів	33,3
Відсутність кваліфікованого персоналу	20,0
Труднощі у налагодженні співпраці з науково-дослідними інститутами та іншими підприємствами	19,7
Недостатність інформації про споживчий ринок	17,4
Недостатність інформації про інноваційні продукти	17,3
Низький попит на інноваційну продукцію на ринку	16,0
Неготовність підприємства до інновацій	15,5

Джерело: [128].

Враховуючи реалії української економіки вважаємо, що на сучасному етапі потенціал прямого бюджетного фінансування та державного кредитування досить незначний, що характерно для країн із перехідною економікою. Тому слід застосувати комплексний підхід до підтримки інноваційного розвитку, який передбачає не тільки заходи безпосередньої підтримки, а й стимули непрямої дії – різні форми податкових та митних пільг. Переваги останніх полягають у тому, що, певним чином уникаючи прямих витрат із бюджету, країна отримує можливість насичення ринку інноваційною

продукцією та збільшення податкових надходжень за рахунок реалізації такої продукції.

Специфіка інноваційної діяльності потребує деталізації в частині окремих етапів інноваційного процесу. В подальшому це дасть можливість аргументувати вибір джерел фінансування та механізмів стимулювання залежно від особливостей кожного етапу.

На рис. 3.1 представлено графічне зображення послідовності інноваційного процесу та напрями податкового стимулювання.

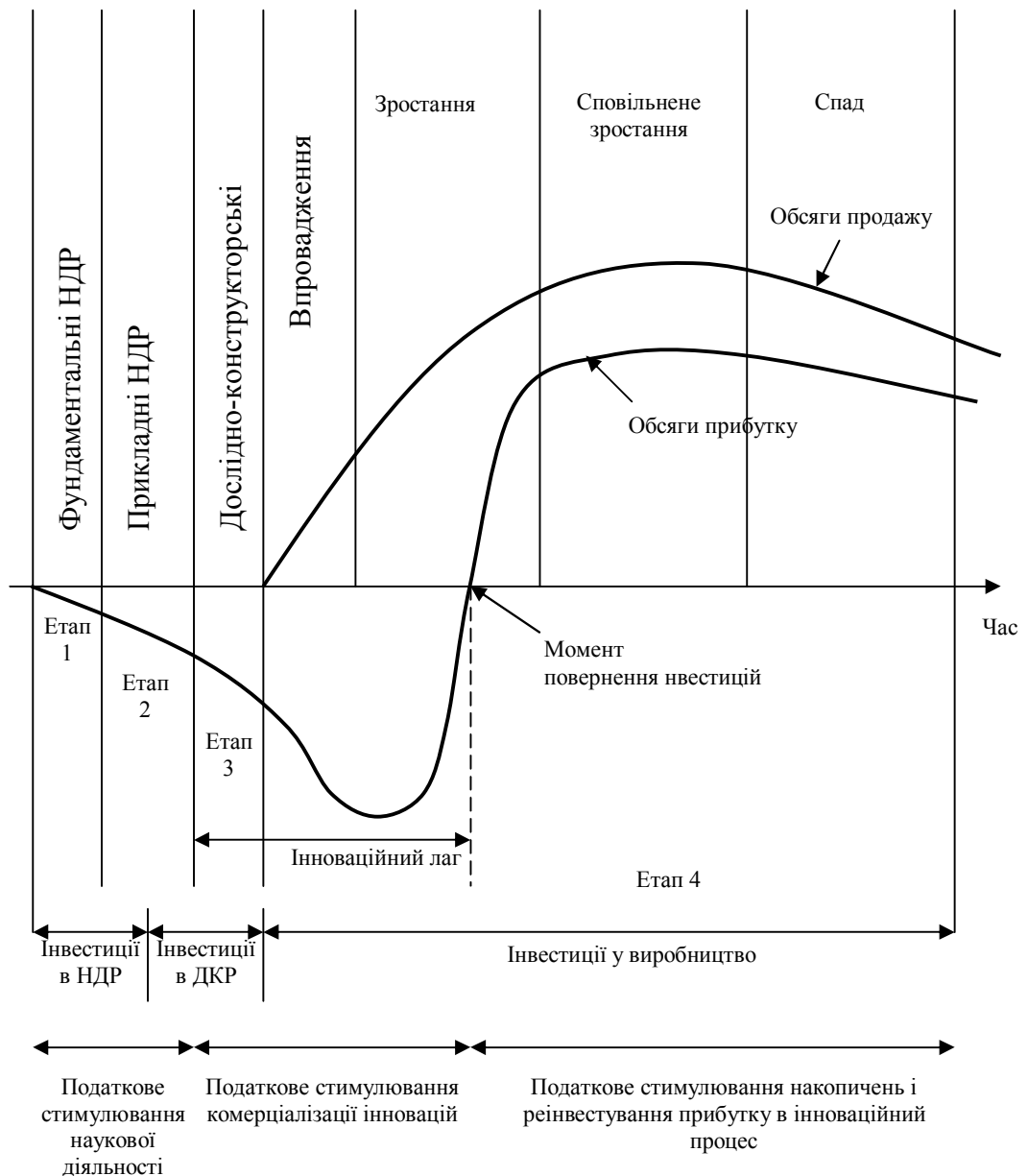


Рис. 3.1. Напрями податкового стимулювання інновацій на різних етапах життєвого циклу інноваційного процесу [145, 251].

Кожен із чотирьох етапів – фундаментальних досліджень, прикладних досліджень, дослідно-конструкторських розробок, комерційного споживання інновацій – відрізняється ступенем прояву комерційних властивостей. Фундаментальна наука в усьому світі розвивається в основному за кошти держави, хоча в останні роки вона привертає увагу приватних та інших недержавних інвесторів. Що ж стосується прикладних досліджень, то вони є перехідним етапом між фундаментальними дослідженнями та етапами розробок і безпосереднього використання інновацій. По суті, інноваційний процес здійснюється послідовно від фундаментальних досліджень до прикладних. Оскільки прикладні дослідження зумовлюються комерційними потребами, їх ініціюють замовники і споживачі.

За таких умов прикладні дослідження стають важливим фактором фундаментальних досліджень і прискоренням процесу їх практичного застосування. Відповідно джерела і механізми фінансування інноваційної діяльності на цьому етапі мають базуватися як на системі державної підтримки, так і на системі комерційних замовлень. Що стосується етапів розробок і безпосереднього впровадження інновацій, за окремими винятками (національні, оборонні, соціальні та інші потреби) вони пов'язані з конкретними комерційними потребами і відповідним чином формують джерела та механізми фінансування. Ці етапи реалізуються за кошти замовників, державна підтримка є переважно опосередкованою.

На думку фахівців, необхідна зміна напрямку інноваційного процесу від традиційного (наука – впровадження інновацій) на зворотний, що сприятиме підвищенню проблемно-орієнтованої релевантності українського науково-технічного та інноваційного потенціалу, концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках. Зміна напрямку інноваційного процесу особливо важлива для об'єктивізації оцінки ефективності і якості результатів науково-дослідних та інноваційних проектів, оскільки їх оцінка буде залежати від конкретного замовника [206].

Отже, складний характер інноваційного процесу та наявність часового лагу між здійсненням інвестицій і отриманням результату від реалізації інноваційного продукту вимагають різного ступеня державної підтримки суб'єктів господарювання на окремих етапах життєвого циклу інновацій. Як видно з рисунку, найскладнішим є період здійснення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, коли підприємство несе найбільше інноваційних витрат, що не компенсуються відповідною віддачею від реалізації інвестиційного проекту. Саме в цей період і потрібна державна підтримка, в тому числі й у вигляді податкового стимулювання. Тому податкові пільги, що спрямовуються на стимулювання інновацій, повинні бути пов'язані зі зменшенням податкового навантаження на суб'єктів інноваційної діяльності в частині інноваційних витрат.

Зважаючи на фінансову ситуацію в Україні, ми можемо передбачити, що фінансові ресурси державного бюджету та кредитних установ будуть досить обмежені на протязі наступних кількох років. Тим часом саме інструменти податкового регулювання стають більш уживаними в сфері стимулювання інновацій. Наприклад, у 1995 р. податкові стимули для НДДКР застосовували 12 країн ОЕСР, у 2004 р. – 18, а в 2010 р. – уже 26 держав. З усіх країн-учасниць ОЕСР лише Фінляндія, Німеччина та Швеція, ще не впровадили податкового стимулювання. Країни, які не є членами ОЕСР, зокрема Бразилія, Китай, Індія, Сінгапур та Південна Африка, також надають значні конкурентоздатні податкові пільги для інвестування в НДДКР. Крім того, Китай широко використовує податкове стимулювання в спеціальних зонах розвитку високих технологій [251].

Як видно з рис. 3.2, США та Іспанія більше покладаються на пряму підтримку, у той час як Канада, Нідерланди, Португалія та Японія використовують в основному непряму підтримку активізації НДДКР. Баланс прямого та непрямого стимулювання НДДКР варіюється в різних країнах, оскільки кожен інструмент має певне призначення щодо подолання різних ризиків ринку та стимулює різні типи інноваційної діяльності.

Росія, Франція та Корея використовують комбінований підхід щодо підтримки інновацій у відношенні до ВВП. Сполучені Штати, Франція, Канада, Японія і Корея забезпечують найбільші обсяги податкових стимулів для інноваційної діяльності.

В країнах, що витрачають відносно більше на фінансування інновацій, відповідно вищий рівень інтенсивності НДДКР. Однак це не вказує на жорстку причинно-наслідкову детермінацію, оскільки є кілька помітних винятків.

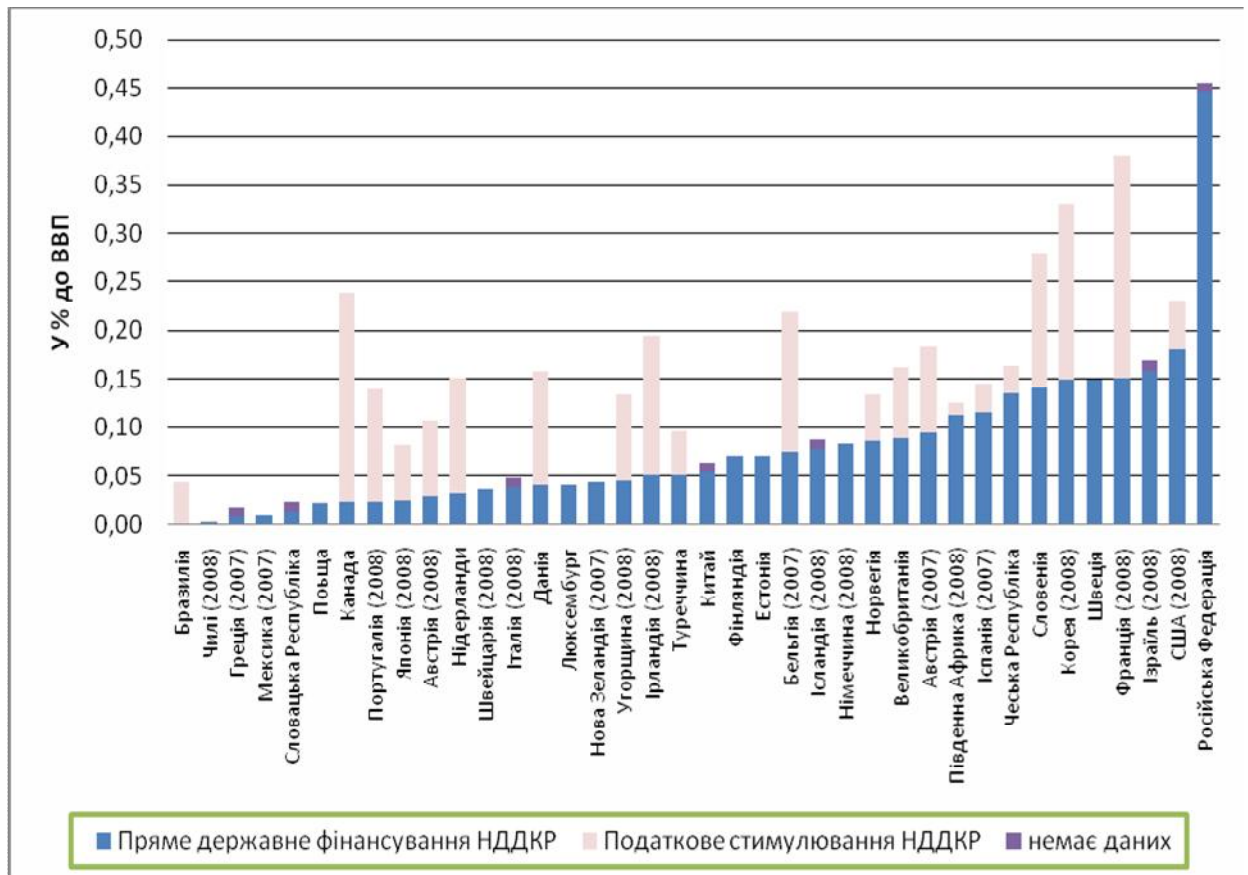


Рис. 3.2. Співвідношення прямого державного фінансування та податкового стимулювання НДДКР у країнах світу [251].

Так, Фінляндія та Японія мають відносно високий рівень розвитку інновацій в порівнянні зі ступенем державної підтримки. Тим часом Росія і Франція мають високий рівень стимулювання інновацій в порівнянні з країнами з аналогічними рівнем розвитку інновацій. Фінляндія і Швеція досягли високого рівня інтенсивності НДДКР без застосування податкових пільг. Тому визначення впливу методів стимулювання інноваційної діяльності та проектування пропозицій щодо їх застосування потребує ретельного

дослідження та має базуватись на національних особливостях з огляду на результати набутого досвіду.

Загалом тенденції світової практики підтримки інновацій свідчать, що система пільгового оподаткування інноваційної діяльності постійно вдосконалюється. Значною мірою це пояснюється посиленням міжнародної податкової конкурентної боротьби за ресурси, що спрямовуються на науково-дослідні розробки. Основною причиною активізації податкового стимулювання є прагнення залучити ширше коло компаній, в тому числі і малих підприємств до створення інновацій. Невпинна глобалізація НДДКР та інновацій також призвела до формування політики залучення коштів до НДДКР. Оскільки податкове стимулювання скорочує витрати на НДДКР, воно є важливим напрямком податкової політики в багатьох країнах.

Таблиця 3.3 презентує основні типи податкового стимулювання ініціатив із НДДКР, що їх використовують країни-члени ОЕСР та деяких інших країн світу.

Таблиця 3.3

Методи стимулювання НДДКР у країнах світу в 2010 році

№ п/п	Країна	Податковий кредит	Податкові вирахування витрат на НДДКР	Оподаткування доходів від патентів та інновацій за зниженими ставками	Інші податкові стимули	Прямі гранти уряду
1.	Австралія	+	+		+	+
2.	Австрія	+	+		+	
3.	Бельгія	+	+	+	+	+
4.	Бразилія	+	+		+	+
5.	Великобританія		+		+	
6.	Гонконг				+	
7.	Греція		+	+	+	+
8.	Данія				+	+
9.	Індія		+		+	
10.	Іспанія	+		+	+	+
11.	Ісландія	+			+	+
12.	Ірландія	+			+	+
13.	Італія	+			+	
14.	Канада	+			+	+
15.	Китай		+		+	
16.	Корея	+			+	
17.	Люксембург			+	+	+

18.	Мексика					+
19.	Німеччина				+	+
20.	Норвегія	+			+	+
21.	Нова Зеландія					+
22.	Нідерланди			+	+	
23.	ПАР		+		+	
24.	Португалія	+			+	+
25.	Росія		+		+	+
26.	Сингапур		+		+	+
27.	Словаччина	+			+	+
28.	США	+			+	+
29.	Тайвань	+			+	

Продовження табл. 3.3

30.	Туреччина		+		+	+
31.	Угорщина	+	+		+	+
32.	Фінляндія					+
33.	Франція	+			+	+
34.	Чеська Республіка		+		+	+
34.	Швейцарія					+
35.	Швеція				+	
36.	Японія	+			+	

Джерело: складено автором за: [230]

Податкове стимулювання краще поєднується з ринковими умовами, відповідно до яких запроваджуються заходи з фінансової підтримки суб'єктів господарювання в сфері НДДКР. Це дозволяє приватному сектору обирати пріоритети в інноваційній діяльності, що є більш прозорим і прийнятним для бізнесу, ніж прямі методи підтримки. Непрямі методи стимулювання інновацій, до яких належать податкові заходи, також істотно знижують можливості щодо прийняття корумпованих рішень і вимагають менших адміністративних витрат.

Ефективність інноваційного податкового кредиту та податкової знижки визначається тим, що з їх допомогою у суб'єктів господарювання створюється економічний інтерес шляхом зменшення витрат на тих етапах реалізації інноваційних проектів, які потребують найбільших капіталовкладень. З погляду держави, надання інноваційних податкових пільг не слід ототожнювати з безоплатною фінансовою допомогою, адже сприяння інноваціям підвищує конкурентоспроможність національних виробників та в кінцевому підсумку збільшує базу оподаткування і суми податкових надходжень у майбутньому.

Світова практика податкового стимулювання інноваційної діяльності свідчить про наявність трьох основних напрямків активізації інноваційного розвитку: податкові пільги для діяльності інноваційних організацій; надання окремих податкових пільг підприємствам для реалізації ними інноваційних проектів; створення спеціальних податкових режимів підтримки інноваційної діяльності в рамках технопарків [144].

Сьогодні технологічні парки в Україні фактично залишилися єдиною структурою, яка на практиці забезпечує інноваційний шлях розвитку держави. Запровадження інвестиційно-інноваційних податкових пільг у Податковому кодексі України передбачено окремо для певних галузей економіки: енергетична галузь, електроенергетика, легка промисловість, суднобудівна та літакобудівна промисловість, машинобудування. Встановлено, що суми коштів, вивільнені від оподаткування внаслідок надання цих пільг, підприємства будуть спрямовувати на збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і сплату відсотків за ними. Податкове стимулювання витрат на НДДКР в Україні здійснюється лише шляхом їх повного (100 %) віднесення до валових у поточному періоді, крім тих, що підлягають амортизації. Зазначена норма, на відміну від пільгових методів у країнах ОЕСР, не є стимулом до розширення інвестиції у НДДКР. Україна має кілька істотних розбіжностей у цій сфері порівняно з країнами ОЕСР та іншими державами світу.

Тому пільги в системі оподаткування технопарків мають принципове значення для подальшого розвитку інновацій. Це, передусім, зумовлено неспроможністю держави забезпечити фінансування інноваційного розвитку на необхідному рівні. Тим часом політика надання пільг інноваційним структурам є апробованою світовою практикою, зокрема застосування спеціальних режимів оподаткування на окремій території.

Прагнучи вирішити проблему подолання негативних тенденцій та забезпечити вихід на якісно новий рівень державного регулювання

інноваційного розвитку, слід використати найбільш ефективні методи. Тому для України на сучасному етапі розвитку слушно переглянути пільгове оподаткування учасників технопарків, врахувавши позитивний зарубіжний досвід функціонування подібних структур. Різноманітні форми цих структур (технополіси, бізнес-інкубатори, кластери) дуже поширені сьогодні у світі, оскільки більшість держав віддають перевагу створенню інноваційно-технологічних формувань як важливому стратегічному засобу розвитку сучасної конкурентоспроможної промисловості, стимулювання економіки і розвитку суспільства. Інноваційні структури як економічне і суспільне явище перебувають у центрі уваги індустріальних країн, починаючи від середини ХХ ст. і дотепер їхня актуальність та дієвість зростає. Тому в багатьох країнах саме державна влада забезпечує комплекс заходів щодо підтримки діяльності інноваційних структур будь-яких форм, що передбачає об'єднання зусиль науки та виробництва, в т.ч. наукових або технологічних парків.

Істотною проблемою для інноваційних організацій є високий рівень сукупного податкового навантаження. Відповідно, результат введення спеціального режиму оподаткування технопарків пов'язаний зі зниженням загального податкового тягара на інноваційну складову з подальшими перспективами розширення сфери дії спеціального режиму на всіх суб'єктів інноваційної діяльності.

Для порівняльного аналізу рівня податкового стимулювання інноваційної діяльності в ОЕСР використовується показник граничного навантаження на одиницю витрат на НДДКР (Marginal Effective Tax Rate on investment in R&D assets – METR). Він показує величину зростання податкового навантаження інноваційно активного підприємства при збільшенні обсягів інвестицій в інноваційну діяльність на одну умовну одиницю. Визначення METR для інвестицій у НДДКР були проведені нами в попередньому параграфі дослідження за тією ж методологією, що використовується в ОЕСР. Зробимо імітаційні розрахунки *METRs* для НДДКР із метою визначення можливих змін

податкового навантаження на інновації за умови введення найпоширенішого інструменту стимулювання інвестицій в інновації – податкового кредиту.

Популярність податкових кредитів в усьому світі пов'язана з їхніми перевагами порівняно з іншими пільгами. По-перше, податковий кредит передбачає пряме скорочення податкових зобов'язань платника перед бюджетом шляхом зменшення суми податку. За умов правильного застосування даних пільг це вигідно як суб'єкту господарювання, так і державі. Це зумовлено тим, що вони спрямовані на послаблення податкового тягаря і розвиток виробничої та соціально-економічної бази суб'єктів господарювання та територій, що має сприяти зростанню виробництва, доходів і прибутку, а отже – й збільшенню обсягу податкових надходжень у майбутньому. Крім того, податковий кредит більше враховує платоспроможність платника податків, ніж інші види пільг, за умови, що він надається тим суб'єктам оподаткування, котрі його дійсно потребують.

Зауважимо, що під податковим кредитом розуміють зменшення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті, на суму інноваційних витрат. Залежно від того, що є базою нарахування податкового кредиту – повний обсяг витрат чи приріст витрат за звітний період – розрізняють об'ємний та прирісний податковий кредит відповідно. Якщо застосовується прирісний кредит, то база податкового кредиту може визначатись як: 1) інноваційні витрати минулого року; 2) найбільші значення витрат за попередні періоди; 3) середні за декілька минулих років тощо. На нашу думку, на початковому етапі не доцільно вводити прирісний податковий кредит через труднощі з визначенням бази нарахування. Тому наші імітаційні розрахунки побудовані на припущенні введення простого податкового кредиту. Для цього застосовуємо вираз:

$$A_c = (1 - D_c \cdot \tau) \cdot \tau_c, \quad (1)$$

де A_c – чиста теперішня вартість податкового кредиту; D_c – частка науково-дослідних та дослідно-конструкторських витрат, що враховується з бази оподаткування; τ_c – ставка податкового кредиту.

Використовуючи модель, описану в попередньому параграфі, імітуємо ймовірні податкові навантаження на НДДКР, а також машини та обладнання за умови застосування об'ємного податкового кредиту зі ставками 10 %, 15 % та 20 % (табл. 3.4).

Враховуючи, що для успішної діяльності інноваційних структур вагоме значення мають машини та обладнання, що призначені для розробки інноваційного продукту, вважаємо за доцільне витрати на їх придбання відносити до бази податкового кредиту. Отримані результати поступового збільшення ставки інноваційного податкового кредиту для успішних інноваційних проектів засвідчують, що податкове навантаження суттєво знижується.

Від'ємні значення METRs будуть навіть при застосуванні 10 %-го податкового кредиту, проте тільки для інвестицій у машини та обладнання. А це означає, що замість податкового навантаження режим оподаткування буде надавати субсидії, які частково понизять фінансові втрати в разі неуспішного інвестиційного проекту. При вищих ставках податкового кредиту – 15 % та 20 % – METRs набуває від'ємного значення і для інвестиційних проектів у НДДКР також. Для інвестицій у НДДКР з великим терміном корисного використання показник податкового навантаження при борговому фінансуванні становить -0,0861 вже при ставці 15 %, а при застосуванні 20 - відсоткової ставки кредиту METR набуває значення -0,1147 для НДДКР з коротким життєвим циклом.

Таблиця 3.4

Результати значень *METRs* при різних ставках податкового кредиту

$\tau_c = 10\%$	Показник	Машини та обладнання	НДДКР із терміном корисного використання 5 років	НДДКР з терміном корисного використання 20 років
	ρ_m		0,0182	0,0115
P		0,2184	0,1380	0,1548
Розміщення цінних паперів				
S		0,1328	0,0746	0,0937
<i>METR</i>		-0,3282	0,2538	0,0635
Боргове фінансування				

	S	0,1787	0,0828	0,1029
	<i>METR</i>	-0,7873	0,1715	-0,0288
$\tau_c = 15\%$	ρ_m	0,0185	0,0124	0,0133
	<i>P</i>	0,2220	0,1488	0,1596
	Розміщення цінних паперів			
	S	0,1371	0,0869	0,0991
	<i>METR</i>	-0,3711	0,1315	0,0091
	Боргове фінансування			
	S	0,1830	0,0957	0,1086
	<i>METR</i>	-0,8302	0,0427	-0,0861
$\tau_c = 20\%$	ρ_m	0,0196	0,0135	0,0138
	<i>P</i>	0,2352	0,1620	0,1656
	Розміщення цінних паперів			
	S	0,2012	0,1018	0,1059
	<i>METR</i>	-1,0118	-0,0181	-0,0589
	Боргове фінансування			
	S	0,2165	0,1115	0,1158
	<i>METR</i>	-1,1645	-0,1147	-0,1576

Запропонований інструмент податкового стимулювання інноваційної діяльності передбачає оптимізацію витрат на НДДКР інноваційних структур, тому введення податкового кредиту для технопарків вважаємо доцільним. Відзначимо, що пільга зі зменшення суми податку на прибуток, одержаного від реалізації інноваційних проектів, надавалась учасникам технологічних парків після випуску і реалізації інноваційної продукції. Тим часом у промислово розвинутих країнах суб'єкт інноваційної діяльності має право скористатися податковими пільгами після здійснення витрат на НДДКР, але до отримання прибутку.

Згідно зі світовою практикою не використана в поточному році сума інвестиційного податкового кредиту може бути перенесена на податкові зобов'язання протягом наступних або попередніх років із метою зменшення податку на прибуток у цих періодах. Окрім цього, з метою недопущення ситуації, коли інвестори при незначному обсягу внесених інвестицій отримують значно більший обсяг податкових пільг, вважаємо правильним суму інвестиційного податкового кредиту прив'язати до суми фактично внесених інвестицій відповідного суб'єкта господарювання.

Для стимулювання процесу модернізації виробничих фондів доцільно звільнити від ввізного мита устаткування, обладнання та комплектуючі до них,

аналогів яких в Україні не виробляється. Одночасно для стимулювання експорту варто передбачити режим спеціальної митної зони в рамках тих технопарків, де можливо реалізувати митний контроль за переміщенням товарів. В інших випадках необхідно передбачити можливість надання митним органам простого векселя на суму ввізного мита і ПДВ, що підлягає авалюванню, з наступним його погашенням у разі вивезення готової продукції за межі митної території України.

Основною передумовою забезпечення ефективності вказаних заходів має стати визначення чітких пріоритетів інвестиційного та інноваційного розвитку та забезпечення належного контролю з боку держави. Адже, як підтверджує досвід, лише внаслідок встановлення економічно обґрунтованих параметрів та прозорих правил можливе продуктивне використання стимулюючих заходів, що дозволяють підвищити конкурентоспроможність національної економіки.

Підсумовуючи, зазначимо, що істотною проблемою для розвитку інноваційних організацій є високі ризики, пов'язані зі створенням інноваційної продукції, а також відсутність державної підтримки щодо компенсації можливих втрат. Введення спеціального режиму оподаткування для технопарків може стати вагомим стимулом для активізації інноваційної діяльності. При цьому варто врахувати сучасні світові тенденції податкового стимулювання інвестицій в інновації. Дослідження показали, що у практиці багатьох країн протягом останніх років традиційно використовуються податковий кредит та податкова знижка. Такі прогресивні важелі передбачають оптимізацію витрат на НДДКР, тому сприятимуть зниженню загального податкового навантаження на інноваційну сферу національної економіки, а в кінцевому підсумку сприятимуть її розвитку.

3.3. Моделювання векторів реформування спрощених режимів оподаткування для малого бізнесу

Світовий досвід переконує, що успішний розвиток економіки країни неможливий без розробки та впровадження системи заходів щодо підтримки малого бізнесу. І це не випадково, оскільки саме малий бізнес в економічно розвинених країнах відіграє важливу роль у виробництві ВВП, зокрема, у забезпеченні зайнятості працездатного населення. Тим часом розвиток малого та середнього бізнесу в Україні досить серйозно відстає не тільки від високорозвинених, але навіть і від низки країн, що розвиваються. Так, у виробництві ВВП у нашій країні малому бізнесу належить всього 11 – 12 %, а частка зайнятих у цьому секторі економіки складає приблизно 15 – 17 %, що значно нижче, ніж у США і країнах Західної Європи, в Японії та в Китаї. Зауважимо, однак, що в Україні та ЄС класифікація малого та середнього підприємництва відрізняється, що методологічно не дозволяє об'єктивно порівнювати його внесок у ВВП.

Крім того сучасні тенденції розвитку демографічної ситуації вказують на те, що в Україні продовжується старіння населення на фоні зниження рівня народжуваності, що поглиблює проблеми державних фінансів. Таким чином, виникає об'єктивна необхідність пошуку нових важелів фіскального регулювання, які б сприяли адаптації до неминучого зменшення платників податків без помітного підвищення рівня оподаткування. З огляду на це, важливо стимулювати зростання зайнятості населення, зокрема шляхом створення сприятливих умов для самозайнятих осіб. Тому український малий бізнес, безумовно, потребує серйозної економічної і фінансової підтримки держави, передусім, у податковій сфері.

На підставі моніторингу та аналізу міжнародної практики оподаткування в країнах Європи, СНД, США та деяких інших, можна зробити висновок, що кожна держава так чи інакше застосовує методи податкового стимулювання й заохочення розвитку малого підприємництва. Звичайно, що єдиної у всьому світі практики оподаткування малого бізнесу не існує. Підходи, що застосовуються, залежать від обраних принципів, сформованих традицій

оподаткування, особливостей податкової політики, рівня податкової культури суспільства, можливостей контролю тощо.

Спеціальні податкові технології для суб'єктів малого бізнесу в різних варіаціях застосовуються у Франції, Іспанії, Польщі, Туреччині, а також у низці пострадянських країн – Росії, Литві, Азербайджані, Білорусі, Казахстані, Таджикистані та ін. У більшості країн світу, зокрема і в Європейському Союзі, перевага надається таким формам державної підтримки, як: застосування прогресивних ставок оподаткування, інвестиційні пільги, податкові знижки на витрати, пов'язані з НДДКР, прискорена амортизація, пільговий порядок оподаткування новостворених підприємств, застосування спеціальних режимів сплати ПДВ (передусім фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів), звільнення підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, використання податків на оціночний дохід і мінімальних податків.

Навіть у Швеції, податкове законодавство якої побудоване відповідно до принципу податкової нейтральності (всі підприємства, незалежно від організаційно-правової форми власності, виду діяльності, розміру, місця знаходження, оподатковуються за єдиними правилами), все ж існують винятки для малих суб'єктів господарювання, які полягають у застосуванні спеціальних ставок оподаткування, чітко прив'язаних до обсягів їх обороту, суттєво спрощеній процедурі ведення обліку і звітності, податковому стимулюванні розвитку певних секторів підприємницької діяльності, підтримці новостворених підприємств тощо.

Враховуючи багаторічний світовий досвід та українську практику оподаткування, зауважимо, що прагматизму використання спеціальних режимів оподаткування в Україні притаманна дилема: з одного боку, ввівши такого типу преференції для суб'єктів господарювання, держава провадить стимулюючу податкову політику, що набула міжнародного поширення, а з іншого – особливі режими оподаткування не відповідають критеріям ефективності,

перетворюючись на податкові зловживання й легальний спосіб уникнення оподаткування.

Таким чином, удосконалення спрощених режимів оподаткування для суб'єктів малого бізнесу сьогодні є одним із найбільш дискусійних і, водночас, болючих напрямів податкової реформи. За час свого функціонування їх не удосконалювали, хоча були очевидними значні вади. Результати проведеного аналізу свідчать про зниження ефективності спрощених фіскальних технологій та їх невідповідність призначенню.

Загалом, реформи в сфері оподаткування малого бізнесу зачіпають інтереси широкого кола суб'єктів господарювання, тому рішення, спрямовані на створення більш жорстких умов, є непопулярними та не приносять політичних дивідендів Уряду. Крім того, досить складно знайти оптимальний шлях збалансування інтересів держави та малого підприємництва, щоб зберегти стабільними умови господарювання і не викликати соціального незадоволення та водночас збільшити ефективність і прозорість системи оподаткування. Тому наявна проблема потребує ґрунтовних підходів у пошуку оптимальних шляхів її вирішення.

Розглянемо можливі варіанти реформування альтернативних систем оподаткування. Перш за все, зважаючи на їх незначну фіскальну роль та низьку регуляторну спроможність, постає питання повної відмови від таких інструментів. Тому необхідно дослідити потенційні наслідки їх скасування. Тим більше, що на заваді ефективного функціонування стоїть низка недоліків методологічного та організаційного характеру. Проте, на наше глибоке переконання, ліквідація спеціальних податкових режимів для малого бізнесу містить у собі ризики прояву неочікуваних негативних ефектів.

Проаналізуємо детальніше такий шлях реформування. Зважаючи на кризовий стан економіки, підсилений нестабільною політичною ситуацією, важко спрогнозувати поведінку суб'єкта господарювання. На його вибір між діяльністю за загальними правилами оподаткування, переходом у нелегальну економіку та припиненням діяльності діють багато факторів. При цьому коло

суб'єктів господарювання, що вирішили ухилитися від оподаткування, буде розширюватись через можливість девіантної поведінки суб'єкта господарювання. Враховуючи, що у період трансформації виникає дисбаланс взаємодії економічної, соціальної, політичної та духовної сфер життєдіяльності, можемо стверджувати про високу імовірність ризику поширення нелегальної діяльності з огляду на розрив між прагненням до швидкого зростання матеріального добробуту і відсутністю важелів саморегуляції, заснованих на високій культурі та духовності, та осуду з боку суспільства.

Перехід на загальну систему оподаткування, очевидно, призведе до погіршення умов господарювання для сумлінного суб'єкта підприємництва, що цілком легально здійснює діяльність. Наші міркування обґрунтовуються альтернативністю спрощених податкових режимів. Тобто платник податків за власною ініціативою здійснює вибір системи оподаткування. Враховуючи, що будь-який суб'єкт господарювання, котрий веде підприємницьку діяльність, передусім є *«людиною економічною»* (homo economicus), тобто людиною винахідливою, що оцінює, максимізує користь, то логічно припустити, що спрощену систему він обере саме з міркувань найбільшої вигоди для себе. З погляду економічної ефективності платника та відповідно до положень теорії А. Лаффера про наявність граничної норми податку, робимо висновок, що зменшення чистого доходу платника податків за рахунок збільшення податкового навантаження та витрат, пов'язаних з ускладненням обліку та звітності, спонукатимуть платника до пошуку альтернативних рішень, зокрема: перехід у «тінь», згортання діяльності або зміна виду діяльності на більш прибутковий. Жоден із наведених варіантів не буде бажаним для держави, оскільки призведе до зниження обсягів виробництва, звуження бази оподаткування та реструктуризації економіки.

Цілком ймовірно, що був би і позитивний ефект від ліквідації спрощеної системи у вигляді розширення бази оподаткування за іншими податками, зокрема податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб, зважаючи на усунення можливостей легального уникнення оподаткування. Адже чинну

спрощену систему широко використовують суб'єкти господарювання для мінімізації податкових платежів. Разом з тим, на наш погляд, саме суб'єкти, діяльність яких орієнтована виключно на отримання преференцій, першими згорнуть свою діяльність, а тому не варто очікувати значних додаткових надходжень до бюджету. Крім того, Уряд не може нехтувати інтересами представників малого бізнесу, які цілком правомірно застосовують спрощену систему для задоволення фіскальних інтересів. Іншими словами, даний сценарій розвитку реформ вважаємо неприпустимим, оскільки невирішеною залишиться низка проблем, пов'язаних із функціонуванням малого бізнесу (розглянутих нами в параграфі 1.2), а фіскальна спрямованість податкової політики у бік найменш захищених економічних суб'єктів не дасть позитивних ефектів.

Отже, окреслюється інший варіант реформування податкової системи для малого підприємництва. Суть його – заміна податкових інструментів стимулювання розвитку бізнесу. Замість спрощеної системи держава може запропонувати суб'єктам господарювання комплекс податкових пільг за прикладом більшості держав. Очевидно, що такий напрям реформ частково вирішив би проблему уникнення сплати податків при одночасному збереженні стимулюючого впливу. Проте скасування спеціального режиму для сектору малого підприємництва буде виправданим лише у випадку відсутності адекватних можливостей усунення недоліків.

Зазначимо, що в процесі реформування спрощеної системи Уряд пішов шляхом не радикальних, а навпаки – еволюційних перетворень, що видається найбільш доцільним, враховуючи соціально-економічну ситуацію в країні, а саме: наявність кризових явищ, високий рівень тінізації економіки, низький рівень податкової культури та складності загальної системи оподаткування. Зокрема, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» №4014-17 від 04.11.2011 р. вніс значні корективи в умови оподаткування малого бізнесу.

Відповідно до законодавчих нововведень представників малого бізнесу поділили на чотири групи залежно від доходів та кількості найманих ними працівників. Детальний опис реформованої спрощеної системи оподаткування наведено у додатку Ц.2.

Підкреслимо, що нова спрощена система оподаткування попри наявність спірних моментів і невирішених проблем має низку переваг. З урахуванням найбільш ґрунтовних та комплексних досліджень науковців у царині удосконалення спеціальних податкових режимів для суб'єктів малого підприємництва, викладених у працях Р. Арзуманова, О. Климахіної [4], Ю. Іванова [83], Т. Мараховської [118], О. Квасовського [91], К. Петросянц [141], Є. Шкребели [225], пропонуємо виділити позитивні сторони та врахувати нереалізовані можливості оновленої спрощеної системи оподаткування, що дасть змогу запропонувати шляхи її оптимізації.

Для того, щоб забезпечити спрощеній системі оподаткування стимулюючий характер, необхідно чітко притримуватись головних цілей впровадження спеціальних податкових технологій для малого бізнесу. Беручи до уваги результати теоретичних узагальнень та моніторингу розвитку системи оподаткування для малого бізнесу, зроблених нами в попередніх розділах, зазначимо, що преференційні умови потрібні передусім для коригування нерівномірних трансакційних витрат залежно від масштабів діяльності, зменшення бар'єрів входження на ринок новостворених СПД, а також легалізації тих сфер підприємництва, де важко провадити облік та контроль. Тому не викликає сумнівів, що очевидними позитивами реформи є: збереження альтернативності спеціального режиму оподаткування та простоти методики. Зокрема, передбачено ведення податкового обліку доходів та витрат тільки для СПД, які зареєстровані як платники ПДВ, а для всіх інших – ведення обліку лише доходів і виключно підсумком за день, а не за кожною господарською операцією та відповідно запровадження нової форми Книги обліку доходів (без витрат). Крім того, переглянуто та впорядковано терміни подання декларації, запроваджено безстрокове свідоцтво платника єдиного податку.

До того ж, з позиції стимулювання розвитку малого бізнесу, до переваг реформи віднесемо також розширення критеріїв граничного сукупного доходу та кількості працівників, що є цілком виправданим кроком з огляду на те, що інфляція зменшила реальні обороти суб'єктів підприємницької діяльності. Ще однією суттєвою перевагою стало усунення механізму дестимулювання створення робочих місць у вигляді сплати 50 % ставки єдиного податку за кожного найманого працівника. Змінами також передбачено соціальний захист для підприємців, котрі належать до 1-ої та 2-ої груп. Зокрема, можливість не сплачувати податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки та період хвороби, якщо вона триває 30 і більше днів, за умови, що вони не використовують праці найманих осіб.

Доцільною також є можливість для фізичних осіб – підприємців третьої групи реєструватися платниками ПДВ. Зазначимо, що найбільш дискусійним питанням у процесі податкової реформи 2011 року стала заборона враховувати витрати на придбання товарів, робіт та послуг у фізособи – підприємця, котрий сплачує єдиний податок, за винятком платника єдиного податку у сфері інформатизації. Дана норма порушила принцип нейтральності податкової системи, оскільки перетворила спрощену систему у неконкурентноздатну. Відсутність такого права призвела до втрати частини контрагентів суб'єктами підприємницької діяльності, що перейшли на спрощену систему, оскільки платники ПДВ не зацікавлені у співпраці з неплатниками ПДВ через відсутність в останніх можливості виписувати податкові накладні, що не дозволяє відносити фактично сплачені суми ПДВ до складу податкового кредиту. Найбільше зацікавлені в реєстрації платниками ПДВ суб'єкти господарювання, що знаходяться на початку та посередині відрізка «виробництво – споживання» і здійснюють реалізацію покупцям – платникам ПДВ. Неможливість виписувати податкові накладні призводить до втрати частини ринку збуту, якщо СПД не знижує ціну своєї продукції на суму ПДВ. Слід зазначити, що зміни до спрощеної системи виправили дану ваду тільки частково.

В результаті аналізу змін, внесених у спеціальний режим оподаткування суб'єктів малого бізнесу, маємо підстави констатувати: реформування спеціальних режимів оподаткування малого бізнесу відбулося в частині виправлення недоліків організаційно-правового характеру (що пов'язані з механізмом функціонування спрощеної системи в українській податковій практиці), однак залишилась ціла низка вад концептуального характеру.

Зокрема до дискусійних моментів модернізованого єдиного податку віднесемо, насамперед, проблему використання спрощеної системи оподаткування для мінімізації податкових зобов'язань великими і середніми підприємствами, яка по суті залишилась невирішеною і зберігає свою актуальність. Добре відомо, що спрощення обліку та звітності – це головна перевага спеціального режиму для малого бізнесу. Наявність масштабних пільг, навпаки, створює перепони для впровадження стимулюючої політики, оскільки приваблює в сектор малого підприємництва охочих мінімізувати податки. Це пов'язано з тим, що частина представників бізнесу, що знаходяться поза межами дії спрощеної системи, оподатковуються за загальними правилами та не мають переваг. Для таких суб'єктів господарювання привабливою є перспектива адаптації бізнесу до встановлених вимог спеціального режиму за умови, якщо його використання відкриває можливість зменшення податкового навантаження. Це стимулює середні та великі підприємства до дроблення, а малі стримує від нарощування розмірів бізнесу.

Зауважимо, що надмірна різниця в податковому навантаженні є суттєвою перешкодою для ефективності не тільки спрощеної системи, а й інших інструментів сприяння росту малих бізнес-структур. Очевидно, що умови конкуренції для дійсно малого підприємництва погіршуються, коли необхідно змагатися за кращі позиції на ринку з «псевдо» малими фірмами. Тому необхідно відмовитись від ідеї надання пільгового характеру спрощеній системі за рахунок значного зниження рівня оподаткування, щоб уникнути викривлень у розподільних та алокаційних процесах. Адже створюючи переважні умови, держава не повинна сприяти розвитку малоефективних підприємств,

орієнтованих тільки на пільгове оподаткування. Отже, з метою побудови ефективної спрощеної системи для малого бізнесу важливо чітко визначити коло осіб, що найбільше потребують державної підтримки, та заходи, що коректують саме ті недосконалості, від яких ці особи несуть втрати. При цьому преференції не повинні бути надмірними, тобто не повинні істотно перевищувати втрати, які потрібно коригувати.

Як зазначалося, у сьогоденнішньому вигляді спрощена система і надалі приваблює великий та середній бізнес у контексті уникнення сплати податків, навіть, не зважаючи на посилення дії стримувальних механізмів, спрямованих на протидію даному явищу.

Мінімізація податків з використанням спрощеного режиму відбувається, як правило, шляхом дроблення підприємства чи створення підприємством окремих організацій для виконання сервісних функцій (прибирання офісів, вантажно-розвантажувальні роботи, технічне обслуговування обладнання та ін.). З юридичного погляду, якщо підприємство, що застосовує загальний режим оподаткування, відділяє окремі свої структури різного профілю (як правило, створюються декілька організацій, котрі застосовують спрощений режим оподаткування), то очевидно, що це пов'язано з оптимізацією господарської діяльності, оскільки спеціальні режими оподаткування не можна розглядати як податкові пільги. Це особливий порядок обчислення та сплати податку. Тому такі дії не можуть розцінюватись як ухилення від оподаткування, навіть якщо сукупне податкове навантаження зменшується.

Однак, коли дроблення відбувається тільки з метою зменшення масштабів діяльності, тобто всі підприємства займаються одним видом діяльності і централізовано управляються, в таких діях присутні прямі ознаки ухилення від сплати податків. Відповідно, законність таких методів сумнівна: цілком очевидно, що компанія розподіляється з єдиною метою – отримати податковий ефект.

Інший поширений випадок, коли, використовуючи передбачене звільнення від сплати деяких податків, фірма підмінює трудові відносини зі

своїми співробітниками, які зареєструвалися як індивідуальні підприємці, відносинами за договором підряду. У такому разі вигода, яку отримав платник податків, також є очевидною.

На нашу думку, для зменшення небажаних наслідків застосування спрощеної системи оподаткування особами, для яких вона не призначена, варто ідентифікувати малий бізнес із врахуванням масштабів прямо або опосередковано афільованих з ними осіб. Афільованими є підприємства, що належать одному власнику (учаснику) або оформлені на пов'язаних осіб. Зазначимо, що у п. 14.1.159 Розділу I ПКУ міститься визначення пов'язаних осіб. Посилення контролю та встановлення відповідальності в даній сфері є необхідним кроком з огляду на значні фіскальні збитки держави.

Крім того, на нашу думку, значною проблемою єдиного податку є невідповідність принципу платоспроможності при визначенні податкових зобов'язань. Так, за умовами модифікованого єдиного податку цілком ймовірною є ситуація, коли підприємець 3-ої групи з річним доходом у 50 тис. грн. заплатить податок як мінімум у 2 рази більший, ніж підприємець, наприклад, 1-ої групи з доходом 150 тис. грн. Проблема криється в тому, що за основу побудови та диференціації умов спрощеної системи оподаткування береться теоретично можливий (дозволений) дохід у тій чи іншій сфері, а не його реальне значення. Тому виникає ситуація, коли юридично розширюються критерії граничної максимальної річної норми доходу та здійснюється диференціація СПД за групами з відповідно підвищеними ставками податку (що на перший погляд є позитивом), проте фактично це зовсім не означає реального збільшення доходів для конкретних платників.

Необхідно зазначити, що при застосуванні спрощеного режиму виникають об'єктивні труднощі щодо оподаткування осіб, які провадять деякі види незалежної професійної діяльності. Зокрема, до такої діяльності відноситься діяльність адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів та осіб, що надають послуги у сфері маркетингу, консалтингу, інформатизації та ін. Такі суб'єкти господарювання

мають широкі можливості для зниження реальних показників виручки від реалізації.

Вирішити зазначені проблеми можна шляхом впровадження досвіду патентного оподаткування. Вартість патенту повинна розраховуватись і диференціюватись відповідно до виду діяльності, місцезнаходження платника, кількості найманих працівників та інших реальних показників діяльності (потужність виробничого обладнання, торговельна площа приміщення, кількість посадочних місць для обслуговування клієнтів тощо). Для прикладу, в Польщі, де створено сприятливі умови для малого бізнесу, ставки податку у формі податкової карти переглядаються щороку, виходячи з норм зростання споживчих цін. Дозволена кількість найманих працівників для різних видів діяльності різна, але не більша, ніж п'ять осіб. Перевищення ліміту найманого персоналу дає право податковим органам збільшити суму податку. Так, мінімальна ставка податку в 2011 році становила 55 злотих (153,8 грн.) за послуги зі зважування осіб, максимальна – 703 злотих (1966 грн.), а при одному найманому працівнику – 1376 злотих (3848,5 грн.) за послуги з чищення котлів та інших ємностей [148].

Необхідність запровадження патентного оподаткування зумовлена низкою чинників: неспроможність дрібних СПД самостійно розраховувати суми податків та недоцільність наймати для цього кваліфікованих працівників, потреба коригування витрат такої категорії платників, труднощі контролю за обсягами виручки в таких видах діяльності.

До головних недоліків спрощеної системи слід також віднести неврахування галузевих особливостей формування доходів, витрат та ціни продукції (робіт чи послуг). Це призводить до значних коливань податкового навантаження для однакових за обсягами діяльності платників єдиного податку, які працюють в різних галузях.

Проаналізуємо дані Державної служби статистики про структуру операційних витрат підприємств за видами економічної діяльності. Із результатів розрахунків, наведених у дод. ІІ, можна зробити важливі висновки.

Так, найбільшу питому вагу мають матеріальні витрати в галузях промисловості, будівництва та сільському господарстві. У торгівлі переважає частка вартості товарів та послуг, придбаних для перепродажу без додаткової обробки, а сфера послуг вирізняється значною часткою витрат на оплату праці. Зазначимо, що зважаючи на узагальненість аналізованих нами даних, висновки слід робити тільки щодо основних тенденцій у галузях господарства.

Для оцінки рівня адаптації альтернативної системи оподаткування до специфіки видів діяльності використаємо економіко-математичні (імітаційні) моделі та комп'ютерну обробку інформації. З цією метою доцільним вважаємо застосування методики, описаної у джерелі [85]. Автори пропонують даний підхід для визначення ефективності застосування одного з можливих режимів оподаткування. Відносним показником, на основі якого здійснюється порівняння вигідності системи оподаткування, обрано показник рентабельності господарських операцій, що розраховується співвідношенням чистого прибутку до виручки від реалізації. Для подальших розрахунків, шляхом математичних перетворень показник чистого прибутку виражається через показники питомої ваги матеріальних витрат у виручці від реалізації та питомої ваги витрат на оплату праці у виручці від реалізації.

Дана методика буде основою для побудови узагальненої імітаційної економіко-математичної моделі, що репрезентуватиме ефективність спрощеної системи оподаткування для суб'єктів господарювання залежно від виду здійснюваної ним діяльності. Оскільки наш аналіз опирається на дані 2011 року, застосуємо умови, чинної на той час спрощеної системи оподаткування.

Для побудови моделі використаємо умовні позначення:

V_p – виручка від реалізації;

M – витрати на придбання матеріалів;

H – нарахована заробітна плата;

В_{оп} – загальні витрати на оплату праці;

ПнП – податок на прибуток підприємств;

ЄП – єдиний податок;

$P_{\text{заг}}$ – рентабельність підприємства на загальній системі оподаткування;

$P_{6\%}$ – рентабельність підприємства на спрощеній системі оподаткування за ставкою 6 % (за умови сплати ПДВ);

$P_{10\%}$ – рентабельність підприємства на спрощеній системі оподаткування за ставкою 10 % (без сплати ПДВ).

Показник рентабельності господарських операцій (за методикою, запропонованою професором Ю. Б. Івановим) для підприємства на загальній системі оподаткування (станом на 2010 рік) визначається таким чином:

$$\begin{aligned} P_{\text{заг.}} &= \frac{Bp - M - \text{ПДВ} - \text{Воп} - \text{ПнП}}{Bp} = \\ &= \frac{Bp - M - 0,1667 \cdot (Bp - M) - \text{Воп} - 0,23 \cdot [(Bp - M) - 0,1667 \cdot (Bp - M) - \text{Воп}]}{Bp} \end{aligned} \quad (4)$$

Для спрощення обчислень введемо умову, що підприємство належить до 32 класу професійного ризику. Тоді сума витрат на оплату праці складає:

$$\text{Воп} = 1,3765 \cdot H \quad (5)$$

Підставивши (5) у вираз (4), знаходимо значення показника рентабельності підприємства на загальній системі оподаткування:

$$\begin{aligned} P_{\text{заг.}} &= \frac{Bp - M - 0,1667 \cdot (Bp - M) - 1,3765 \cdot H - 0,23 \cdot [Bp - M - 0,1667 \cdot (Bp - M) - 1,3765 \cdot H]}{Bp} = \\ &= 0,6416 - 0,6416 \frac{M}{Bp} - 1,0599 \frac{H}{Bp} \end{aligned}$$

Далі наведемо формулу показника рентабельності господарських операцій підприємства на спрощеній системі оподаткування за ставкою 6 %:

$$P_{6\%} = \frac{(Bp - M) - \text{ПДВ} - \text{Воп} - \text{СП}_{6\%}}{Bp} \quad (6)$$

Якщо $\text{Воп} = 1,3765 \cdot H$, тоді формула (6) матиме такий вигляд:

$$\begin{aligned} P_{6\%} &= \frac{(1 - 0,1667) \cdot (Bp - M) - 1,3765 \cdot H - 0,06 \cdot Bp}{Bp} = \\ &= 0,7733 - 0,8333 \frac{M}{Bp} - 1,3765 \cdot \frac{H}{Bp} \end{aligned} \quad (7)$$

Показник рентабельності господарських операцій підприємства на спрощеній системі оподаткування за ставкою 10 % визначається за формулою:

$$\begin{aligned}
 P_{10\%} &= \frac{(Bp - M) - Bon - \text{ЄП}_{10\%}}{Bp} = \\
 &= \frac{(Bp - M) - 1,3765 \cdot H - 0,1 \cdot Bp}{Bp} = \\
 &= 0,9 - \frac{M}{Bp} - 1,3765 \frac{H}{Bp}
 \end{aligned}
 \tag{8}$$

Запишемо у загальному вигляді вираз рентабельності так:

$$P = a_0 - a_1 K_1 - a_2 K_2, \tag{9}$$

де a_0, a_1, a_2 – коефіцієнти, значення яких визначається вибором одного з можливих режимів оподаткування (табл. 3.6); K_1 – частка матеріальних витрат в обсязі реалізованої продукції; K_2 – частка витрат на оплату праці в обсязі реалізованої продукції. Значення K_1 і K_2 змінюються для кожного виду діяльності.

Таблиця 3.6

Розрахункові значення коефіцієнтів для визначення показника рентабельності господарських операцій

Режим оподаткування	a_0	a_1	a_2
Оподаткування за загальними правилами	0,6416	0,6416	1,0599
Сплата єдиного податку за ставкою 10 %	0,9	1	1,3765
Сплата єдиного податку за ставкою 6 % + ПДВ	0,7733	0,8333	1,3765

Результати проведених розрахунків відображені у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Результати розрахунків показника рентабельності господарських операцій за можливими режимами оподаткування за видами діяльності

№ п/п	Вид діяльності	K_1	K_2	$P_{\text{заг.}, \%}$	$P_{10\%, \%}$	$P_{6\%, \%}$
1.	Сільське господарство	0,62	0,13	10,60	14,51	7,77
2.	Промисловість	0,78	0,08	5,64	3,70	1,32
3.	Будівництво	0,76	0,08	6,92	5,70	2,98
4.	Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, в т.ч.:	0,91	0,02	3,65	-3,08	-1,26
	торгівля автомобілями та мотоциклами, їхнє технічне обслуговування та ремонт	0,90	0,02	4,30	-2,08	-0,42
	оптова торгівля і посередництво в оптовій	0,93	0,01	3,43	-4,04	-1,55

	торгівлі					
	роздрібна торгівля; ремонт побутових виробів та предметів особистого вжитку	0,83	0,05	5,61	1,81	1,28
5.	Діяльність готелів та ресторанів	0,48	0,19	13,23	22,28	11,18
6.	Діяльність транспорту та зв'язку	0,42	0,16	20,25	31,40	20,31
7.	Фінансова діяльність	0,89	0,02	4,94	-1,08	0,41
8.	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	0,53	0,11	18,50	25,59	18,02
9.	Освіта	0,15	0,39	13,20	34,53	11,15
10.	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	0,36	0,26	13,51	27,02	11,54
11.	Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	0,17	0,25	26,76	47,06	28,75

Згрупуємо види економічної діяльності, залежно від отриманих результатів (табл. 3.8). До першої групи віднесемо види діяльності, розрахунковий показник рентабельності у яких збільшується на спрощеній системі оподаткування порівняно із загальною.

Таблиця 3.8

Групування сфер підприємницької діяльності

1 група	
Сільське господарство	$P_{10\%} > P_{\text{заг}}$ $P_{10\%} > P_{6\%}$
Діяльність готелів та ресторанів	
Діяльність транспорту та зв'язку	
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	
Освіта	
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	
2 група	
Промисловість	$P_{\text{заг}} > P_{10\%} > P_{6\%}$
Будівництво	
Фінансова діяльність	
3 група	
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	$P_{\text{заг}} > P_{10\%} > P_{6\%}$

До другої групи увійдуть галузі, представникам яких недоцільно використовувати спеціальні режими (показник рентабельності зменшується). І окремо виділимо види економічної діяльності, для суб'єктів господарювання яких умови спрощеної системи оподаткування не значущі. Як бачимо, виділені нами групи істотно відрізняються значеннями K_1 і K_2 . З цього робимо узагальнені висновки, що спрощена система оподаткування на даний час

найбільше адаптована до галузей з низькою матеріаломісткістю, а для суб'єктів господарювання, що здійснюють торгівельну діяльність, єдиний податок абсолютно неприйнятний. Причина низької привабливості альтернативних систем для сфери торгівлі вбачається у специфіці функціонування даної галузі, що зумовлено значною часткою витрат на придбання товарів та послуг, які підлягають перепродажу та реалізуються без додаткової обробки. Отже, на збільшення об'єкта оподаткування у формі виручки від реалізації значним чином впливає величина собівартості реалізованих товарів.

Що ж стосується видів діяльності, віднесених нами до другої та третьої груп, то, як видно з табл. 3.8, спрощена податкова система не має стимулюючої дії на розвиток підприємництва у цих сферах.

Враховуючи окремі поточні показники діяльності суб'єктів господарювання в різних галузях народного господарства, можемо констатувати, що позитивний ефект від функціонування єдиного податку отримують переважно представники малого бізнесу, що надають послуги, на відміну від галузей, де безпосередньо створюється додана вартість. Такий дисбаланс суперечить економічній сутності та призначенню спеціальних режимів оподаткування.

Отже, податок, об'єктом обкладання якого є виручка від реалізації, несправедливий та алокаційно неефективний. У різних галузях діяльності витрати сягають різної частки в ціні, тому застосування такого податку стимулює одні види діяльності та стримує інші. Звичайно, негативний ефект пом'якшується альтернативністю даного режиму. Проте, оскільки альтернатива пов'язана з традиційною системою оподаткування, яка є більш жорсткою, вибір часто здійснюється на користь спрощеної системи. А це призводить до переваги одних видів діяльності над іншими. Крім того, оподаткування виручки наділене каскадним ефектом.

Ось чому необхідно усунути даний недолік спрощеної системи оподаткування. Зауважимо, що зміни, які передбачені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих

актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» № 4014-17 від 04.11.2011 р., також не вирішують наявної проблеми. Оскільки, реформований єдиний податок не містить концептуальних змін щодо ставок податку для підприємств, лише відбулося їх зменшення удвічі, та враховуючи, що частки матеріальних витрат та витрат на оплату праці для різних галузей економіки мають сталі тенденції, можемо здійснити імітаційні розрахунки показника рентабельності господарських операцій для суб'єктів господарської діяльності на загальній та спрощеній системах оподаткування. Дана імітаційна модель, на нашу думку, може мати практичне застосування при необхідності вибору окремим малим підприємством системи оподаткування, а саме: загальної; спрощеної зі ставкою 5 % від доходу або зі ставкою 3 % у разі сплати ПДВ. Розраховані імітаційні таблиці наведені у додатку Ю.1, Ю.2, Ю.3.

Що ж стосується такої проблеми, як неврахування галузевої специфіки, то виправити цю недосконалість можна шляхом заміни бази оподаткування. Замість оподаткування валових доходів потрібно перейти до оподаткування чистого потоку реальних транзакцій (R-based Corporate Cash-Flow Tax, real), тобто різниці між виручкою від реалізації та вартістю використуваних факторів виробництва. Серед податків cash-flow, за висновками науковців, даний тип найпростіший для розрахунку і тому найбільш привабливий для оподаткування малого бізнесу [253]. Тобто податком обкладаються всі надходження грошових коштів, пов'язані з підприємницькою діяльністю, за винятком тих, які не включаються до доходів (кредит, застава, завдаток, вклади у статутний капітал, повернення надміру сплачених податків), а також отриманих відсотків і дивідендів, за мінусом вартості факторів, що використовуються у господарській діяльності (виплат грошових коштів), крім тих, які не дозволяється включати до витрат, а також виплачених процентів.

Доцільно, на наш погляд, запровадити відносно жорсткі обмеження на вирахування вартості активів, що можуть використовуватися одночасно для особистого споживання та для підприємницької діяльності. Так, для підприємців без утворення юридичної особи важливо встановити обмеження на

вирахування вартості житла. До вирахування слід включити сплачені податки за виключенням тих, які не дозволяється віднімати у загальному порядку. Обмеження на вирахування витрат, передбачені для платників податку на прибуток, слід поширити і на спрощену систему.

Для підприємств, що застосовують спрощену систему оподаткування, варто зняти обмеження на перенесення збитків на майбутнє. Це призводить до поділу ризиків між підприємством і державою. За цих обставин, зокрема, стимулюється інноваційна діяльність підприємств. Така техніка оподаткування призводить до відсутності оподаткування витрат на інвестиції, стимулюючи розвиток малого бізнесу. Крім того, створюються еквівалентні умови при фінансуванні інвестицій із позикових і власних коштів, що особливо важливо для малих підприємств.

Запропоновані зміни спеціального режиму покликані також мінімізувати вигоди від використання єдиного податку з метою ухилення від оподаткування. Можна стверджувати, що режимом скористаються саме ті підприємства, яким необхідна корекція трансакційних витрат відповідно до масштабів. Це означає, що вони отримають реально необхідні переваги від спрощеного режиму, на відміну від ситуації, коли відносні вигоди режиму більші для «псевдо» малих суб'єктів господарювання.

Подібна база податку дозволяє істотно полегшити малому підприємству витрати на сплату податків, оскільки не вимагає ведення бухгалтерського обліку за методом подвійного запису, а дозволяє обмежитися веденням книги обліку доходів і витрат, а також переліком майна, що підлягає державній реєстрації. Зберігається проста система визначення податкових зобов'язань і обліку. Достатньо ведення книги обліку доходів і витрат, до якої включаються операції по розрахунковому рахунку і по касі підприємства. Далі складається перелік тільки тих доходів, які включаються до бази оподаткування, і перелік витрат, крім заборонених до вирахування. Різниця між сумарними доходами і сумарними витратами з такого скоригованого переліку визначає базу оподаткування.

У порівнянні з податком від виручки виникає ще така перевага, як єдина ставка податку. А при податку від виручки, якщо ставиться мета забезпечити максимально нейтральність і справедливість, неминучим є застосування різних ставок для різних видів діяльності.

Як справедливо зазначає Є. Шкребела, при впровадженні спеціального режиму оподаткування виникає необхідність вибору між більшою свободою входу до системи при меншій відмінності бази оподаткування від загальноприйнятої, та достатньо жорсткими обмеженнями на поширення режиму при ліберальніших нормах зі значною відмінністю від загальних правил [224].

Поряд із цим, вважаємо, що для полегшення контролю за перевищенням граничних критеріальних вимог перебування на спрощеній системі та з метою запобігання неофіційному обігу готівки існує об'єктивна необхідність введення вимоги при здійсненні розрахунків зі споживачами за готівку застосовувати реєстратори розрахункових операцій. Як альтернативний варіант для індивідуальних підприємців може розглядатись обов'язкова видача платіжного документа суворої звітності з подальшим його зберіганням платником.

Корисною в даному аспекті є практика застосування касових апаратів, запроваджена 2011 року в Польщі. З 1 травня суб'єкти багатьох видів діяльності змушені купувати й реєструвати РРО. Проте передбачені й винятки. Зокрема, зберігається максимальний обсяг продажу, за якого підприємець може працювати без РРО – 40 тис. злотих (112 тис. грн.) на рік. Та новостворені СПД мусять встановлювати касовий апарат при досягненні вже половини цієї суми. Проте є певні види діяльності, які зобов'язані встановлювати РРО незалежно від розміру доходів. Крім того, не мусять встановлювати РРО підприємці, що надають послуги виключно СПД – юридичним особам, тобто коли доходи підтверджуються актами чи накладними. Також звільнені від застосування РРО СПД, у структурі доходів яких понад 80 % становлять надходження від видів діяльності, що не вимагають застосування РРО. Інформацію про доходи суб'єктів податкової карти, які не ведуть бухгалтерського обліку, можна

отримати з копій рахунків або накладних, які СПД зобов'язані виписувати на вимогу клієнта та потім зберігати протягом п'яти податкових років, починаючи з наступного року за роком операції [148].

Такий вимушений крок розглядаємо як необхідність, оскільки рівень тіньової економіки стає небезпечним для української економіки. Тому контроль за обігом наявних коштів поза банківськими операціями – пріоритетне завдання для держави.

Резюмуючи, зазначимо, що запропоновані вище вектори реформування спеціальних режимів оподаткування вказують на шляхи виправлення головних концептуальних недоліків, які їй притаманні сьогодні, що дозволить зробити умови спрощеного оподаткування для малого бізнесу більш справедливими та рівними для різних категорій платників.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження напрямів розбудови та вдосконалення спеціальних режимів оподаткування дає змогу сформулювати такі висновки:

1. Дослідження норм законодавства ЄС засвідчують, що державна підтримка у вигляді податкових заходів в інтересах суб'єктів господарювання вважається сумісною з правилами ЄС, якщо вона спрямована на підтримку економічного розвитку. Пільгове оподаткування може встановлюватись на основі регіональних критеріїв, якщо такі заходи спрямовуються на усунення вагомих проблем розвитку регіону, а також для науково-технологічних економічних зон, створення яких передбачено європейським законодавством і не суперечить нормативним актам ЄС, з метою стимулювання винаходів, наукових досліджень та технологічного розвитку.

2. Аналіз впливу політики податкового стимулювання на інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів господарювання з використанням моделі Кінга-Фуллертон засвідчив, що прибутковість інвестиційних проектів змінюється залежно від умов оподаткування підприємств та доходів фізичних

осіб, а також амортизаційної політики. На підставі розрахунку граничного податкового навантаження на інвестиції в матеріальні активи та НДДКР доведено, що сучасна податкова політика не має стимулюючого впливу на суб'єктів господарювання через відсутність відповідних елементів, що активізують інвестиційно-інноваційну діяльність.

3. Моніторинг зарубіжного досвіду використання спеціальних режимів оподаткування довів, що спеціальні територіальні формування різних видів широко використовуються у світі з метою досягнення економічного розвитку та суспільного добробуту. В сучасних умовах віддається перевага спеціальним формуванням інноваційної спрямованості (науковим, технологічним, промисловим, інноваційним паркам). Обґрунтовано доцільність впровадження заходів податкового стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності з огляду на важливість інноваційного розвитку. Доведено, що для країни з трансформаційною економікою, враховуючи відсутність джерел фінансування, значну роль у стимулюванні інвестиційно-інноваційного розвитку відіграють спеціальні режими оподаткування.

4. З огляду на сучасні тенденції податкової політики у світі, запропоновано розвивати практику стимулювання формувань інноваційної спрямованості шляхом удосконалення спеціальних режимів оподаткування технопарків. У результаті економіко-математичного моделювання доведено, що ефективний вплив на привабливість інвестиційних проектів технопарків матиме впровадження інноваційного податкового кредиту. В комплексі з пільговим митним режимом такі заходи сприятимуть розвитку інноваційної діяльності.

5. З урахуванням нововведень у функціонуванні спеціальних режимів для малого підприємництва, що відбулися 2012 р., обґрунтовано, що внаслідок реформування усунуто більшість проблем організаційно-правового характеру, проте проблеми, які зумовлені наявними фундаментальними недоліками спрощеної системи оподаткування, залишилися невирішеними.

6. Значною проблемою єдиного податку є невідповідність принципу платоспроможності при визначенні податкових зобов'язань. Проблема криється в

тому, що за основу побудови та диференціації умов спрощеної системи оподаткування береться теоретично можливий (дозволений) дохід, а не його реальне значення. Тому виникає ситуація, коли юридично розширюються критерії граничної максимальної річної норми доходу та здійснюється диференціація суб'єктів господарювання за групами з відповідно підвищеними ставками податку, проте фактично це не означає реального збільшення доходів для конкретних платників. З огляду на це, доведено необхідність оновленого підходу до оподаткування суб'єктів малого бізнесу шляхом оподаткування на основі патенту, що дозволить врахувати реальні показники діяльності суб'єктів господарювання.

7. За допомогою імітаційного моделювання на основі статистичних даних було встановлено, що існують значні відмінності показника рентабельності господарських операцій серед суб'єктів підприємництва, що сплачують єдиний податок, за видами економічної діяльності. Зокрема, спрощені режими оподаткування вигідніші для суб'єктів господарювання з низькою часткою матеріальних витрат, для галузей будівництва та промисловості доцільніше здійснювати діяльність на загальній системі оподаткування, а суб'єктам господарювання у сфері торгівлі взагалі не підходить альтернативна система оподаткування. Виходячи з цього, доведено несправедливість та алокаційність спеціального режиму. Внесено пропозиції щодо зміни об'єкту оподаткування на реальний грошовий потік замість оподаткування виручки від реалізації.

9. Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [162 – 164; 168; 175; 181; 187].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційного дослідження є теоретичні узагальнення та нові вирішення науково-практичних проблем, що виявляються в обґрунтуванні концептуальних засад для ефективного використання стимулюючих властивостей спеціальних режимів оподаткування та розробці на цій основі комплексу пов'язаних практичних заходів з удосконалення прагматизму їх функціонування в Україні. Загальні висновки, одержані в результаті дослідження, такі.

1. Дослідження наукових основ оподаткування дало змогу встановити, що функціонування спеціальних режимів оподаткування зумовлено необхідністю державного регулювання економіки. З'ясовано та доведено, що стимулюючий чи стримувальний характер спеціальних режимів оподаткування формується під впливом політики податкового регулювання, що є явищем суб'єктивним та базується на об'єктивно притаманній податкам розподільчо-регулюючій функції. Комплексне вивчення обраної проблематики дозволило зробити висновок, що в українській економічній літературі не розроблено єдиного підходу до визначення поняття «спеціальний режим оподаткування». В результаті проведеного контент-аналізу наукової літератури щодо характеристики поняття «спеціальний режим оподаткування» та пов'язаних із ним термінів і подальшого концептуально-логічного аналізу визначено поняття «спеціальний режим оподаткування» та диференційовано його від поняття «спеціальний податковий режим».

2. Зважаючи на різноманітність форм спеціальних режимів оподаткування та з метою конкретизації і всебічного вивчення даного поняття здійснено класифікацію спеціальних режимів оподаткування. Проведено емпіричну типологізацію українських спеціальних режимів оподаткування, що не порушує цілісності поняття «спеціальний режим оподаткування» та, разом з тим, дозволяє дослідити ефективність їх функціонування за окремими типами (територіальним і функціональним). Із метою підвищення ефективності спеціальних режимів оподаткування, обґрунтовано наукові принципи їх

функціонування, що дозволяє закласти теоретичне підґрунтя для наступних досліджень у напрямку модернізації та зростання їх стимулюючого потенціалу.

3. Вивчення дивергенції ідей та теорій єдиного податку дозволило зробити висновок про неможливість реалізації їх на практиці внаслідок наявних об'єктивних недоліків. Проте у модифікованому вигляді та при чітко встановлених обмеженнях цілком можливо їх використати при конструюванні спеціальних режимів оподаткування для малого бізнесу. Доведено, що використання спеціальних режимів оподаткування для суб'єктів малого підприємництва є необхідним з огляду на потреби коригування трансакційних витрат, зниження бар'єрів входження на ринок для новостворених суб'єктів та запобігання поширеному в даному секторі ухиленню від оподаткування.

4. У процесі комплексного аналізу ефективності механізму функціонування спеціальних режимів оподаткування територіального типу встановлено, що основні причини низької ефективності спеціальних територіальних формувань полягають у недотриманні концептуальних вимог, що відображаються в розташуванні СЕЗ у депресивних регіонах із низьким ресурсним потенціалом без належного розвитку інфраструктури, недостатньому рівні фінансової підтримки з боку держави, відсутності системного підходу при формулюванні мети, завдань, класифікації зон та критеріїв їхньої ефективності, а також у недосконалостях нормативно-правової бази. Також доведено, що особливу роль серед преференцій для суб'єктів інвестиційної діяльності в С(В)ЕЗ та на ТПР відігравав пільговий режим оподаткування. Обґрунтовано важливість застосування комплексного підходу до оцінки результатів функціонування спеціальних режимів оподаткування територіального типу з одночасним врахуванням як фіскальної складової, так і соціально-економічних ефектів з огляду на їх стимулюючий характер.

5. Досліджено, що поряд із загостренням проблеми недостатнього фінансування технопарків відміна пільгових умов оподаткування гальмує та ускладнює процеси інноваційного розвитку. Визначено, що пільгові умови спеціального режиму оподаткування мають тісний детермінаційний зв'язок із

результатами діяльності технопарків, зокрема через відміну більшості пільг у 2005 році спостерігається значне скорочення обсягів залучених інвестицій та кількості затверджених інвестиційних проектів. У результаті дослідження показників взаємної кореляційної залежності, здійсненого за допомогою економіко-математичного моделювання, доведено, що пільгове оподаткування імпорту високотехнологічного обладнання та устаткування, аналоги яких не виробляються в Україні, позитивно впливає на активізацію інноваційної зовнішньоекономічної діяльності технопарків із часовим лагом.

6. У результаті дослідження прагматизму функціонування спеціальних режимів оподаткування функціонального типу з'ясовано зниження їхньої ефективності, що зумовлено сукупністю недоліків фундаментального характеру та організаційно-правових проблем, які супроводжують справляння єдиного податку. Встановлено, що, комплексно усунувши проблеми, пов'язані з організацією функціонування єдиного податку в українських реаліях, можна позбавитись більшості вад даного режиму оподаткування, проте недоліки, що впливають з уніфікації бази оподаткування, таки залишаться.

Доведено неефективність механізму спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських виробників у вигляді ФСП, оскільки існує важливий концептуальний недолік, який полягає у невідповідності принципу рівності в оподаткуванні в розрізі галузей рослинництва та тваринництва, що спричиняє нерівномірний розподіл податкового навантаження на платників. Обґрунтовано, що в перспективі необхідно переходити до інтегрованого оподаткування доходів сільськогосподарських виробників поряд із оподаткуванням землі, що дозволить створити для всіх сільськогосподарських виробників рівні умови та стимулювати ефективне використання земельних ресурсів.

7. За допомогою економіко-математичного моделювання на основі моделі Кінга-Фуллертонна встановлено вплив податкової та амортизаційної політики на інвестиційні рішення інвесторів з огляду на зміну прибутковості інвестиційного проекту. На підставі розрахунку граничного податкового навантаження на

інвестиції в матеріальні активи та НДДКР доведено, що сучасна податкова політика, впроваджена в процесі податкових реформ, не має стимулюючого впливу на суб'єктів господарювання через відсутність відповідних елементів, що активізують інвестиційно-інноваційну діяльність. Оцінка норм законодавства ЄС засвідчила, що державна підтримка у вигляді податкових заходів не суперечить нормативним актам ЄС, якщо метою впровадження є передусім стимулювання науково-технологічного розвитку. У результаті моніторингу зарубіжного досвіду використання спеціальних режимів оподаткування доведено, що в сучасних умовах віддається перевага спеціальним формуванням інноваційної спрямованості, та обґрунтовано доцільність впровадження заходів податкового стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності в Україні. З огляду на наявні проблеми та важливість інноваційного розвитку економіки обґрунтовано важливість підтримки діяльності технопарків шляхом удосконалення спеціальних режимів оподаткування. В результаті економіко-математичного моделювання доведено, що ефективний вплив на привабливість інвестиційних проектів технопарків матиме впровадження інноваційного податкового кредиту. В комплексі з пільговим митним режимом такі заходи сприятимуть розвитку інноваційної діяльності.

8. З урахуванням впроваджених нововведень, обґрунтовано, що подальші реформування спеціальних режимів оподаткування малого підприємництва повинні здійснюватись у напрямку створення рівних можливостей для суб'єктів підприємницької діяльності, уникаючи надмірного зниження податкового навантаження порівняно із загальною системою оподаткування, що запобігатиме штучному подрібненню великого бізнесу. Доведено необхідність запровадження патентного оподаткування осіб, зайнятих професійною діяльністю, а також суб'єктів підприємництва з малими обсягами діяльності, що дозволить врахувати реальні показники доходів. За допомогою імітаційного моделювання на основі статистичних даних було встановлено, що існують значні відмінності показника рентабельності господарських операцій серед

суб'єктів підприємництва, що сплачують єдиний податок, за видами економічної діяльності. Тому внесено пропозиції щодо зміни об'єкту оподаткування на реальний грошовий потік замість оподаткування виручки від реалізації, що запобігатиме несправедливості та алокаційності спеціального режиму.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз застосування суб'єктами малого підприємництва спеціальних режимів оподаткування станом на 1.01.2006 р. [Електронний ресурс] : [офіційна версія] // Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва : Веб-сайт. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=2858E727D55614C583A6741D74279E10?art_id=46345&cat_id=37571.
2. Аналіз застосування суб'єктами малого підприємництва спеціальних режимів оподаткування за 2010 р. [Електронний ресурс] : [офіційна версія] // Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва : Веб-сайт. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=217107&cat_id=217106.
3. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ ст. : (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Л. : Каменярь, 2000. – 303 с.
4. Арзуманов Р. М. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності / Р. М. Арзуманов, О. М. Климахіна // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 89–93.
5. Аушев М. А. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соиск. науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / М. А. Аушев. – М. : ФГОУ ВПО «Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2008. – 21 с.
6. Бажал Ю. М. Інноваційна теорія економічного розвитку: М. Туган-Барановський, Й. Шумпетер і проблеми перехідної економіки України [Електронний ресурс] // Наукові записки НаУКМА. – 2000. – Т. 18. – С. 3–7. – (Серія: Економічні науки). – Режим доступу: http://www.library.ukma.kiev.ua/e-lib/NZ/NZV18_2000_economy/01_bazhal_ym.pdf.

7. Барулин С. В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы / С. В. Барулин, Г. В. Жирова // Финансы. – 2003. – № 10. – С. 32–34.
8. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг; пер. с англ. О. В. Буклемешев и др. – 4-е изд. – М. : Дело ЛТД, 1994. – 687 с.
9. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М. : Институт новой экономики, 2007. – 1472 с.
10. Бондар М. Середньовічні зони [Електронний ресурс] / М. Бондар, В. Дарпінця // Контракты. – 2006. – № 38. – Режим доступу: <http://archive.kontrakty.ua/gc/2006/38/1-srednevekovye-zony.html?lang=ua>.
11. Боровик П. М. Спеціальні податкові режими як інструменти державного регулювання діяльності агроформувань / П. М. Боровик, С. М. Подзігун // Інноваційна економіка. – 2010. – № 17. – С. 224–231.
12. Браславець О. Ю. Спеціальні податкові режими як метод забезпечення фінансових інтересів малого підприємництва / О. Ю. Браславець // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 3. – С. 20–28.
13. Бубенець Г. А. Аспекти удосконалення спрощеного оподаткування підприємств торгівлі / Г. А. Бубенець // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2004. – Випуск 188, Т. 3. – С. 17–22.
14. Валевич Ю. Налогообложение малого бизнеса: международный опыт и ситуация в Беларуси / Ю. Валевич // ЭКОВЕСТ. – 2004. – Вып. 4, № 1. – С. 105–129.
15. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з додатками, доповненнями та CD) / Уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с.
16. Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні [Електронний ресурс] / [О. Плотніков] // Верховна рада України. – Електрон. текстові дані (1 файл). –

- Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Режим доступу: <http://www.w1.c1.rada.gov.ua/pls/.../webproc34?id>.
17. Вишневецький В. П. До питання про ідею єдиного податку / В. П. Вишневецький // Фінанси України. – 2000 – № 7. – С. 11–17.
 18. Волошин О. И. Оффшорам стало трудно [Електронний ресурс] / О. Волошин // Компаньйон. – 2005 г. – Режим доступу: <http://www.companion.ua/Articles/Content/?Id=1280&Callback=72>.
 19. Габрук О. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: економічна мотивація її застосування на підприємстві / О. Габрук // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – № 11. – С. 29–32.
 20. Гальчинський А. С. Стратегія економічного та соціального розвитку України на 2004–2015 роки «Шляхом європейської інтеграції» / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць та ін. // Національний інститут стратегічних досліджень. Інститут економічного прогнозування НАН України. Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України. – Київ : ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с.
 21. Гейссман А. Ф. О сущности основного физиократического учения и о значении его в истории политической экономии / А. Ф. Гейссман. – К. : Тип. Гликсберга, 1849. – 85 с.
 22. Гендлер Г. Податковий механізм стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності / Г. Гендлер // ВПСУ. – 2006. – № 32. – С. 25–29.
 23. Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій / Г. Гендлер // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 27. – С. 43–48.
 24. Гендлер Г. Технологические парки Украины – достижения и проблемы [Електронний ресурс] / Г. Гендлер, А. А. Мазур, Н. В. Осадчая. – Режим доступу: http://iee.org.ua/files/alushta/86-mazur-techn_parki.pdf.
 25. Грін О. В. Ефективність спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб – підприємців / О. В. Грін // Збірник наукових праць. Наукові записки.

- Серія «Економіка». Випуск 9. Ч.1. – Острог : В-во Нац. університету «Острозька академія», 2007. – С. 53–61.
26. Гурняк І. Дослідження інститутів СЕЗ та ТПР в Україні на основі регресійного аналізу / І. Гурняк // Спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку України (Економічні Есе). – Київ : Інститут реформ. – Випуск № 19. – 2005. – С. 71–81.
27. Дані річних звітів про виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс] : [офіційна версія] // Державна Казначейська служба України : Веб-сайт. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
28. Дацишин М. Вплив спеціальних режимів інвестиційної діяльності на соціально-економічний розвиток міст Донбасу / М. Дацишин, О. Мегада // Спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку України (Економічні Есе). – Київ : Інститут реформ. – Випуск № 19. – 2005. – С. 31–43.
29. Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 року № 13-92 (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/13-92>.
30. Декрет КМУ «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 № 56-93 (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-93>.
31. Денисенко М. П. Особливості розвитку технологічних парків України / Денисенко М. П., Білан Д. І., Шпильова Т. І., Шпильовий В. Д. // Коммунальное хозяйство городов: Научно-технический сборник. – К. : Техніка, 2006. – Вып. 69. – С. 41–52. – (сер. Технические науки и архитектура).
32. Денисенко М. П. Теоретичні засади інноваційного розвитку економіки України / М. П. Денисенко, А. П. Гречан // Інвестиційно-інноваційна стратегія розвитку національної економіки. – К. : Об'єд. ін-т економіки НАН України. – 2004. – С.105–119.

33. Денисенко М. П. Проблеми формування національної інноваційної системи України / М. П. Денисенко, Т. Є. Воронкова, С. В. Ладика // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 4(82). – С. 73–81.
34. Державна податкова служба України, [Кількість платників та надходження єдиного і фіксованого податків] [Електронний ресурс] : відповідь від 8.12.2011 р. за № 2378/С/18-3115 на запит від фіз. особи / С.І. Лекарь ; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Portable Document Format (PDF). – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
35. Державна податкова служба України, [Показники діяльності С(В)ЕЗ та ТПР] [Електронний ресурс] : відповідь від 13. 02. 2012 р. за № 5313/С/20-4314 на запит від фіз. особи / О. В. Клименко ; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2012. – Системні вимоги: Tagged Image File Format. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
36. Державна податкова служба України, [Узагальнююча інформація про спрощену систему оподаткування] [Електронний ресурс] : відповідь від 6.05.2012 р. за № 3056/С/18-8514 на запит від фіз. особи / В.О. Клименко ; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2012. – Системні вимоги: Portable Document Format (PDF). – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
37. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети : монографія / за ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2007. – 820 с.
38. Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України [Показники діяльності технологічних парків у 2010 році] [Електронний ресурс] : відповідь від 15.02.2012 р. на запит від фіз. особи ; Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2012. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.

39. Десятнюк О. М. Альтернативні системи оподаткування: взаємодія стимулів та фіску / О. М. Десятнюк, Н. М. Ведашенко // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2005. – № 8. – С. 78–84. – (Серія: Економічні науки).
40. Діброва А. Державна підтримка аграрного сектору економіки за допомогою спеціальних режимів та механізмів оподаткування / А. Діброва // Економіст. – 2007. – № 7. – С. 32–35.
41. Діяльність державної податкової служби України за 2001 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2002 р.
42. Діяльність державної податкової служби України за 2002 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2003 р.
43. Діяльність державної податкової служби України за 2003 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2004 р.
44. Діяльність державної податкової служби України за 2004 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2005 р.
45. Діяльність державної податкової служби України за 2005 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2006 р.
46. Діяльність державної податкової служби України за 2006 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2007 р.
47. Діяльність державної податкової служби України за 2007 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2008 р.
48. Діяльність державної податкової служби України за 2008 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2009 р.

49. Діяльність державної податкової служби України за 2009 рік. Розділ II статистичного бюлетеня «Інформаційно-довідковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України». – К., 2010 р.
50. Договір «Про заснування Європейської Спільноти» № 994/017 від 25.03.1957 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=994_017.
51. Дьюар С. Свободные экономические зоны – возможность и ограничения / С. Дьюар // Деловой партнер. – 1999. – № 7. – С. 31–35.
52. Дьякон Ю. Оподаткування приватних підприємців / Ю. Дьякон // Економіст. – 2002. – № 5. – С. 40–43.
53. Егоров И. Ю. Комплексный подход к определению уровня инновационной активности украинских предприятий / И. Ю. Егоров, М. В. Пугачева // Проблемы науки. – 2008. – № 11. – С. 2–10.
54. Жданова В. Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция : автореф. диссер. канд. юрид. наук : 12.00.14 / В. Ю. Жданова. – М., 2007. – 24 с.
55. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
56. Закон України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» № 2673-XII від 13.10.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2673-12>.
57. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>.
58. Закон України «Про зайнятість населення» № 803-XII від 01.03.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=803-12>.

59. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» № 400/97-ВР 26 червня 1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=400%2F97-%E2%F0>.
60. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на території міста Шостки Сумської області» №1251-IV від 18.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1251-15>.
61. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області» № 970-XIV від 15.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/970-14>.
62. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Житомирській області» № 1276 від 03.12.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1276-14>.
63. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на території пріоритетного розвитку у Волинській області» № 2354-III від 05.04.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2354-14>.
64. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на території міста Харкова» № 1714-III від 11.05.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
65. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області» № 970 від 15.07.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/970-14>.
66. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Чернігівській області» № 1250-IV від 18.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1250-15>.

67. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку та спеціальну економічну зону «Порт Крим» в Автономній Республіці Крим» № 2189-III від 21.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2189-14>.
68. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної діяльності у Закарпатській області» №357-XIV від 24.12.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/357-14>.
69. Закон України «Про спеціальний режим інвестиційної та інноваційної діяльності технологічних парків» №991-14 від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3333-15>.
70. Закон України «Про спеціальні економічні зони та спеціальний режим інвестиційної діяльності в Донецькій області» № 356 від 24.12.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/356-14>.
71. Закон України «Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-франко» на території Одеського морського торговельного порту» № 1607-III від 22.03.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2322-14>.
72. Закон України «Про спеціальну економічну зону «Закарпаття»» № 2322-III від 22.03.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2322-14>.
73. Закон України «Про спеціальну економічну зону «Миколаїв»» № 1909-III від 13.07.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1909-14>.
74. Закон України «Про спеціальну економічну зону «Рені»» № 1605-III від 23.03.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1605-14>.

75. Закон України «Про спеціальну економічну зону «Славутич»» № 721-XIV від 03.06.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/721-14>.
76. Закон України «Про спеціальну економічну зону «Яворів»» № 402 від 15.01.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/402-14>.
77. Закон України «Про спеціальну економічну зону туристсько-рекреаційного типу «Курортополіс Трускавець»» № 514 від 18.03.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-14>.
78. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320-XIV від 17.12.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.
79. Засухин А. Т. Доходы и налоги / А. Т. Засухин. – М. : ОАО «НПО «Издательство «Экономика», 1999. – 246 с.
80. Заяц Н. Е. Теория налогов : учеб. пособие для студентов / Н. Е. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – 220 с.
81. Иловайский С. И. Учебник финансового права [Електронний ресурс] / С. И. Иловайский. – Одесса, 1904. – 375 с. – Режим доступу: <http://www.pravoznavec.com.ua/books/34/2075/40/>.
82. Иванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Иванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.
83. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія / Ю. Б. Иванов – Х. : ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
84. Иванов Ю. Б. Малий бізнес: управління податками : монографія / Ю. Б. Иванов, К. В. Петросянц. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 352 с.
85. Иванов Ю. Б. Податкова система : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

86. Іващук О. Т. Методи економетричного аналізу даних у системі STADIA : Навчальний посібник / О. Т. Іващук, О. П. Кулаїчев. – Тернопіль : ТАНГ, 2001. – 151 с.
87. Інвестиційний рейтинг міст та регіонів України / Рейтингова агенція НАЦ «Інститут реформ». – К., 2005. – 66 с.
88. Індекс споживчих цін: сприйняття та реальність : посібник для користувачів [Електронний ресурс]. – Київ : Державний комітет статистики України, 2006. – С.47–48. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ct/isc/posibnyk.pdf>.
89. Інноваційна стратегія економічних реформ / А. Гальчинський, В. Геєць, А. Кінах, В. Семиноженко. – К. : Знання, 2002. – 324 с.
90. Карзанова И. В. Воздействие налогового режима на инвестиции в реальный сектор российской экономики: предельные эффективные налоговые ставки на инвестиции в материальные активы, человеческий капитал и НИОКР / И. В. Карзанова. – Москва : EERC, 2005. – 56 с.
91. Квасовський О. Р. Концепція реформування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / О. Р. Квасовський // Наук. пр. НДФІ/Н. – д. фін. ін.-т. – 2005. – Вип. 3(32). – С. 139–151.
92. Колосова Е. Н. Совершенствование специальных налоговых режимов (на примере розничной торговли) : автореферат диссер. к. э. н. : 08.00.10 / Е. Н. Колосова. – Иваново : 2005. – 18 с.
93. Кондратьев Н. Д. Избранные сочинения / Н. Д. Кондратьев. – М. : Экономика, 1993. – 543 с.
94. Коновалов В. Н. Экономика и политика [Електронний ресурс] / В. Н. Коновалов. – Ростов н/Д. : Изд-во Рост. ун-та, 1995. – 208 с. – Режим доступу: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Polit/Konov/index.php.
95. Кононенко Ю. С. Украину ожидает экономический взлет, если... / Ю. С. Кононенко. – К. : Европ. ун-т финансов, менеджмента и бизнеса, 1999. – 66 с.

96. Коссе Д. Д. Особливості правового режиму оподаткування суб'єктів спеціальних економічних зон в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Коссе Дмитро Дмитрович; Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 2005. – 18 с.
97. Коссе Д. Д. СЕЗ «Миколаїв»: проблеми оподаткування [Електронний ресурс] / Д. Д. Коссе // Юридичний журнал. – 2003. – № 9. – Режим доступу: <http://justinian.com.ua/article.php?id=803>.
98. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз; [науч. ред. рус. перевода Р. И. Капелюшников]. – М. : Дело ЛТД ; Catallaxu, 1993. – 192 с.
99. Кравченко В. І. Проблеми оподаткування малого бізнесу в умовах інтеграції економіки України у світове співтовариство [Електронний ресурс] / В. І. Кравченко, В. О. Орлова // Матеріали Інтернет-конференції «Простір і час сучасної науки» (25-27 квітня 2007 р.). – 2007. – (Рубрика «Економіка»). – Режим доступу: <http://intkonf.org/kravchenko-v-i-orlova-v-o-k-e-n-problemi-opodatkovannya-malogo-biznesu-v-umovah-integratsiyi-ekonomiki-ukrayini-u-svitove-spivtovaristvo/>.
100. Крисоватий А. І. Теоретичні домінанти і практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 375 с.
101. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Пг. : Книгоиздательство «Наука и школа», 1919. – 215 с.
102. Куніцин С. В. Науково-методичні основи управління проектами вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.10.01 / С. В. Куніцин; Н.-д. екон. ін-т М-ва економіки та з питань європ. інтегр. України. – К., 2003. – 18 с.
103. Купченко І. Спеціальні податкові режими в проекті Податкового кодексу України / І. Купченко // Банківська справа. – 2004. – № 4. – С. 17–21.
104. Латипова Д. В. Сущность и классификация налоговых льгот / Д. В. Латипова // Дайджест – финансы. – 2004. – № 10. – С. 16–24.

105. Лебеда Т. Оценка бюджетной эффективности функционирования свободных экономических зон и территорий приоритетного развития в Украине [Электронный ресурс] / Т. Лебеда, П. Пахолко // Теория и практика управления. – 2004. – № 10. – Режим доступа: www.ises.com.ua/17.doc.
106. Лист до Віце прем'єр-міністра України з питань економіки С. Тігіпка з розрахунками щодо податкового навантаження на юридичних осіб – платників єдиного податку та юридичних осіб – платників податку на прибуток по тим податкам, які включені до єдиного податку [Електронний ресурс] // Рада підприємців при КМУ. – Режим доступу: http://old.radakmu.org.ua/uk/sproshene_opodatkuvannya/3147.html.
107. Литвиненко В. Проблеми стимулювання інноваційності в Україні [Електронний ресурс] / В. Литвиненко // Україна в глобалізованому світі : Зб. наук. праць / НАН України. Ін-т світової економіки і міжнародних відносин : Нац. б-ка ім. В. І. Вернадського. – К., 2007. – 176 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/books/2007/07ugs.pdf>.
108. Литвиненко Я. В. Напрямки удосконалення системи оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні / Я. В. Литвиненко, Т. Є. Литвиненко // Наукові записки. – Острог, 2004. – Випуск 6. – (Серія «Економіка»). – С. 74–82.
109. Луніна І. О. Державні фінанси України в перехідний період / І. А. Луніна. – Харків : Форт, 2000. – 296 с.
110. Ляшенко В. І. Шляхи вдосконалення нормативного забезпечення формування сприятливих режимів розвитку малого бізнесу в Україні / В. І. Ляшенко // Вісник академії економічних наук України. – 2003. – № 2. – С. 76–78.
111. Львов Д. С. Перспективы долгосрочного социально-экономического развития России [Электронный ресурс] / Д. С. Львов // Вестник Российской академии наук. – 2005. – № 8. – Т. 73. – С. 675-697. – Режим доступу: <http://www.vivovoco.rsl.ru/VV/JORNAL/VRAN/ECONOM/ECONOM.HTM>.

112. Мазур А. А. Технопарк інститута електросварки ім. Е. О. Патона НАНУ: результати та перспективи / А. А. Мазур // Наука і інновації. – 2008. – № 1. – С. 74–80.
113. Мазур А. О. Технологічні парки України: стан та проблеми [Електронний ресурс] / А.О. Мазур // Державне агентство України з інвестицій та розвитку. – Режим доступу: http://in.ukrproject.gov.ua/files/content/mazur_techpark1131.pdf.
114. Майбуров И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : монография / [под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
115. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.
116. Макогон Ю. В. Регіональні економічні зв'язки і вільні економічні зони : підруч. / Ю. В. Макогон, В. І. Ляшенко В. О. Кравченко. – Донецьк : ДонНУ, 2005. – 514 с.
117. Макогон Ю. В. Нові форми організації територій з особливим податковим режимом (СЕЗ і ТПР) : аналітична записка [Електронний ресурс] / Ю. В. Макогон // Національний інститут стратегічних досліджень при Президентіві України. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/271/>.
118. Мараховська Т. М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01 / Т. М. Мараховська; Харківський нац. ун-т ім. В.Н. Каразіна. – Х., 2001. – 17 с.
119. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
120. Механізми переходу економіки України на інноваційну модель розвитку : моногр. / О. І. Амоша, С. М. Кацура, Т. В. Щетілова, В. Г. Бурим, В. П. Вишневецький; НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2002. – 108 с.

121. Митний кодекс України № 92-IV від 11 липня 2002 р.: за станом на 1 груд. 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/92-15>.
122. Митчелл Д. Конкуренция налоговых законодательств и налоговой реформы: налоговая политика должна способствовать экономическому росту / Д. Митчелл // Матеріали IV щорічної міжнародної конференції «Україна та свобода підприємництва» (Київ, 17 травня 2007 р.). – Київ, 2007 – 60 с.
123. Міжнародна Угода «Про субсидії та компенсаційні заходи» № 981-015 від 15.04.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>.
124. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПП станом на 1.01.2012 р.] : [Електронний ресурс] : відповідь від 20.05.2012 за № 4602-08/43853 – 16. На запит від фіз. особи / В.П. Павленко; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2012. – Системні вимоги: – Portable Document Format (PDF). – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
125. Міністерство освіти та науки, молоді та спорту України [Аналіз діяльності технологічних парків України за 2009 рік] : [Електронний ресурс] / Ю. Сіренко ; Міністерство освіти та науки, молоді та спорту України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Режим доступу: http://www.mon.gov.ua/ua/images/.../analiz_2009.doc.
126. Мусієнко П. В. Технопарк як організаційна форма розвитку інноваційного потенціалу в Україні / П. В. Мусієнко, А. Г. Бражнікова // Держава та регіони. – 2007. – № 3. – (сер. Економіка та підприємництво). – С.154–160.
127. Налоговый кодекс Российской Федерации № 115-ФЗ от 31 июля 1998 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/>.
128. Наука та інноваційна діяльність (1990–2011 рр.) [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

129. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Франческо Нитти; [пер. с итал. И. Шрейдера]. – М., 1904. – 624 с.
130. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений [Электронный ресурс] / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова; [Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова]. – 4-е изд., доп. – М. : Азбуковник, 1997. – 944 с. – Режим доступа: <http://slovari.ru/search.aspx?s=0&p=3068>.
131. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М. : Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 364 с.
132. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР станом на 01.01.2005 р. // Спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку України (Економічні Есе) / [під ред. М. Дацишина]. – Київ : Інститут реформ. – Випуск № 19. – 2005. – С. 142–143.
133. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР станом на 1.06.2008 року. Дані Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/file/link/119631/file/mon010608.xls>.
134. Операційні витрати з реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності [Електронний ресурс державного комітету статистики України]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
135. Опря Є. А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Є. А. Опря. – К., 2008. – 20 с.
136. Основні пільги, що надаються інвесторам на територіях із спеціальним режимом інвестиційної діяльності; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=36996&cat_id=36709.
137. Основні пільги, що надаються інвесторам на територіях спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ); Міністерство економічного розвитку і

- торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=36999&cat_id=36709.
138. Основы налогового права : учебное пособие / [Г. В. Бех, О. А. Дмитрик, Д. А. Кобыльник и др.]; под ред. Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 384 с.
139. Пенсійний фонд України [Надходження страхових внесків від платників фіксованого сільськогосподарського податку] : [Електронний ресурс] : відповідь від 3. 11. 2011 р. за № 23774/03-40 на запит від фіз. особи / В.В. Литвиненко ; Пенсійний Фонд України, Департамент надходження доходів. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.
140. Петрина М. Ю. Методика оцінки інноваційного потенціалу технопаркової структури / М. Ю. Петрина // Регіональна економіка. – 2006. – № 3. – С.119–129.
141. Петросянц К. В. Управління податковими платежами малого підприємництва : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04 / К. В. Петросянц; Харківський нац. екон. ун-т. – Харків, 2007. – 20 с.
142. Пила В. І. Спеціальні (вільні) економічні зони: теорія та практика : навчальний посібник / В. І. Пила, О. С. Чмир. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 328 с.
143. Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції [Електронний ресурс] / [за ред. Я. А. Жаліла] // Збірник наук. статей. – К. : Альтерпрес, 2003. – (Сер. «Безпека економічних трансформацій». Вип. 22). – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/Table/Jalilo22/001.htm#a1>.
144. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
145. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : Навч. посібник / [Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров, Г. О. Агарков та ін.; під ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

146. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: за станом на 15 груд. 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
147. Показники застосування суб'єктами малого підприємництва спеціальних режимів оподаткування; Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=217107&cat_id=217106.
148. Поритко А. Польський варіант. Чому спрощена система в Європі стимулює малий бізнес / А. Поритко // Контракти. – 2011. – № 17-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.kontrakty.ua/gc/2011/17-18/24-polskijj-variant.html?lang=ua>.
149. Постанова ВРУ «Про Рекомендації парламентських слухань на тему: «Національна інноваційна система України: проблеми формування та реалізації»» № 1244-V від 27.06.2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1244-16>.
150. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь / К. О. Ващенко, З. С. Варналій, В. Є. Воротін, В. М. Геєць, О. В. Кужель, Е. М. Лібанова та ін. – К. : Держкомпідприємство, 2008. – 226 с.
151. Пугачевська К. Й. Організація і підвищення ефективності діяльності спеціальних економічних зон (за матеріалами СЕЗ України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.01 / К. Й. Пугачевська; Львівська комерційна академія. – Л., 2002. – 20 с.
152. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие / В. М. Пушкарева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
153. Романюк М. В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М. В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66–71.
154. Сенчуков В. Оптимальна система оподаткування / В. Сенчуков // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 55–60.

155. Сидляр В. К вопросу адекватности льготных налоговых режимов целям создания свободных экономических зон в Украине / В. Сидляр // Управління розвитком : Збірник наукових робіт № 4 (80) / Гол. ред. І.С. Пономаренко. – Х., 2010. – С.178 – 180.
156. Сидляр В. Экономическое обоснование целесообразности территориальных налоговых режимов / В. Сидляр // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей Международной научно-практической конференции. Екатеринбург : УГТУ-УПИ, 2009. – С. 214–218.
157. Синчак В. П. Теоретичні аспекти побудови податкової системи в сільському господарстві / В. П. Синчак // Університетські наукові записки. – 2005. – № 4(16). – С. 341–347.
158. Система оподаткування та податкова політика : навч. посіб. / За заг. ред. В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка. – К. : ЦНЛ, 2006. – 369 с.
159. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
160. Сидляр В. Дивергенція наукових теорій єдиного податку / В. Сидляр // Світ фінансів. – Тернопіль : Ек. думка, 2008. – Вип. 3(16). – С. 16–23.
161. Сидляр В. Застосування спрощених моделей для оподаткування сільськогосподарських виробників: переваги та недоліки [Електронний ресурс] / В. Сидляр // Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми: збірник тез доповідей V Міжнар. науково-практичної конференції, 30 жовтня 2009 р. – Тернопіль, 2009. – С.230–232.
162. Сидляр В. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування для індивідуальних підприємців / В. Сидляр // Перспективи розвитку фінансових систем європейських країн в умовах виходу з кризи : Зб. тез наук. доп. за матеріалами XII Міжнар. студент.-аспірант. конф., м. Львів, 19 листопада 2010 р.: у 2 ч. – Львів: ЛДФА, 2010. – Ч.1. – С.143–146.

163. Сідляр В. Перспективи реалізації спеціальних режимів оподаткування в Україні з урахуванням європейського досвіду / В. Сідляр // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: Збірник тез доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 24-25 лютого 2011 р. – Тернопіль: Ек. думка, 2011. – С. 173–175.
164. Сідляр В. Перспективи розвитку спеціальних економічних зон в контексті підвищення конкурентоспроможності України / В. Сідляр // Конкурентоспроможність та інноваційний розвиток України: проблеми науки та практики: Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції 26 – 27 листопада, 2009. – Х.: ФОП Лібуркіна Л.М.; ВД «ІНЖЕК», 2009. – С.119–122.
165. Сідляр В. Податкова політика України на сучасному етапі: проблеми та вектори вдосконалення / В. Сідляр // Наукові студії: Науковий журнал Тернопільського комерційного інституту. Вип. 5 /За ред. В. Ф. Мартинюка. – Тернопіль, 2009. – С. 36–44.
166. Сідляр В. Податкова система України в процесі адаптації до європейських стандартів / В. Сідляр // Галицький економічний вісник. –2006. – №2(9) – С. 116–120.
167. Сідляр В. Прагматизм функціонування спеціальних режимів оподаткування територіального типу / В. Сідляр // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 16. – С. 66–77.
168. Сідляр В. Пріоритетні напрями вдосконалення податкового стимулювання інноваційної діяльності / В. Сідляр // Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України: монографія / Під ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль: Вектор, 2012. – 356 с.
169. Сідляр В. Преференційний режим оподаткування податком на додану вартість у СЕЗ та ТПР / В. Сідляр // Актуальні проблеми соціально-економічних трансформацій у міжнародному середовищі: матеріали Міжнар.

- наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 23 квітня 2010 р. / ТКІ; ред. В.Ф. Мартинюк та ін. – Тернопіль : ТКІ, 2010. – С.195–197.
170. Сідляр В. Проблеми реалізації спрощених моделей оподаткування для суб'єктів малого бізнесу / В. Сідляр // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : Зб. тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. – Тернопіль : Ек. думка, 2009. – С. 183–185.
171. Сідляр В. Проблемні аспекти функціонування фіксованого сільськогосподарського податку / В. Сідляр // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк : ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2009. – С. 140–142.
172. Сідляр В. Проблемні питання преференційного податкового режиму діяльності технопарків / В. Сідляр // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: Зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2009. – С. 294–297.
173. Сідляр В. Реалії та перспективи пільгових податкових режимів в рамках СЕЗ та ТПР / В. Сідляр // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : збірник тез доповідей VII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 25-26 лютого 2010 р. – Тернопіль : Ек. думка, 2009. – С. 199–200.
174. Сідляр В. Ретроспектива концептуальних підходів щодо ролі податків в економіці у контексті еволюції фінансових вчень / В. Сідляр // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : Науковий збірник. Вип. V / За ред. І. Г. Ткачук. – Т.1. – Івано-Франківськ, 2009. – С. 339–346.
175. Сідляр В. Реформування спеціального режиму оподаткування малого бізнесу: переваги та нереалізовані можливості / В. Сідляр // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та

- тенденції глобалізації: збірник тез доповідей ІХ Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. – Тернопіль : Ек. думка, 2012. – с. 153 – 155.
176. Сідляр В. Спеціальні економічні утворення: цільове спрямування та проблеми розвитку в Україні / В. Сідляр // Формування ринкових відносин в Україні : Збірник наукових праць / наук. ред. І. Г. Манцуров. – К., 2010. – Вип. 7(110). – С. 37–41.
177. Сідляр В. Спрощена система оподаткування як елемент податкового регулювання розвитку суб'єктів господарської діяльності / В. Сідляр // Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України : Зб. тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 листопада). – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2006. – С. 117–120.
178. Сідляр В. Спрощена система оподаткування як інструмент податкової політики в транзитивній економіці / В. Сідляр // Культура народів Причорномор'я. – 2007. – № 102. – С. 244–247.
179. Сідляр В. Стимулюючий вплив спеціальних податкових режимів / В. Сідляр // Фінансово-бюджетна політика в контексті соціально-економічного розвитку регіонів : тези Міжнар. наук.-практ. конференції. (10-20 березня). – Дніпропетровськ, ДДФА, 2009. – Т. І. – С. 164–166.
180. Сідляр В. Стимулюючий вплив спеціальних податкових режимів на інноваційну діяльність технопарків України / В. Сідляр // Формування ринкових відносин в Україні : Збірник наукових праць. Вип. 1(104) / наук. ред. І. Г. Мацуров. – К., 2010. – С. 166–171.
181. Сідляр В. Стратегічні орієнтири застосування спеціальних податкових режимів / В. Сідляр // Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 1-2 лют. 2011 р.) / відп. ред. С. І. Юрій. – Тернопіль, 2011. – С. 169–171.

182. Сідляр В. Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів / В. Сідляр // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12(90). – С. 161–168.
183. Сідляр В. Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2008. – С. 204–208.
184. Сідляр В. Теоретичні аспекти стимулюючого оподаткування / В. Сідляр // Проблеми трансформаційних економік в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 29 квітня 2011 р. / ТКІ; ред. В.Ф. Мартинюк та ін. – Тернопіль : ТКІ, 2011. – С. 70–73.
185. Сідляр В. Фіскальна політика держави в умовах фінансової кризи / В. Сідляр // Актуальні проблеми соціально-економічного розвитку України в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 15 травня 2009 р. / ТКІ; ред. В.Ф. Мартинюк та ін. – Тернопіль : ТКІ, 2009. – С. 129–131.
186. Сідляр В. Фіскальні ефекти застосування спеціальних режимів оподаткування територіального типу / В. Сідляр // Економіка України напередодні входження у європейські та світові структури : матеріали науково-практичної конференції студентів, аспірантів, викладачів Тернопільського комерційного інституту. – Тернопіль : Лідер, 2008. – С. 194–197.
187. Сідляр В. Шляхи реформування окремих аспектів функціонування спрощеної системи оподаткування / В. Сідляр // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи: Матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2010. – С. 456–459.
188. Скрипко Т. О. Інноваційний менеджмент : підручник [Електронний ресурс] / Т. О. Скрипко. – К. : Знання, 2011. – 423 с. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/15840720/menedzhment/innovatsiyniy_menedzhment_-_skripko_to.

189. Сміт А. Добробут нації: дослідження про природу та причини добробуту нації. – К. : PORT-ROYAL, 2001. – 596 с.
190. Собецький А. Бути чи не бути єдинником – обираємо систему оподаткування / А. Собецький // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 49 (1326). – С. 32–35.
191. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 258 с.
192. Соколовська А. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення / А. Соколовська, І. Луніна // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21–30.
193. Спеціальна економічна зона «Азов» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3187697&cat_id=32190.
194. Спеціальна економічна зона «Донецьк» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3187977&cat_id=32190.
195. Спеціальна економічна зона «Закарпаття» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3195430&cat_id=32190.
196. Спеціальна економічна зона «Інтерпорт Ковель» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3188142&cat_id=32190.
197. Спеціальна економічна зона «Курортполіс Трускавець» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3227466&cat_id=32190.

198. Спеціальна економічна зона «Миколаїв» – інформаційна картка [Електронний ресурс] – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3197876&cat_id=32190.
199. Спеціальна економічна зона «Порт Крим» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3226009&cat_id=32190.
200. Спеціальна економічна зона «Порто-Франко» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3225584&cat_id=32190.
201. Спеціальна економічна зона «Рені» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3226560&cat_id=32190.
202. Спеціальна економічна зона «Славутич» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3227095&cat_id=32190.
203. Спеціальна економічна зона «Яворів» – інформаційна картка [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=3195096&cat_id=32190.
204. Столяров В. Ф., Музиченко О. В. Спеціальні податкові режими: міжнародний досвід впровадження механізму спрощення процедури оподаткування [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2010. – № 8. – Режим доступу: <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=287>.

205. Столярчук Г. В. Порівняльний аналіз альтернативних систем оподаткування в Україні і Російській Федерації / Г. В. Столярчук, В. П. Божко // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 49 (1326). – 29 травня. – С. 32–35.
206. Стратегія інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки в умовах глобалізаційних викликів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kno.rada.gov.ua/komosviti/control/uk/publish/article?art_id=47920&cat_id=46017
207. Сучасний словник іншомовних слів: Близько 20 тис. слів і словосполучень / Уклали: О. І. Скопенко, Т. В. Цимбалюк. – К. : Довіра, 2006. – 789 с.
208. Таращенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти / В. А. Таращенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1 (46). – С. 19–26.
209. Технологічні парки України [Електронний ресурс] // Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України. – Режим доступу: <http://www.dkni.gov.ua/2010-09-09-12-22-00/2010-09-09-12-24-35/139-2010-10-07-08-58-30>.
210. Технологічні парки: світовий та український досвід / під ред. Д. В. Табачника. – Київ : ТП ІЕЗ, 2004. – 48 с.
211. Тимошенко О. В. Особливості оподаткування суб'єктів малого бізнесу / О. В. Тимошенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4 (59). – С. 13–17.
212. Туган-Барановский М. И. Избранное. Периодические промышленные кризисы. История английских кризисов. Общая теория кризисов / М. И. Туган-Барановский. – М. : Наука, 1997. – 574 с.
213. Тулуш Л. Д. Податкові важелі та механізми стимулювання інновацій / Л. Д. Тулуш // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 62–70.
214. Туташинський В. І. Технологічні парки України: результати роботи та проблеми діяльності / В. І. Туташинський // Наука та інновації. – 2005. – № 2. – С. 101–108.

215. Тюрго А. Р. Избранные экономические произведения / А. Р. Тюрго; [пер. с фран. редак.-сост., автор вступительной статьи с. 3-26 и примеч. д.э.н. И. С. Бак.]. – М. : Соцэкгиз, 1961. – 198 с.
216. Узагальнений звіт реалізації проектів технологічних парків за 1-й квартал 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mon.gov.ua/index.php/en/diyalnist/nauka/naukova-diyalnist-u-vishchikh-navchalnikh-zakladakh/5973>.
217. Указ Президента України «Про спеціальну економічну зону «Інтерпорт Ковель»» від 22.06.1999 р. № 702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/702/99>.
218. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року № 727/98 (дію припинено) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.
219. Україна у 2008 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку : Монографія / за заг. ред. Ю. Г. Рубана. – К. : НІСД, 2008. – 744 с.
220. Философская энциклопедия: в 5 т. / [гл. ред. Ф. В. Константинов]. – М., 1960–1970. – Т. 5. – 740 с.
221. Худавердієва В. А. Економічний зміст фіксованого сільськогосподарського податку / В. А. Худавердієва // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 32–36.
222. Чмир О. С. До питання відновлення статусу СЕЗ і ТПР / О. С. Чмир. – Економічний простір. – 2010. – № 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_36/Zmist/13PDF.pdf.
223. Чмир О. С. Методологічні основи створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон і територій пріоритетного розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.10.01 / О. С. Чмир; наук.-дослід. екон. ін-т М-ва економіки України. – К., 2001. – 34 с.
224. Шкребела Е. За двумя зайцами...(об опасности попыток найти универсальное решение вопроса налогообложения малого

- предпринимательства) [Электронный ресурс] // Отечественные записки. – 2002. – № 4-5(5). – Режим доступа: <http://www.strana-oz.ru/?numid=5&article=263>.
225. Шкребела Е. Налогообложение малого бизнеса в России. Проблемы и перспективы решения / Е. Шкребела; под ред.: С. Г. Синельникова-Мурылева, И. В. Трунина ; Ин-т экономики переход. периода. – М. : ИЭПП, 2008. – 162 с.
226. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 455 с.
227. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 292 с.
228. Юшко С. В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63–72.
229. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учения о государственных доходах / И. И. Янжул; [А. А. Яблуганов (сост.)]. – М. : Статут, 2002. – 555 с. – (Серия «Золотые страницы финансового права России. Том III).
230. 2011 Europe, Middle East, India and Africa tax policy outlook [Электронный ресурс]. – UK: Ernst&Young, 2011. – 76 p. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2011_EMEIA_Tax_Policy_Outlook/\\$FILE/2011_EMEIA_Tax_Policy_Outlook_24Mar11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2011_EMEIA_Tax_Policy_Outlook/$FILE/2011_EMEIA_Tax_Policy_Outlook_24Mar11.pdf).
231. Antalóczy K. Greenfield investments in Hungary: Are they different from privatization FDI? Transnational Corporations / Antalóczy K., Sass M. – 2001. – Vol. 10. – No. 3. – P. 43.
232. Appel H. The Political Economy of Tax Reform in Central Europe: Do Domestic Policies Still Matter? / Appel H. // Paper for the conference «Tax Policy in EU Candidate Countries». – Riga, 2003. – P. 38.

233. Auerbach A. Taxation and Corporate Investment: The Impact of the 1991 Swedish Tax Reform / Auerbach A., Hasset K. and Sodersten J. – NBER Working Paper. – 1995. – No. 5189. – 45 p.
234. Bird R.M. Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes / Bird R.M., Wallace S. // Prepared for a Conference on The Hard to Tax Sector, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies Stone Mountain. – Georgia, 2003 – 19 p.
235. Chirinko R. «State investment tax incentives: a zero-sum game?» / Robert S. Chirinko & Daniel J. Wilson – Working Paper Series, 2006. – 47 [Federal Reserve Bank of San Francisco]. – 63 p.
236. Commission Communication «Towards a more efficient use of tax incentives in favour of R&D» [Электронный ресурс]. – Brussels – 2006. – 12 p. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0728:FIN:EN:PDF>
237. Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development. Expert Group on Impacts of R&D Tax Incentives. – Brussels. – 2009. – 90 p. // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/tax_expert_group_final_report_2009.pdf.
238. Easson A. Duty-Free Zones and Special Economic Zones in Central and Eastern Europe and the Former Soviet Union / A. Easson // Tax Notes International, 1998. – P. 445.
239. Global Innovation Index Report 2009–2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.globalinnovationindex.org/gii/main/reports/2009-10/FullReport_09-10.pdf.
240. Global Innovation Index Report 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.globalinnovationindex.org/gii/main/fullreport/index.html>.
241. Gordon K. Marginal Effective Tax Rates on Physical, Human and R&D capital [Электронный ресурс] / K. Gordon, H. Tchilinguirian. – OECD Economics

- Department Working Papers, 1998. – No. 190, ECO/WKP (98) 12. – P. 31. –
Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/50/1864973.pdf>.
242. Griffith R. Tax incentives for R&D / Griffith R., D. Sandler, J. van Reenen. –
Fiscal Studies, 1995. – 16 (2). – P. 21–44.
243. Hall R.E. Tax policy and investment behaviour / R.E. Hall, D.W. Jorgenson //
American Economic Review 57, 1967. – No 3, June. – P. 391–414.
244. Hulten C. R. The Measurement of Economic Depreciation
[Электронный ресурс] / C. R. Hulten, F. C. Wykoff // Depreciation, Inflation and
the Taxation of Income from Capital, 1981. – pp. 8–125. – Режим доступа:
<http://econweb.umd.edu/~hulten/webpagefiles/original%20hulten-wykoff%20economic%20depreciation%20study.pdf>.
245. Jorgenson D. W. Capital Theory and Investment Behavior / Jorgenson D. W. //
American Economic Review, Proc., 1963. – P. 247.
246. King M. The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the
United States [Электронный ресурс] / M. King, D. Fullerton, eds. – United
Kingdom, Sweden, and West Germany (Chicago: University of Chicago Press),
1984. – 368 p. – Режим доступа: <http://www.nber.org/books/king84-1>.
247. Lester J. An International Comparison of Marginal Effective Tax Rates on
Investment in R&D by Large Firms / J. Lester, A. Patry, D. Adea. – Working Paper
2007. – 26 p.
248. McKenzie K. The Calculation of Marginal Effective Tax Rates / K. McKenzie,
M. Mansour and A. Brule // Working Paper 97-15 (Secretariat of the Technical
Committee on Business Taxation, Department of Finance, Canada). Economics
Department Working Papers, 1998. – No. 190, ECO/WKP (98) 12. – 20 p.
249. Mintz Jack M. Incentives for public investment under fiscal rules [Электронный
ресурс] / Mintz Jack M. & Smart Michael // Policy Research Working Paper Series
3860. – The World Bank, 2006. – 32 p. – Режим доступа:
<http://elibrary.worldbank.org/content/workingpaper/10.1596/1813-9450-3860>.
250. Nikodemus A. The role of industrial parks within the government's investment
policy [Электронный ресурс] / Nikodemus A. // Ministry of Economy and

- Transport. – Budapest, 2003. – Режим доступа:
www.gm.hu/dokk/main/gkmeng/trade_industry/industrial_estates/indparks031208.html.
251. OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2011 [Электронный ресурс]. – OESD, 2011. – 208 p. – Режим доступа: // <http://www.oecd.org>.
252. Paying Taxes 2011. The Global picture [Электронный ресурс] // The World Bank Doing Business Report. The World Bank and PricewaterhouseCoopers, 2010. – P. 75. – Режим доступа:
<http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/special-reports/paying-taxes-2011.pdf>
253. Shome P., Schutte C. «Cash-Flow Tax» in «Tax Policy Handbook» / ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. – P. 169–176.
254. Solow R. A Contribution to the Theory of Economic Growth / R. A. Solow // The Quarterly Journal of Economics. – 1956. – № 70. – P. 65–94.
255. World Economic and Social Survey [Электронный ресурс]. – UNCTAD, 2006. – Режим доступа:
http://www.un.org/en/development/desa/policy/wess/wess_archive/2006wess.pdf.