

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО І ПРОЦЕС

УДК 346.52:346.2

DOI: <https://doi.org/10.18524/2411-2054.2018.32.149517>

Я. В. Петруненко, канд. юрид. наук, доцент
Національний університет «Одеська юридична академія»
Кафедра господарського права і процесу
Фонтанська дорога, 23, Одеса, 65009, Україна

ПОДАТКОВА ПІЛЬГА ЯК ЗАСІБ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ТА ВІТЧИЗНЯНОГО ДОСВІДУ

Стаття присвячена проведенню порівняльно-правового аналізу зарубіжного та вітчизняного досвіду надання податкових пільг суб'єктам господарювання. Визначено та охарактеризовано види податкових пільг, які можуть надаватися суб'єктам господарювання в Україні та в зарубіжних країнах; проаналізовано особливості надання окремих видів податкових пільг за законодавством України та зарубіжних держав. На підставі досвіду деяких зарубіжних країн розроблено пропозиції щодо удосконалення законодавства України, яке регулює порядок та умови надання податкових пільг суб'єктам господарювання.

Ключові слова: податкова пільга, господарська діяльність, порівняльно-правовий аналіз, зарубіжний досвід.

Постановка проблеми. Податкові пільги є доволі ефективним господарсько-правовим засобом забезпечення ефективного використання державних коштів. Однак, така ефективність залежить від зваженої політики держави в цій сфері, зокрема, щодо визначення критеріїв, яким має відповідати суб'єкт господарювання для отримання податкової пільги тощо. В європейських та деяких інших зарубіжних країнах вже сформувалася позитивна практика надання податкових пільг суб'єктам господарювання. Тому вивчення зарубіжного досвіду в цій сфері з метою розроблення пропозицій щодо можливості його використання в законодавстві України є актуальним напрямом дослідження сучасної науки господарського права.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості оподаткування суб'єктів господарювання (у тому числі, в зарубіжних країнах) досліджували такі науковці як В. С. Белих, Є. П. Губін, В. В. Добровольська, Д. В. Задихайло, О. Р. Зельдіна, О. Е. Ліллемяе, Т. В. Кошук, В. М. Мельник, О. П. Подцерковний, В. В. Поєдинок, Г. О. Поліщук, Г. В. Смолин, В. А. Устименко, В. В. Чайковська, В. О. Шевчук, В. С. Щербина, О. Х. Юлдашев, І. М. Ямкова та ін. Однак, на сьогодні відсутні комплексні системні дослідження, присвячені порівняльно-правовому аналізу зарубіжного та вітчизняного досвіду надання податкових пільг суб'єктам господарювання, що підтверджує важливість вивчення даної проблематики і обумовлює актуальність представленої наукової статті.

Слід зазначити, що практика звільнення деяких суб'єктів господарювання від оподаткування характерна для багатьох держав світу. Наприклад, в США передбачено декілька підстав для звільнення від оподаткування: 1) здійснення діяльності, яка відзначається особливою соціальною значимістю; 2) виключений статус також може бути пов'язаний із структурою організації; 3) якщо організація фінансується виключно своїми членами і всі доходи витрачаються виключно на членів такої організації; 4) якщо така організація збирає більше членських внесків, ніж витрачає, а надлишок реінвестується в організацію на користь членів; 5) трудові, сільськогосподарські та садівничі організації; 6) спільні організації лікарняних служб, кооперативні організації обслуговування діючих освітніх організацій, а також організацій, що здійснюють догляд за дітьми [3, с. 28-29].

Суттєвий стимулюючий ефект на сферу малого та середнього підприємництва також справляє спрощена система оподаткування. Зокрема, згідно ст. 291 Податкового кодексу України [1] суб'єкти господарювання, які відповідають певним вимогам, можуть самостійно перейти на сплату єдиного податку, який поєднує в собі податок на дохід, податок на додану вартість, податок на майно, рентну плату. Суб'єкти господарювання, що мають право на перехід на спрощену систему оподаткування, поділяються на чотири групи в залежності від виду господарської діяльності, обсягів річного доходу та граничної кількості найманих працівників. Для кожної з цих груп суб'єктів господарювання встановлюється відповідна ставка єдиного податку. Крім спрощеної системи оподаткування такі суб'єкти господарювання отримують право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку та подання спрощеної податкової звітності до органів Державної фіскальної служби України.

Фактично суб'єкти господарювання, які мають право на сплату єдиного податку, належать до суб'єктів малого чи середнього підприємництва. Ключовими критеріями віднесення суб'єктів господарювання до мікро-, малих, середніх та великих підприємств є обсяг отриманого доходу та гранична кількість працівників. Так, мікропідприємством визнається таке, в якому гранична чисельність працівників не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро; малим – таке, в якому кількість працівників не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро [2].

Доцільно зауважити, що наведені норми національного законодавства в повній мірі узгоджуються з Рекомендаціями Європейської Комісії від 6 травня 2003 р. «Про визначення мікро-, малих та середніх підприємств». В цих Рекомендаціях зазначається, що категорія мікро-, малих та середніх підприємств складається з підприємств, штат яких налічує менш ніж 250 осіб та має річний обіг, що не перевищує 50 мільйонів євро, та/чи сума річного балансу якого не перевищує 43 мільйони євро. У межах категорії малого суб'єкта підприємництва, мале підприємство визначається як підприємство, штат якого налічує менш ніж 50 осіб та річний обіг та/або сума річного балансу якого не перевищує 10 мільйонів євро. Мікропідприємство визначається як підприємство, штат якого налічує менш ніж 10 осіб та річний обіг та/або сума річного балансу якого не перевищує 2 мільйонів євро [5].

Віднесення суб'єкта господарювання до малого чи середнього підприємства в деяких державах має значення для застосування до таких суб'єктів того чи іншого типу системи оподаткування.

Зокрема, у Великобританії індивідуальні фірми не зобов'язані проходити державну реєстрацію, а сплата податків здійснюється на підставі декларування індивідуальних доходів членів фірми. І навіть якщо фірма зареєструвалася в державних органах, то податки сплачуються тільки після того, як фірма почала активно працювати на ринку та знайшла своїх споживачів [6, с. 151].

Ціла система податкових пільг встановлена щодо сплати податку на додану вартість. Податковий кодекс України [1] визначає загальну ставку ПДВ для суб'єктів господарювання, що зареєстровані як платники цього податку, у розмірі 20%. Поряд з цим, для окремих категорій господарюючих суб'єктів також встановлені нульова та знижена (на рівні 7%) ставки.

Слід зазначити, що ПДВ передбачений законодавством багатьох країн Європи. Причому, за останні декілька років в деяких з цих держав відбулося чергове зміцнення фіскальних позицій ПДВ. Зокрема, у 2011 р. Великобританія вдалася до підвищення стандартної ставки ПДВ до 20%, а Португалія – з 20 до 23%, одночасно збільшивши знижені ставки оподаткування, відповідно, з 12 і 5% до 13 і 6%. У 2012 р. Португалія включила до бази оподаткування ПДВ за стандартною ставкою їжу у ресторанах. Греція у 2011 р. продовжила реформу ПДВ підвищенням його знижених ставок до 13 і 6,5%, звуживши сферу їх застосування. Італія з 17 вересня 2011 р. збільшила стандартну ставку ПДВ до 21% (або на 1 процентний пункт), а у вересні 2012 р. підвищила її до 23% одночасно із збільшенням зниженої ставки з 10 до 12% [7, с. 84].

Отже, в країнах Європи система податкового стимулювання суб'єктів господарювання в основному включає пільгові ставки ПДВ.

Подібна практика відсутня лише у Данії. По одній пільговій ставці мають Австрія, Німеччина, Нідерланди, Великобританія, дві ставки – Бельгія, три ставки – Люксембург. Пільгові ставки охоплюють від 20% (Німеччина) до 40% (Великобританія) всіх споживчих видатків. Окремо регулюється діяльність підприємств державного сектору, малого бізнесу та фермерських господарств. Від оподаткування звільняється річний оборот на рівні 5 тис.євро, що порівняно небагато. У більшості країн фермери платять податок у вигляді частки від урожаю, проте три країни (Великобританія, Данія, Швеція) прирівняли фермерів до малого бізнесу [8, с. 105]. При цьому в ЄС сьогодні триває дискусія з приводу доцільності уніфікації правил щодо сплати ПДВ, в тому числі встановлення пільгових ставок та визначення єдиного порядку його повернення для всіх держав-членів ЄС.

В Україні, як зазначають деякі науковці, звільнення від сплати ПДВ в якості економічного стимулу через непряме оподаткування було і лишається одним з найбільш поширених інструментів державної підтримки суб'єктів господарювання. Втрати доходів бюджету внаслідок звільнення від сплати ПДВ протягом останніх п'яти років у деяких випадках складала до 90% від загального обсягу бюджетних збитків внаслідок податкових пільг [9, с. 161].

Відповідно до Податкового кодексу України [1] встановлено три групи пільг щодо сплати ПДВ: 1) операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою та ставкою на рівні 7% (ст. 195); 2) операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196); 3) операції, звільнені від оподаткування (ст. 197).

Ще однією формою пільгового оподаткування суб'єктів господарювання є запровадження спеціального режиму оподаткування на територіях вільних економічних зон.

Так, відповідно до Закону України «Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон» [10], спеціальна (вільна) економічна зона являє собою частину території України, на якій встановлюються і діють спеціальний правовий режим економічної діяльності та порядок застосування і дії законодавства України. На території спеціальної (вільної) економічної зони запроваджуються пільгові митні, валютно-фінансові, податкові та інші умови економічної діяльності національних та іноземних юридичних і фізичних осіб.

Спеціальні (вільні) економічні зони утворюються на підставі Закону, у якому визначаються особливості функціонування відповідної зони, порядок здійснення на їх територіях господарської діяльності тощо [11, 12].

Крім спеціальних (вільних) економічних зон, особливий режим оподаткування встановлюється також на територіях: виключної (морської) економічної зони, державного кордону (прикордонних територіях), санітарно-захисних та інших охоронних зон, а також на територіях і об'єктах, що особливо охороняються [2].

Пільгове оподаткування у спеціальних економічних зонах та інших особливих територіях обумовлюється необхідністю залучення інвестицій для соціально-економічного розвитку на таких територіях, а також з метою задоволення потреб споживачів у певній категорії товарів або послуг.

Визначаючи шляхи використання позитивного зарубіжного досвіду в досліджуваній сфері, можна погодитись також з думкою тих вчених, які вважають, що забезпечення раціонального використання ресурсів держави є можливим за умови трансформації вітчизняної моделі державної допомоги з компенсаторної (галузєвої) на модель економічного розвитку (горизонтальну), яка на даний час отримала поширення у країнах-членах ЄС [13, с. 153].

На практиці це означає, що перевага має надаватися тим формам державної підтримки суб'єктів господарювання, які не потребують виділення прямих асигнувань із державного бюджету, а дозволяють стимулювати розвиток підприємництва за рахунок надання суб'єктам господарювання окремих видів пільг, в тому числі податкових. Водночас, необхідно враховувати, що хоча надання податкових пільг не вимагає виділення прямих бюджетних асигнувань, однак недоотримання податкових надходжень до державного бюджету, потребує компенсації з інших джерел.

В країнах ЄС дане питання вирішується за рахунок таких альтернативних заходів: 1) більш ефективної організації державного апарату та скорочення за рахунок цього видатків на його утримання; 2) перенесення податкового тягаря з однієї групи платників податків на іншу (наприклад, скорочення частки прямих податків та збільшення частки непрямих податків у бюджеті, з метою поліпшення економічних умов для інвестицій); 3) впорядкування транскордонного потоку товарів, послуг, капіталу та інших інвестицій або діяльності транскордонних установ, їх філій або дочірніх компаній, шляхом коригування своєї податкової системи з метою залучення іноземних інвестицій, надаючи переважне значення іноземним компаніям, що інвестують в межах своєї юрисдикції, та/або посилення міжнародної діяльності своїх вітчизняних фірм тощо [14, с. 100].

В Україні відсутній дієвий механізм вирішення проблеми компенсації податкових надходжень, недоотриманих внаслідок застосування податкових пільг до суб'єктів господарювання, про що, зокрема, свідчать великі суми дефіциту бюджету [15, 16, 17, 18], покриття якого здійснюється передовсім за рахунок коштів, отриманих від міжнародних організацій або інших кредитних ресурсів.

З метою вирішення низки проблем, що виникають у сфері управління державними фінансами, в тому числі проблему зростаючого дефіциту бюджету, Розпорядженням Кабінету Міністрів України було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки. Однією із цілей, на досягнення яких спрямована Стратегія, є забезпечення спроможності Кабінету Міністрів України та/або Міністерства фінансів України виявляти, проводити оцінку і моніторинг фіскальних ризиків та здійснювати заходи з їх мінімізації. Для забезпечення реалізації цієї мети заплановано виконати такі завдання: включення оцінки фіскальних ризиків до середньострокової бюджетної декларації; підвищення спроможності Мінфіну щодо оцінки фіскальних ризиків, пов'язаних з державними підприємствами, та здійснення заходів щодо їх мінімізації; покращення міжвідомчої координації в управлінні фіскальними ризиками; посилення захисних механізмів під час надання державних гарантій; удосконалення бази даних державного сектору економіки [19]. Представляється, що правильна та своєчасна оцінка фіскальних ризиків дасть змогу розробити відповідні заходи щодо їх зниження або навіть попередження.

Висновки. Отже, на підставі проведеного у даній статті аналізу можна резюмувати наступне. Для удосконалення системи податкового стимулювання діяльності суб'єктів господарювання та забезпечення її узгодженості з європейськими стандартами, представляється необхідним: у Податковому кодексі України [1] передбачити договірне врегулювання правовідносин з отримання податкового кредиту; у ст. 401 Господарського кодексу України [2] закріпити положення про те, що правовий режим оподаткування суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність на території спеціальної (вільної) економічної зони, визначається в Законі, відповідно до якого така зона створена; розробити механізм компенсації суми недоотриманих податкових надходжень за рахунок інших джерел (акцизного збору, зменшення видатків на утримання державного апарату тощо).

Список літератури

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2010. № 92. Том 1. Ст. 3248. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2003. № 11. Ст. 462. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Historical development and present Law of the federal tax exemption for charities and other tax-exempt organizations. Prepared by the Staff of the Joint committee on taxation. April 19, 2005. 249 p. URL: <http://www.jct.gov/x-29-05.pdf>
4. Довідник № 83/2 інших податкових пільг станом на 01 липня 2017 р.: Довідник Державної фіскальної служби України від 03 липня 2017 р. № 83/2. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/directory/100005212-dovidnik-no-83-2-inshikh-podatkovikh-pilg-stanom-na-01-07-2017>.

5. Про визначення мікро-, малих та середніх підприємств: Рекомендація Європейської Комісії від 6 травня 2003 р. № 2003/361/ЄС. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45877>.
6. Поліщук Г. О. Державна підтримка розвитку малого підприємництва: вітчизняний та зарубіжний досвід. Актуальні проблеми державного управління. 2017. № 1(51). С. 146-154.
7. Мельник В. М., Кошук Т. В. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15. Економіка України. 2012. № 6. С. 73-85.
8. Шевчук В. О., Римарська Р. Ю. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України. Стратегічні пріоритети. 2008. № 3(8). С. 100-111.
9. Хьольцлер Х., Лібанова Е., Єфименко Т., Котляревський Я., Таран С., Черніков Д., Деревянкін В., Стюарт Ю. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні. К., 2015. 211 с. URL: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=120932&schema=main>.
10. Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон: Закон України від 13 жовтня 1992 р. № 2673-ХІІ / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 50. Ст. 676. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2673-12>.
11. Про спеціальну (вільну) економічну зону «Порто-франко» на території Одеського морського торговельного порту: Закон України від 23 березня 2000 р. № 1607-ІІІ / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2000. № 26. Ст. 208. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1607-14>.
12. Про спеціальну економічну зону «Закарпаття»: Закон України від 22 березня 2001 р. № 2322-ІІІ / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 23. Ст. 111. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-14>.
13. Ліллемяе О. Е. Господарсько-правове забезпечення державної допомоги суб'єктам господарювання: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. К., 2016. 201 с.
14. Miguel L. Borrego P. State Aid Law and Taxation. Vocconi Legal Papers. 2016. Vol. 9. P. 97-154.
15. Дефіцит держбюджету в 2016 році зріс до 70 мільярдів. Економічна правда. 2017. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2017/01/27/619010>.
16. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1801-VІІІ / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 3. Ст. 31. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
17. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07 грудня 2017 р. № 2246-VІІІ / Верховна Рада України. Офіційний вісник України. 2018. № 2. Ст. 48. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>.
18. Проект Закону про Державний бюджет України на 2019 рік. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64598.
19. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 р. № 142-р / Кабінет Міністрів України. Офіційний вісник України. 2017. № 23. Ст. 659. База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

Стаття надійшла 25.11.2018 р.

Я. В. Петруненко, канд. юрид. наук, доцент
Национальный университет «Одесская юридическая академия»
Кафедра хозяйственного права и процесса
Фонтанская дорога, 23, Одесса, 65009, Украина

НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА КАК СРЕДСТВО ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО И ОТЕЧЕСТВЕННОГО ОПЫТА

Резюме

Статья посвящена проведению сравнительно-правового анализа зарубежного и отечественного опыта предоставления налоговых льгот субъектам хозяйствования. Определены и охарактеризованы виды налоговых льгот, которые могут предоставляться субъектам хозяйствования в Украине и зарубежных странах; проанализированы особенности предоставления отдельных видов налоговых льгот по законодательству Украины и зарубежных стран. На основе опыта некоторых зарубежных стран разработаны предложения по усовершенствованию законодательства Украины, регулирующего порядок и условия предоставления налоговых льгот субъектам хозяйствования.

Ключевые слова: налоговая льгота, хозяйственная деятельность, сравнительно-правовой анализ, зарубежный опыт.

Ya. V. Petrunenko, Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor National
University "Odessa Law Academy"
the Department of Commercial Law and Process
Fontanskaya Doroga, 23, Odessa, 65009, Ukraine

TAX PRIVILEGE AS A MEANS OF STATE REGULATION OF ECONOMIC ACTIVITY: A COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS OF FOREIGN AND DOMESTIC EXPERIENCE

Summary

The article is devoted to the comparative and legal analysis of foreign and domestic experience in providing tax privileges to economic entities. The kinds and types of tax privileges that can be given to economic entities in Ukraine and in foreign countries are defined and characterized; the peculiarities of granting of certain types of tax privileges under the legislation of Ukraine and foreign states are analyzed. The proposals on improving the legislation of Ukraine, which regulates the procedure and conditions for granting tax privileges to economic entities based on the experience of some foreign countries, have been developed.

Key words: tax privilege, economic activity, comparative legal analysis, foreign experience.