

ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ВСТУПУ УКРАЇНИ ДО СОТ

Розглянуті вимоги до оподаткування та податкової політики в умовах вступу України до СОТ. Проаналізована відповідність окремих параметрів податкової системи та елементів податків нормам міжнародного торговельного права та обґрунтована необхідність узгодження системи податкового регулювання з вимогами СОТ.

The demands to taxation and tax policy under conditions of entering Ukraine to WTO are considered. The correspondence of separate tax system parameters and element of taxes to international trade law are analyzed. The necessity of tax regulation system co-ordination with WTO demands is proved.

Приєднання України до Світової організації торгівлі з 18 травня 2008 р. [1] являє собою цілком логічний і виправданий крок з погляду забезпечення конкурентоспроможності країни на світових ринках і створення умов для розвитку міжнародної торгівлі. Саме СОТ сьогодні є єдиною міжнародною організацією, що регламентує глобального правила торгівлі між країнами, а її головна функція полягає в тому, щоб торговельний оборот здійснювався настільки легко, прозоро й вільно, наскільки це можливо.

Сьогодні у СОТ входить більше 150 держав, на частку яких доводиться 97% світового товарообігу й 70% українського експорту. Ще близько 30 країн перебувають у стадії перегірного процесу щодо вступу в цю організацію.

Безумовно, сферою інтересів і міжнародного регулювання СОТ є світова торгівля, а також режими експорту й імпорту країн, що входять у цю організацію. Безпосереднє оподаткування перерахованими угодами не регулюється, оскільки фіскальний суверенітет у цей час є сферою виняткових повноважень кожної держави.

Разом з тим, було б неправильним думати, що поширення на Україну норм міжнародного торговельного права не торкає такої найважливішої складової, як національна податкова політика. Зв'язано це з тією обставиною, що ефективність торговельної діяльності й наявність справедливих і рівних умов конкуренції продавців товарів, робіт і послуг значною мірою залежить від умов оподаткування й специфіки застосування тих або інших податків.

Особливості здійснення експорту й імпорту залежать від багатьох факторів, пов'язаних з оподаткуванням.

1. Перелік і структура податків і зборів, які формують національні умови експорту й імпорту. Із цього погляду система оподаткування України не викликає серйозних претензій в експертів СОТ, оскільки в її основу входять такі системоутворюючі податки, як ПДВ, податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб і акцизний збір. Причому всі ці податки по основних параметрах у достатній мірі гармонізовані з податковим законодавством ЄС, хоча в цьому плані потрібні ще подальші кроки по уніфікації законодавства. Відсутність в Україні податку на майно, хоча й розглядається як недолік національної податкової системи, однак прямо ані на торговельний режим, ані на умови конкуренції на внутрішньому ринку не впливає. Тому, з погляду вимог СОТ, цей недолік не є критичним.

2. Порядок обчислення бази оподаткування по основних податках. Правила визначення податкової бази можуть впливати на умови конкуренції й створити нерівні умови для резидентів і нерезидентів, тобто можуть носити протекціоністський характер. Так, наприклад, виключення з бази оподаткування прибутку, отриманого від експорту готової продукції, явно спрямовано на стимулювання експортно-орієнтованих товаровиробників, що дозволяє їм знизити експортну ціну й одержати конкурентну перевагу на світових ринках. Іншим аспектом впливу на умови торгівлі правил обчислення податкової бази є застосування мінімальних цін, що штучно завищує базу оподаткування й суми сплачуваних податків, а у випадку встановлення мінімальних імпорتنних

цін товари національного виробництва одержують перевагу перед імпортними.

3. Ставки оподаткування. Класичним прикладом податкового протекціонізму є встановлення підвищених податкових ставок на імпортовані товари, що негативно позначається на їхній конкурентоспроможності на внутрішньому ринку країни. Разом з тим, при певній структурі експортно-імпорتنних операцій до податкового протекціонізму може привести й установа диференційованих ставок для окремих груп платників або видів діяльності.

4. Склад платників податків. У випадку, якщо, наприклад, імпортери або експортери виключені із числа платників, умови конкуренції на внутрішньому або на зовнішньому ринку, відповідно, спотворюються, а ці категорії суб'єктів господарювання здобувають певну перевагу.

5. Правила податкового обліку й тривалість податкового періоду можуть істотно визначати режим здійснення окремих операцій. У першу чергу це стосується таких операцій, які мають тривалий характер і здійснюються протягом декількох податкових періодів (оперативний і фінансовий лізинг, операції з об'єктами інтелектуальної власності, підрядні договори й. т. ін.). У випадку, якщо для будь-якої групи платників установлений більш тривалий базовий податковий період, такого роду пільга дозволяє їм, у порівнянні з іншими платниками, не відволікати постійно оборотні кошти на сплату податків, що рівнозначно безпроцентному податковому кредиту. Так, наприклад, установа в оподаткуванні прибутку підприємств річний податковий період для сілгосптоваровиробників створює їм переваги перед іншими товаровиробниками (які сплачують податок на прибуток щокварталу).

Прикладом впливу правил податкового обліку на форму здійснення торговельних операцій може бути комплекс заходів податкового регулювання бартеру, що застосовувався в Україні з 1997 по 2003 роки. Цей комплекс включав спеціальні правила податкового обліку бартерних операцій (у момент здійснення бартерної операції в обох партнерів виникав валовий дохід і податкові зобов'язання по ПДВ, а в момент здійснення зустрічної поставки – право на валові видатки й податковий кредит), а також заміну нульової ставки ПДВ на звільнення від цього податку у випадку зовнішньоекономічного бартеру (що діє й дотепер). Остання міра робить товарообмінні операції в зовнішній торгівлі менш вигідними, у порівнянні зі звичайним експортом. Застосування таких інструментів податкового регулювання дозволило вже до 2002 року знизити питому вагу бартеру в Україні до 0,1% зовнішньоторгового обороту.

6. Порядок сплати податків також може створювати конкурентні переваги тому або іншому суб'єкту господарювання. Прикладом впливу цього фактору може служити надання відстрочки сплати податку окремим платникам або групам суб'єктів оподаткування. Так, наприклад, відповідно до розпорядження КМУ від 7.05.08 р. № 693-р Держкомрезерву України на 2008 рік надана розстрочка по сплаті імпортного мита під час митного оформлення товарів 02 і 17 груп УКТ ВЕД на умовах податкового кредиту під 120% річних облікової

ставки НБУ. У випадку, якщо відсоток за користування кредитом комерційних банків перевищує цей рівень, відбувається сховане стимулювання імпорту, причому при подальшій реалізації таких товарів Держкомрезерв може мати цінову перевагу перед іншими продавцями.

Іншим прикладом впливу порядку сплати податків на режим здійснення торгівлі може служити законодавчо встановлена нерівномірність (протягом року) сплати фіксованого сільгосподатку, встановлена у зв'язку із сезонним характером виробництва сільгосппродукції. Зменшення суми податкових платежів у першому й другому кварталах календарного року, по суті, рівнозначно безпроцентному кредиту для таких платників, що дозволяє скоротити витрати й забезпечити відповідну конкурентну перевагу перед імпортерами подібної продукції.

Таким чином, умови оподаткування значною мірою визначають можливості забезпечення рівних конкурентних можливостей продавців і здійснення вільної торгівлі.

Найбільш важливим принципом забезпечення вільної торгівлі, покладеним в основу ГАТТ і інших базових угод СОТ є принцип недискримінації. Його ідея складається в забезпеченні рівних умов для всіх учасників торговельного процесу як на внутрішніх ринках країн-учасників СОТ, так і на світових ринках товарів (послуг).

Стосовно до оподаткування принцип недискримінації означає недопущення різного впливу податкових факторів на різні групи платників податків, тобто рівність в оподаткуванні всіх учасників міжнародної й внутрішньої торгівлі. У рамках СОТ принцип недискримінації реалізований у вигляді двох стандартів: режим найбільшого сприяння й національний режим.

Режим найбільшого сприяння спрямований на встановлення й забезпечення фундаментальної рівності між різними державами без якої-небудь дискримінації. Тобто йдеться про те, щоб всі закордонні товари й виробники мали рівні можливості, з погляду режиму торгівлі, незалежно від країни їхнього походження. Щодо оподаткування режим найбільшого сприяння означає відсутність спеціальних податкових норм, що диференціюють податкове навантаження за критерієм країни походження товару (послуги).

Національний режим спрямований на забезпечення рівності між товарами (послугами) національних виробників і товарами (послугами) іноземного походження. Відповідно до цього стандарту закордонні товари й виробники не повинні мати менш сприятливий режим, ніж той, котрий надається національним товарам і виробникам. За допомогою національного режиму забезпечуються умови для справедливої конкуренції на внутрішньому ринку країни між національними й імпортованими товарами (послугами) поза залежністю від країни їхнього походження [2].

Принциповим моментом національного режиму є те, що цей стандарт повинен застосовуватися до подібним до товарів і до товарів, які безпосередньо конкурують між собою або можуть служити заміною один одному. При цьому особлива увага приділяється конкурентному співвідношенню між різними товарами на ринку незалежно від ідентичності їхніх фізичних характеристик.

В оподаткуванні національний режим, насамперед, означає відсутність податкового протекціонізму, тобто відсутність у законодавстві спеціальних норм, що збільшують податкове навантаження на операції імпорту й продажу імпортованих товарів. Разом з тим, навіть нейтральний, із цього погляду, податковий режим може носити схований протекціоністський характер. Так, наприклад, у випадку встановлення диференційованих ставок протекціонізм може виражатися в підвищеній ставці податку на операції з тими товарами, які переважно імпортуються й зниженої – відносно товарних груп, вироблених національними виробниками. Найбільш імовірна сфера таких порушень національного режиму – акцизи, оскільки

саме в цьому виді податку диференціація податкових ставок одержала найбільший розвиток.

Одним з напрямків державного регулювання економіки є надання субсидій окремим товаровиробникам або їхнім групам. Будь-яка держава вправі визначати сферу застосування цього інструмента державного регулювання економіки. Разом з тим будь-які субсидії, по своїй суті, є фінансовою підтримкою конкретних товаровиробників з боку держави, що дозволяє одержувачеві заощадити власні кошти, використавши для відповідних видатків коштів, надані державою. Це означає, що одержувач субсидії одночасно одержує й перевагу в конкурентній боротьбі в порівнянні з конкурентами, які не мають доступу до субсидій за рахунок можливості знизити ціну продажу товару (послуги).

Специфікою права СОТ є досить широке розуміння субсидії, що не обмежується прямим перерахуванням бюджетних коштів суб'єктам господарювання. Під субсидією розуміється фінансовий внесок з боку уряду або будь-якої публічної установи на території держави-учасника, що являє собою пільгу для одержувача.

Одним з варіантів здійснення фінансового внеску є відмова держави від отримання доходу, який при інших умовах підлягає стягненню. Це повною мірою відноситься до податкових пільг як заходів податкового регулювання. Разом з тим, звільнення експортованого товару від податків або зборів, які застосовуються до подібних товарів, призначених для внутрішнього споживання, або повернення таких податків (зборів) у сумах, не перевищуючі суми, що підлягають сплаті, не вважається субсидією. Так, зокрема, СОТ не розглядає як субсидію бюджетне відшкодування ПДВ у випадку застосування нульової ставки при експорті, на відміну від ДПАУ, яка класифікує експортну нульову ставку як податкову пільгу [3].

Таким чином, податкові пільги однозначно відносяться до фінансових внесків, а, отже, є предметом особливого контролю в рамках СОТ. Слід зазначити, що в останні роки роль податкових пільг і преференцій у субсидуванні істотно зросла, оскільки пряме бюджетне субсидування сполучене, по-перше, з необхідністю значно більших адміністративних витрат на утримання бюрократичного апарату, а по-друге, має підвищений ризик суб'єктивного підходу до розподілу бюджетних коштів [2]. Тому сфера застосування податкових пільг у сучасних податкових системах має тенденцію до розширення.

Разом з тим далеко не всі існуючі податкові пільги, що застосовуються в українській системі оподаткування є несумісними з вимогами СОТ. Справа в тому, що субсидії, які можуть класифікуватися як спеціальні (при наданні яких держава обмежує доступ до них окремих платників або груп платників) або як неспеціальні надавані з метою: досліджень у конкретній промисловості, проведення підготовчих робіт перед впровадженням товару на ринок, допомоги депресивним регіонам, адаптації існуючих виробництв до нових екологічних вимог і т.п. – класифіковані як дозволені [4]. Такий підхід дозволяє ефективно використовувати засоби податкової політики для регулювання соціально-економічного розвитку.

Таким чином, приєднання України до СОТ вимагає коригування податкової політики, основні параметри якого стосовно конкретних податків і зборів є перспективними напрямками подальших досліджень.

1. Закон України від 10.04.08 р. № 250-VI "Про ратифікацію Протоколу про вступ України у Всесвітню торговельну організацію" // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 23. – Ст. 213. 2. *Вовк Т.* Податкові аспекти права СОТ та *acquis ЕС*. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. – Харків: Консул, 2004. – 960 с. 3. Довідник N 47 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.09.2008. Лист ДПА України від 1 жовтня 2008 р. № 47// www.liga.net. 4. *Жуано Д.* Світова організація торгівлі / Пер. з франц. – К.: "К.І.С.", 2006. – 120 с.

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПРОЦЕСУ ФІНАНСУВАННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СФЕРИ В УМОВАХ ПІДВИЩЕННЯ САМОСТІЙНОСТІ РЕГІОНІВ

Наводиться порівняльна характеристика окремих рис систем соціального забезпечення України і деяких іноземних держав; визначено переваги і недоліки в регулюванні вітчизняної системи соціального забезпечення 90-х років і проаналізовано особливості фінансування соціальної сфери у сучасних умовах децентралізації управління.

Pointed comparative description separate rice of the systems of of public welfare of Ukraini and some foreign powers; certainly advantages and failings in adjusting of the domestic system of public welfare of 90th years and the features of financing of social sphere of at are analysed modern terms of decentralization of management.

Соціальне забезпечення в перехідних умовах України формувалося досить складно. Воно базувалося на засадах повної зайнятості, доступності служби охорони здоров'я, послуг у сфері освіти і культури, які надавалися безплатно або за номінальними цінами, а також розвиненої соціальної інфраструктури підприємств. У перші роки незалежності Верховна Рада через відсутність належного досвіду самостійної законотворчої роботи прийняла цілу низку законів, які були неузгодженими між собою і не враховували реалій економіки. Законодавчі й нормативно-правові акти, прийняті протягом 1991–1993 років, із соціальної точки зору в багатьох випадках були навіть гуманнішими за закони радянських часів. Ідеться, зокрема, про Закон України "Про пенсійне забезпечення" (1991), "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту" (1993), "Про статус та соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" (1991), "Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні" (1993), про законодавче встановлення пільг за професійною ознакою працівникам окремих сфер (суддям, прокурорам, військовослужбовцям, народним депутатам тощо) та ін. Проте забезпечення їхнього виконання за умови поглиблення економічної кризи ставало дедалі проблематичнішим.

Було докорінно змінено або й зовсім скасовано принципи соціального захисту соціалістичної доби. Натомість характерними рисами системи соціального забезпечення перехідного періоду стали:

- ✓ зрівнялівка у пенсійному забезпеченні та його низький рівень;
- ✓ стрімке підвищення вартості й погіршення якості житлово-комунальних послуг, послуг закладів освіти, охорони здоров'я, культури тощо;
- ✓ невинуватна розгалуженість системи державної соціальної допомоги (сьогодні в Україні існує 16 її різновидів);
- ✓ у переважній більшості випадків – відсутність принципу адресності при призначенні соціальної допомоги, тобто вона призначається без урахування доходу;
- ✓ неефективність управління коштами Фонду соціального страхування, Пенсійного фонду, Державного фонду сприяння зайнятості населення тощо.

Установи соціальної сфери, які перебувають на бюджетному фінансуванні, надають свої послуги суспільству (населенню) безоплатно. Встановлюючи порядок безоплатного, а точніше, в міру виникнення необхідності, надання послуг, держава змушена взяти на себе витрати цих установ і фінансування їх із державного й місцевих бюджетів [2].

Складання єдиного кошторису надходжень і видатків базується на двох основних параметрах, коли майбутній обсяг роботи відбивається у чисельності обслуговуючих і затверджених нормативів (штатний розпис, ставки й оклади, норми на харчування й т. ін.).

Такий порядок складання єдиного кошторису відображає деталізацію видатків. До останнього часу існу-

вало багато нормативних документів, за якими ретельно визначалися видатки за окремими статтями кошторису в цілому. З одного боку, такий порядок регулювання бюджетних коштів визначав відносно точну потребу бюджетних установ у фінансових ресурсах. Із другого, як переконує досвід, надмірна регламентація певною мірою заважає плануванню ресурсів, робить його варіантним, стримує стимули ефективного використання трудових, матеріальних та інших ресурсів і, врешті, стримує розвиток відповідних галузей соціальної сфери. Головним показником цього є різке погіршення якості послуг соціальної сфери (охорона здоров'я, освіта, культура і т. ін.), які вона надає населенню.

Безсумнівно, практика жорсткої централізації потребує докорінних змін. Насамперед необхідно відмовитися від жорсткої деталізації господарського процесу. В нинішніх умовах завдання підвищення соціальної й економічної ефективності функціонування бюджетних установ може бути вирішене за рахунок розширення їхньої самостійності, пошуку шляхів і механізму матеріальної зацікавленості у використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Одним із таких шляхів має стати перехід до планування фінансового забезпечення на підставі довгострокових стабільних нормативів [3].

Головна особливість такого підходу до визначення фінансових ресурсів бюджетних установ – відмова від деталізації й використання укрупнених нормативів. Цей норматив фінансових ресурсів, по-перше, дасть змогу суттєво розширити права керівників трудових колективів у їхньому конкретному використанні, щоб уникнути нераціональних витрат; по-друге, об'єднає фінансові ресурси з кінцевим результатом діяльності бюджетних установ.

Перехід до планування фінансових ресурсів бюджетних установ на основі використання довгострокових стабільних нормативів обґрунтовується тим, що відкриває можливість забезпечити збалансованість розвитку соціальної сфери. Укрупнений норматив дає змогу вже на попередніх етапах складання бюджету і програми соціально-економічного розвитку визначити місце соціальної сфери. Укрупнене визначення потреби у фінансових ресурсах усуває необхідність надмірної трудомісткості, різко скорочує потребу в детальних розрахунках і оцінках інформації.

Застосування укрупнених нормативів використання фінансових ресурсів є одним з інструментів соціального упорядкування структури видатків державного бюджету. У новій методології планування фінансових ресурсів бюджетних установ однією з ключових проблем є визначення періоду тривалості дії нормативу. Загалом наявні індивідуальні, натуральні й грошові нормативи зберігаються без обмежень у часі від одного перегляду до іншого. Загальна сума видатків при цьому може змінюватися під впливом різноманітних чинників, зокрема під впливом кон'юнктури, що складається в процесі наповнення бюджету.

Централізованих ресурсів недостатньо для виконання конституційних гарантій соціального забезпечен-