

ОПОДАТКУВАННЯ ЯК КЛЮЧОВИЙ ЗАСІБ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

АВТОР

Андрій ОЛЕФІР,
к.ю.н., асистент кафедри
цивільного, господарського
та екологічного права
Полтавського юридичного
інституту Національного
юридичного університету
імені Ярослава Мудрого



На сучасному етапі економіка України перебуває в стані глибокої системної кризи, причини якої мають комплексний характер і проявляються, зокрема, в такому: (1) не забезпечено економічної підтримки національного товаровиробника, коли «кабальні» умови приєднання до СОТ не дозволяють ефективно захистити внутрішній ринок; (2) деградація структури зовнішньої торгівлі, що полягає в примітивізації імпорту, заохоченні через відшкодування ПДВ сировинного експорту, неефективного з погляду створення доданої вартості на одиницю сировини; (3) деіндустріалізація і примітивізація виробництва, небажання псевдоефективних приватних власників інвестувати в його реальний розвиток, виведення прибутків в офшори; (4) імпортозалежність, внаслідок якої в Україні нерентабельно не лише виробляти машинне обладнання, а й вирощувати низку сільськогосподарських культур, яка дедалі посилюється (при цьому, торговельна спеціалізація України, відповідно до теорії порівняльних переваг Д. Рікардо, не дає змоги задовольняти поточний спектр потреб у імпорті, особливо зважаючи на те, що Україна за людським, економічним і природним потенціалами спроможна задовольняти абсолютну більшість споживчих потреб); (5) критична залежність від зовнішнього кредитування, як суверенного, так і комерційного, що не використовується з інвестиційним спрямуванням; (6) перманентне лінійне (не прогресивне) зростання фіскального тиску на платників податків, що збільшує тіньову економіку, призводить до падіння оптового та роздрібного сегментів споживання, скорочення доходів підприємницького і споживчого секторів; (7) підтримка НБУ завищених відсоткових ставок (облікову ставку з 6,5% у 2013 р. підвищено до 14%), що разом із вищезазначеними чинниками, в умовах відкритих ринків суттєво обмежує конкурентоспроможність вітчизняного підприємництва, яке позбавлене змоги залучати довгі і дешеві гроші.

Проте найбільше занепокоєння викликає примітивізація структури імпорту, що є індикатором проблем у вітчизняній економіці: дедалі більшу роль починають відігравати саме готові товари споживчого, а не інвестиційного призначення, не пов'язані з інноватизацією виробництва. Це не шлях США, Німеччини, Японії, Великої Британії, Південної Кореї, де конкуренція і конкурентоспроможна переробна промисловість, наукоємні виробництва стали фундаментом для переходу до економіки знань. Натомість сенс вітчизняної економічної політики фактично полягає в імпорті широкого асортименту дешевих товарів за кошти, одержані від експорту сировини. Тому політика обмеження імпорту і розвиток реального сектору є безальтернативними, якщо йдеться про сталий економічний розвиток.

Основа будь-якої суверенної економіки – банківська система, де розвиваються фінансово-промислові групи та багатопрофільні конгломератні компанії на чолі з великими банками. З огляду на те, що повзуча валютна девальвація як інструмент монетаризму щодо імпортозалежного фармацевтичного ринку більшою мірою знижує рентабельність товаровиробників, аніж збільшує експортні доходи, регулятор не має потреби витрачати валютні резерви, тим самим субсидуючи спекулянтів. По-перше, необхідно відсторонити останніх від участі в розподілі валютних інтервенцій і допускати до конкурсів виключно тих суб'єктів господарювання, які мають контракти на здійснення зовнішньоекономічних операцій (імпорт). Також ефективним засобом регулювання банківського сектору стало б встановлення для банків такого нормативу, як підтримка валютного балансу на певному рівні, що унеможливить надлишкову пропозицію гривні. НБУ кредитує банки в гривні, а вони йдуть на біржу і купують долар. По-друге, обмежити відтік валюти за кордон, але в даному випадку торговельні угоди України суттєво обмежують можливості запровадження заходів тарифного захисту. До речі, в умовах лібералізації імпорту високі соціальні стандарти є неминучим шляхом до банкрутства держави, з приводу чого вже зроблені висновки на рівні ЄС.

Роль держави в економіці вже тривалий час є предметом дискусії, але досвід промислово розвинених держав переконливо доводить, що

обговорюватися можуть лише правові засоби, за допомогою яких це регулювання здійснюється. При цьому, участь держави помилково зводиться до антикризового й антициклічного регулювання. Поряд із деклараціями про ринкову економіку та вільний ринок, у світі простежується тенденція до посилення значення держави як регулятора суспільних відносин, деофшоризації, підвищення податків. За допомогою досягнень інформаційного суспільства навіть традиційні демократії набувають тих чи інших рис тотальних держав.

Вирізняють дві моделі антикризової економічної політики: (1) теорія зайнятості та ефективного попиту, що передбачає підвищення загального обсягу сукупного попиту, оскільки сукупна пропозиція товарів і попит на них автоматично не збігаються; (2) неоконсервативна економічна політика, що передбачає раціоналізацію виробництва, його структурну і технологічну перебудову, транснаціоналізацію підприємницької діяльності, зокрема, впровадження новітніх технологій потребує збільшення інвестицій у провідні галузі, перекваліфікації працівників тощо. Згідно з цією моделлю зменшується податковий тиск на підприємства і громадян, обмежується зростання урядових витрат за рахунок скорочення соціальних програм, здійснюється дерегуляція підприємницької діяльності, кредитно-грошова політика жорстка і спрямована на подолання інфляції. Економічний розвиток, відповідно до цих моделей, може відбуватися або за рахунок розвитку національного товаровиробника, або іноземних інвестицій. У цьому контексті помилково покладати завеликі сподівання на іноземні інвестиції, оскільки, по-перше, в світі надлишковими є виробничі потужності, по-друге, для подолання соціально-економічних проблем високорозвинені держави повертають підприємства реального сектору на території метрополій, по-третє, наслідки економічних криз найбільше відчувають саме інвестиційно залежні держави, коли інвестори згортають інвестиційні проекти (наприклад, масовий відтік іноземного капіталу із середньорозвинених країн ЄС загострив ситуацію з наповненням бюджету). І в рамках чинної соціально-економічної політики крайнього лібералізму вишити цей комплекс проблем неможливо.

Варто зазначити такі основні напрями діяльності держави з підтримки інновацій: (1) удосконалення (не посилення) механізму захисту прав інтелектуальної власності; (2) створення та розвиток інноваційної інфраструктури, від-

сутніх ланок інноваційних циклів; (3) оновлення матеріально-технічної бази науково-технічних організацій; (4) розвиток конкурентного середовища на ринку; (5) розробка програм з підготовки кваліфікованих працівників інноваційно-активних підприємств; (6) забезпечення пільгового фінансування інноваційних підприємств; (7) розміщення державного замовлення на конкурсній основі; (8) стимулювання імпорту високотехнологічних засобів виробництва, закупівля державою ліцензій і передача їх національним підприємствам; (9) розвиток міжнародної співпраці в сфері комерціалізації інновацій, стимулювання експорту високотехнологічної продукції, створення позитивної ділової репутації українських підприємств на міжнародному рівні; (10) стимулювання інноваційного попиту на внутрішньому ринку і, відповідно до цих запитів, національної інноваційної пропозиції, для чого обов'язковими є ефективні, адресні податкові пільги. Ці заходи мають здійснюватися більш-менш одночасно, при цьому, податкові пільги є базовим інструментом економічної політики зі стимулювання інноваційної сфери діяльності. Втім, постає запитання про результативність і доцільність саме цього інструменту, порівняно з державним замовленням або субсидуванням. Перешкодою для впровадження пільг у інноваційному секторі є потенційна можливість їхнього використання в цілях одержання необґрунтованих податкових преференцій (ухилення від сплати податків) підприємствами, що не мають стосунку до інноваційних процесів, тобто використання їх суб'єктами, для яких вони не були розраховані. Крім того, не завжди очевидно, що певні податкові пільги саме додатково стимулюватимуть інноваційну діяльність, а не просто будуть економити податкові платежі, навіть якщо вони законно користуються пільгою.

Все ж таки, бюджетний дефіцит – це яскраве свідчення того, що на часі податкова реформа, оскільки саме загальнообов'язкові платежі є найбільш суттєвим правовим механізмом стимулювання (дестимулювання) господарської діяльності. Функції податків взаємозалежні: з одного боку, зростання податкових надходжень у бюджет (фіскальна функція) створює матеріальну можливість для здійснення економічної функції, з другого боку, досягнуте в результаті економічного регулювання пришвидшення розвитку виробництва дозволяє розширити базу оподаткування, підвищити зайнятість. Це означає, що економічна функція податків сприяє здійсненню фіскальної. Тому збільшення

податкового навантаження і направлення максимальних фінансових ресурсів у точки зростання ВВП, як антикризовий захід, може застосовуватися лише обмежено: якщо ліквідація чи зміна профілю нерентабельного сировинного підприємництва є обґрунтованою, то це не стосується малого і середнього бізнесу, який на Заході одержує значну підтримку.

В контексті досягнення цілей державного регулювання саме зниження податкового тиску є дерегуляцією де-факто: зменшення ставок чи бази оподаткування буде більш ефективним стимулом і його радше сприймуть підприємці, ніж косметичне усунення регуляторно-процесуальних бюрократичних перепон, які сумарно призводять до десоверенізації держави як такої, як-от: спрощення порядку припинення суб'єктів господарювання (не відомо, як це стимулюватиме економіку). Справді, заснувати мале підприємство нескладно, але головна проблема полягає в забезпеченні його тривалої рентабельності і стабільного розвитку. Навіть у державах – членах ЄС у середньому 55% малих підприємств припиняють діяльність протягом перших 5 років. Не завжди швидко означає якісно, більше того, для особи, яка вирішила розпочати бізнес, акумулювавши інвестиційний капітал і порозумівшись із засновниками, неважливо: чекати один день чи десять; так само широко розрекламована свого часу практика реєстрації підприємств на підставі модельного статуту зовсім не є оптимальним варіантом, про що добре відомо практикам. Гучна реклама таких псевдореформ і одночасне замовчування негативних аспектів є окомилуванням, а не засобом спрощення режиму бізнесу, що однозначно пов'язано зі зменшенням фіскального і тарифного тиску. Навіть спосіб адміністрування не є таким важливим, адже кожне підприємство має в штаті бухгалтера, для якого це основний трудовий обов'язок. Більше того, зміни процедури коригують бізнес-процеси і негативно сприймаються платниками податків, внаслідок чого останні змушені вивчати нові методики та інструкції, проходити навчальні курси і купувати програмне забезпечення.

Згідно з Угодою про асоціацію між Україною та ЄС і Додатком 28 до неї, де наведений перелік директив ЄС, відповідно до яких слід адаптувати вітчизняне законодавство в сфері оподаткування (Директива 92/83/ЄЕС, Директива 92/12/ЄЕС, Директива 2006/112/ЄС, Директива 2011/64/ЄС, Директива 2003/96/ЄС), можна виокремити такі напрями реформ: зближення структури податкового законодавства в контек-

сті вдосконалення механізму управління в податковій сфері; впровадження принципів прозорості та обміну інформацією, справедливої податкової конкуренції (ліквідація винятків із загальної системи оподаткування); підвищення рівня податкових надходжень (наприклад, зростання рівня акцизів на тютюнові вироби до рівня ЄС, найімовірніше, призведе до скорочення виробництва тютюнової продукції в Україні); посилення податкового контролю, забезпечення ефективного збору податків, боротьба з шахрайством, ухиленням від сплати податків, контрабандою підакцизних товарів. Позитивним є те, що наднаціональне законодавство ЄС не передбачає фіксованих податкових ставок для спільноти, обмежуючись щодо певних видів податків визначенням максимальних (мінімальних) величин. Наприклад, для стимулювання внутрішнього споживчого попиту у Швеції та Франції від сплати внесків на соціальне забезпечення звільнили суб'єктів малого підприємництва з кількістю зайнятих до 10 осіб.

Варто відзначити, що в оцінках змін до податкового законодавства є дві хибні позиції: послідовно нав'язується думка про те, що нібито основні нарікання підприємців викликає недолуга система адміністрування й тотальна корупція в податковій, засилля перевірок. Поліпшення процедури адміністрування податків починають асоціювати зі зниженням податкового тиску на підприємства-експортери з метою спрощення порядку відшкодування ПДВ. Також не зрозуміло, чому тема відшкодування ПДВ є найбільш жваво обговорюваною?! Чи у нас більшість підприємств є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності?! За своєю сутністю відшкодування ПДВ – це подальше стимулювання експортоорієнтованості вітчизняної сировинної економіки.

До особливостей фіскальної сфери високорозвинених держав – членів ЄС належать такі: (1) встановлення в цілому високого рівня оподаткування, але перекладання основного тягара прибуткового оподаткування на фінансово забезпечені групи населення (посилення непрямого оподаткування) і диференційоване застосування корпоративного (на прибуток підприємств) та інших податків; (2) податкові надходження спрямовується на поліпшення динаміки та якості соціально-економічного розвитку для усунення державою, яка діє раціонально, провалів ринку і структурних диспропорцій; (3) підвищення рівня оподаткування не чинить значного негативного впливу на розвиток великих підприємств, адже в них залишається

достатньо ресурсів після їхньої сплати; (4) зменшення диференціації між країнами за рівнем оподаткування.

Корисним ефектом від зростання податків може бути лише покращення якості соціально-економічного розвитку, а не відкладення цього завдання на перспективу, за умови, що держава не зловживатиме розширенням сфери її фінансової діяльності і надаватиме підтримку інноваційним підприємствам, але таке посилення завжди є обмеженим у часі, доки не буде вичерпана рентабельність суб'єктів господарювання. Є три основні способи збільшення податкових надходжень: розширення кола платників податків; збільшення кількості тих об'єктів, з яких стягаються непрямі податки; підвищення податкових ставок і при прямому, і при непрямому оподаткуванні. Фіскальна служба обмежено розглядає функції системи оподаткування в Україні, пропагуючи ідею, що високі податки і розвинена економіка – речі сумісні. Як приклад згадують податкову систему Швеції, але там є два нюанси: значний розмір публічного сектору (освіта, промисловість, догляд за хворими і літніми людьми, соціальне забезпечення, захист довкілля), великі соціальні виплати.

Навіть незначне розширення експансії фіску (надмірна централізація ВВП) може дестимулювати економічне зростання, більше того, у світі є високорозвинені держави з вужчими межами податкової експансії, а ідеального ручного перерозподілу ВВП, як відомо, досягнути неможливо, як і створити ідеальну систему державного управління без помилкових рішень. Варто наголосити на тому, що ідея максимізації податкових ставок не має під собою належного наукового підґрунтя, оскільки, згідно з теорією Лаффера, максимального зростання ВВП, як і максимальних податкових надходжень, можна очікувати лише за оптимального рівня оподаткування. Крім того, А. Лаффер довів, що не завжди підвищення ставки податку веде до зростання податкових надходжень. Якщо податкова ставка перевищує об'єктивну межу, то надходження почнуть зменшуватися. Той самий розмір доходу в державний бюджет може бути забезпечений і за високої, і за низької податкової ставки. Річ у тім, що більш низька податкова ставка збільшує кількість об'єктів оподаткування, залучає до підприємницької діяльності більшу кількість людей. І навпаки, зі зростанням податків прибутки до скарбниці, хоч як це парадоксально, зменшаться, тому що частина підприємців розориться, частина піде в тіньову економіку, стимули до праці згаснуть. Дослі-

дження А. Лаффера теоретично довели: що багатші громадяни, то багатша держава.

Все ж таки, всупереч нормам ст. 10 ГК України, відповідно до якої податкова політика передбачає економічно обґрунтоване податкове навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, за дотримання принципу соціальної справедливості, була затверджена податкова реформа, яка сумарно збільшує податковий тиск на сферу господарювання і населення, суперечить Угоді про асоціацію України та ЄС, засадам ПК України, згідно з яким зміни в податкову систему, що набирають чинності з початку року, мають бути схвалені не пізніше, ніж за 6 місяців до початку бюджетного періоду.

З-поміж низки ухвалених новел, як-от: загальних змін у податковій системі, ПДВ та інших непрямих податків, єдиного податку та податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб та ЄСВ, детальніше розглянемо податок на нерухоме майно і пільги для пріоритетних галузей економіки.

Ринок нерухомості в Україні характеризують суперечливі риси: з одного боку, кількість укладених на ньому угод, за критерієм охоплення населення, знижується, а, з другого, він має стабільну комерційну привабливість. Попри те, що в Україні більша частка громадян мають у власності житло, ніж, наприклад, у ЄС, переважно це старий радянський житловий фонд, ресурс якого вичерпується і стає нерентабельним у сучасних містах, більше того, розвитку ринку нерухомості не сприяє низький рівень реальних доходів громадян, відсутність податкового тиску на власників комерційної нерухомості і засобів протидії концентрації нерухомості в одних руках. Поряд із цим, необхідно перерозподіляти інвестиційні ресурси зі сфери традиційної нерухомості в більш інноваційно перспективні напрями, для чого слід знизити комерційну привабливість цієї сфери, зокрема, унеможливити ухилення від сплати податків з оренди житла, сприяти розвитку конкуренції (протидія концентрації), що може бути досягнуто за допомогою збалансованої податкової політики. У світі оподаткування нерухомого майна також є правовим засобом боротьби з тіньовими доходами, але пільги та відсутність справедливого диференційованого підходу в Україні не гарантує виконання цього завдання. Саме тому на підставі норм попередньої редакції ПК України було зібрано 30 млн грн податку на нерухомість у всій державі. Згідно з офіційною статистикою, площа 90% житлового фонду

в Україні є меншою ніж 100 кв. м, а 9 із 10 родин мешкають у квартирах площею 40–80 кв. м. При цьому, житловий фонд загальної площі в Україні становить 1,096 млрд кв. м, а комерційної – 109 млн кв. м.

Згідно з колишнім ПК України, оподаткуванню підлягає лише житлова нерухомість, що перебуває у власності фізичних і юридичних осіб. При цьому, власне податок нараховується на кількість метрів, що перевищує «льогове», не оподатковане значення (120 кв. м для квартир, 250 кв. м для будинків). Разом з тим, пільга зі сплати податку знімається відразу ж, як тільки буде доведено факт одержання доходів із нерухомості. Ставки податків також є ліберальними: від 1 до 2,7% мінімальної заробітної плати за кожен кв. м перевищення значення пільгової площі.

Відповідно до податкової реформи, запланований перехід до класичної європейської моделі єдиного податку на нерухоме майно, що включатиме як оподаткування земельних ділянок, так і нерухомості (житлової та комерційної), розташованої на них. Цей податок розглядається передусім як фіскальний засіб наповнення бюджетної системи (прогнозований обсяг 2,7 млрд грн). З-поміж ключових новел варто розглянути такі: (1) не є об'єктом оподаткування: (1.1) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності держави або територіальних громад, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення; (1.2) об'єкти житлової нерухомості, зокрема, їхні частки, що належать фізичним особам, які відповідно до закону мають статус багатодітних або прийомних, або малозабезпечених сімей, опікунів, піклувальників дітей, але не більше 1 такого об'єкта на сім'ю, опікуна, піклувальника, а також дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їхнього числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьками), але не більше 1 такого об'єкта на дитину; (1.3) будівлі дитячих будинків сімейного типу, гуртожитки, гаражі, площа яких не перевищує 30 кв. м, які належать фізичним особам, але не більше 1 такого об'єкта на особу, садовий або дачний будинок, але не більше 1 такого об'єкта на одного платника податку за умови, що такий об'єкт не використовується з метою одержання доходів; (2) ставки податку для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості (виробнича, складська, офісна, торговельна нерухомість, готелі, ресторани і бари, туристичні бази, СТО, кази-

но, гральні будинки, будівлі бань тощо), що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у розмірі, що не перевищує 2% мінімальної заробітної плати, за 1 кв. м бази оподаткування; (3) критеріями для регулювання податкової ставки є місце розташування (зональність) та категорія об'єкта нерухомості; (4) вдвічі скорочуються податкові пільги: 60 кв. м для квартир, 120 кв. м для будинків (неоподатковувані площі), крім цього міські, селищні, сільські ради можуть встановлювати додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб або релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями); базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток, а в разі наявності у платника податку одночасно об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, база оподаткування обчислюється для них окремо, виходячи з сумарної загальної площі виду об'єктів нерухомості; (5) базовий податковий період дорівнює календарному року, а платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію за формою, встановленою ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками поквартально (щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової або нежитлової нерухомості декларація подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт); (6) якщо об'єкти нерухомості перебувають у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб: (7) якщо об'єкт перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку; (8) якщо об'єкт перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не виділений у натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їхньою згодою, якщо інше не встановлено судом.

Отже, щодо запропонованих правил оподаткування нерухомості сформулюємо висновки. По-перше, пільговий режим оподаткування варто тлумачити так: для об'єктів комерційної нерухомості податкова ставка може становити 0% або позитивне значення – від 0,01 чи 0,1 до 2%,

згідно з визначеними критеріями; для об'єктів житлової нерухомості, поряд із загальним пільговим режимом, за додатковими критеріями (крім місця розташування (зональності) та категорії об'єкта нерухомості) для певних категорій фізичних осіб і релігійних організацій можуть бути встановлені спеціальні пільги. Узагальнення нежитлової нерухомості під поняттям «комерційна» є неправильним, оскільки неправильно відображає його зміст, адже сферу господарювання утворюють як комерційні, так і некомерційні суб'єкти. Крім цього, доцільно було б встановити диференційовані ставки оподаткування для комерційної та некомерційної нерухомості, а не вирізняти в окрему групу лише релігійні організації. Чи у нас їх бракує?! Можливо, варто стимулювати створення інших об'єктів соціальної інфраструктури (онкологічних диспансерів)?!

По-друге, у світі цей податок надходить, як правило, до місцевих бюджетів і спрямовується на інфраструктурні проекти. Втім, вітчизняна модель має кілька недоліків. Це визначення податкових ставок без прив'язки до реальної вартості об'єктів, які оподатковуються, хоча фахівці стверджують, що запропонований підхід є оптимальним для України, оскільки всі суб'єктивні оцінки мають значні спекулятивні ризики. Також органи місцевого самоврядування, зважаючи на їхню низьку компетенцію, відсутність предметного досвіду та інших чинників, можуть встановити дискримінаційні, необґрунтовані та лобістські податкові ставки. Раціональним заходом стало б встановлення середніх ставок щодо комерційної нерухомості у розмірі 0,1–0,3%, адже місцеві регулятори не зацікавлені в зниженні підприємницької активності в регіоні, міграції бізнесу. Наприклад, одне з підприємств має нерухомість площею 120 тис. кв. м. За максимальною ставкою 2% воно змушене буде сплатити 2,9 млн грн податку. Водночас річний обсяг реалізації продукції підприємства становить 12 млн грн. Або якщо площа аптеки має становити не менше 74 кв. м., то це близько 2 тис. грн додаткових витрат на рік.

По-третє, в оподаткуванні нерухомого майна вкотре реалізований так званий принцип зрівнялівки, що суперечить засадам ринкової економіки і соціальної справедливості, коли основний тягар завжди лягає на незаможних громадян, малий і середній бізнес, які не мають економічних і організаційних можливостей для оптимізації податкового навантаження, становлячи основу податкової бази. На відміну від ЄС, в Україні не передбачена система дотацій навіть

для власників виробничих, складських приміщень, холодильних камер. Також закон не містить достатніх правових гарантій, чітких критеріїв для коригування податкових ставок, які б унеможливили свавілля органів місцевого самоврядування в цьому питанні.

Диференційовані ставки дадуть змогу регулювати інвестиційну привабливість сфери нерухомості, зокрема, сприяти розвитку реального виробництва, а не торговельно-розважальної сфери. Тому виправданим є запровадження фіксованого діапазону ставок, залежно від виду нерухомості: для виробничих будівель – 0,05–0,1%, для розважальних – 0,2–2%. Наведемо два приклади щодо застосування критеріїв оподаткування для комерційної та житлової нерухомості. Щодо першої, за категорією об'єкта, це можуть бути виробничі, офісні, торговельні, розважальні приміщення, а за зональністю місто може бути поділене на зони. Щодо другої, за категорією об'єкта, може братися термін експлуатації (наприклад, 1970 року будівництва – 0,3%, а 2014 року зведення – 0,6%), а за зональністю ставки податку на квартири з однаковою площею змінюватимуться залежно від престижу району будівництва.

Серед особливостей правового регулювання відносин із оподаткування нерухомості в ЄС варто відзначити, що в ЄС цей податок становить, як правило, 1–5%, а база оподаткування: лише площа або площа з системою коефіцієнтів; ринкова вартість, для чого в державі має бути відпрацьована система адміністрування податку та ліквідована корупція (враховується вартість оренди, капітальна вартість). При цьому, з погляду соціальної справедливості важливою є диференціація податкових ставок: залежно від території розміщення (університети, туризм – збільшені ставки; промислова зона – зменшені), функціонального призначення (виробничі приміщення оподатковуються за меншою ставкою, ніж офісні). Ставки податку на нерухомість становлять від 0,3–0,4% в Іспанії та 0,4–0,7% в Італії, до 2% у Швеції та 4,9% у Франції.

Нова редакція ПК України також має напроцьовувати щодо запровадження двох видів податкових інвестиційних пільг. Перший вид – це пільги для пріоритетних галузей економіки, якими визнаються оборонно-промисловий комплекс, машинобудування для агропромислового комплексу, виробництво програмної продукції, літакобудування, видобуток та реалізація нафти, газу (газового конденсату) з нових свердловин, будівництво яких завершено після 31.12.2014 р. Право на їхнє застосування

надається суб'єктам інвестиційної діяльності, які реалізують схвалені КМУ за поданням Ради Міністрів АРК, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки. Веде державний реєстр таких проектів і розміщує відповідну інформацію на офіційному веб-сайті МЕРТУ, а також здійснює контроль за цією сферою спільно з ДФС України.

Сутність пільги полягає в наданні державної підтримки у формі несплати податку на прибуток підприємств, нарахованого від бази оподаткування по діяльності з реалізації зазначених у цьому пункті інвестиційних проектів, а строк її дії запланований на 2015–2017 рр. Під інвестиційним проектом у пріоритетній галузі економіки мають на увазі інвестиційний проект, що буде реалізуватися на новоствореному або діючому підприємстві, на якому буде проведено реконструкцію або модернізацію (за умови виділення структурного підрозділу, на якому буде реалізовано інвестиційний проект) і який одночасно відповідає таким критеріям: (1) загальна кошторисна вартість перевищує суму, еквівалентну 20 млн грн або кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах, перевищує 100 осіб; (2) мінімальна заробітна плата працівників не менш як утричі перевищує розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

Поряд із цим, передбачається закріплення низки обмежень стосовно реалізації податкових пільг для пріоритетних галузей економіки: (1) якщо протягом двох років від дня державної реєстрації інвестиційного проекту не досягнуто затверджених показників-критеріїв, строк дії державної реєстрації інвестиційного проекту припиняється; (2) пільги надаються за умови реінвестування всього прибутку, звільненого від оподаткування, на збільшення обсягів основної діяльності, відповідно до схваленого інвестиційного проекту (виплата заробітної плати, створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, закупівля сировини та комплектуючих матеріалів, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи) у термін не пізніше 730 днів з дати закінчення звітного (податкового) періоду, за результатами якого не сплачено податок на прибуток підприємств внаслідок застосування пільги; (3) якщо ця умова не була виконана, то платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з податку на прибуток за результатами податкового періоду, в якому спливає граничний термін ви-

користання такої суми, а також сплатити пеню; (4) суб'єкти господарювання, які одержують цю пільгу, ведуть окремий бухгалтерський облік за видами діяльності, на які поширюється державна підтримка, та іншими видами діяльності і окремо визначають об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств і подають податкову звітність з цього податку, як із пільгової діяльності, так і з іншої.

Другий вид – це застосування ставки 0 % для платників податку на прибуток на період до 01.01.2016 р., в яких чистий дохід від реалізації продукції за даними фінансової звітності, за останній річний звітний період не перевищує 3 млн грн і нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, та які відповідають одному із таких критеріїв: (1) створені після 01.04.2011 р.; (2) в суб'єкта господарювання протягом 3 послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їхнього утворення минуло менше 3 років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн грн, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб; (3) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності ПК України та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн грн та середньооблікова кількість працівників – до 50 осіб. У випадку, коли у будь-якому звітному періоді суб'єкти господарювання досягли показників щодо отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників, з яких хоча б один не відповідає критеріям, вони зобов'язані оподаткувати прибуток за ставкою 18 %.

Дія цієї пільги не поширюватиметься на суб'єктів господарювання, утворених у період після набрання чинності ПК України шляхом реорганізації, приватизації, корпоратизації, і які провадять, зокрема, такі види діяльності: у сфері розваг; виробництво, оптовий продаж, експорт, імпорт підакцизних товарів; виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення; фінансова діяльність; операції з нерухомим майном, оренда; охоронна діяльність;

зовнішньоекономічна діяльність; виробництво продукції на давальницькій сировині; оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі; діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям тощо. Все ж таки, застосування такої пільги має більш суттєве обмеження, яке свідчить про її недоступність для інвестиційно привабливих, великих і корпоративних підприємств, як-от: платники податку, що відповідають трьом визначеним вище критеріям і які здійснюють нарахування та виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховують та вносять до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток та сплачують цей податок за ставкою 18% за звітний податковий період, у якому здійснювалось нарахування та виплата дивідендів.

Тож, по-перше, податкові преференції для інвестиційної діяльності в пріоритетних галузях економіки потребують більш прозорого механізму їхнього надання, натомість у запропонованій редакції порядок державного схвалення інвестиційних проектів відповідно до порядку, що встановлюється КМУ, має корупційну і лобістську складові (схвалює інвестиційні проекти в ручному режимі і визначає порядок, умови ухвалення відповідних рішень), є сумніви з приводу справедливості застосування до суб'єктів інвестиційної діяльності податкових пільг.

По-друге, немає достатніх економічних стимулів для активізації інвестиційної, навіть не інноваційної, діяльності. Велика кількість обмежувальних заходів до застосування пільг зводять нанівець можливості одержання державної підтримки малими та середніми суб'єктами господарювання, а також певними видами господарських товариств. Хоча, наприклад, певні види фармацевтичної діяльності (крім оптової) підпадають під другий вид пільг, відповідні нормативні приписи розроблялися суто в інтересах великих підприємств-монополістів (для задоволення критеріїв реалізації інвестиційного проекту суб'єкт господарювання має володіти значним інвестиційним ресурсом), ремісничих видів діяльності (в масштабах економіки значення не мають), замість підтримки тих галузей, які реально її потребують (потребуватимуть). Крім того, запропоновані пільги є незначними, стосуються лише податку на прибуток підприємств. Якщо ж узяти інший правовий механізм стимулювання інвестиційної діяльності, передбачений Законом України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць» від 06.09.2012 р. і постановою КМУ

«Про затвердження Порядку відбору, схвалення і реєстрації інвестиційних проектів у пріоритетних галузях економіки та вимог до таких проектів» від 14.08.2013 р., то викладена в ньому система кваліфікаційних критеріїв є більш ліберальною і диференційованою: різні критерії для суб'єктів малого, середнього, великого господарювання. Наприклад, для суб'єктів малого підприємництва: 500 тис. євро – загальна кошторисна вартість; кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах, – 25; середня заробітна плата працівників не менш як у 2,5 рази перевищує розмір мінімальної заробітної плати; пільговий період реалізації проекту становить 2 роки, а не 1 рік.

По-третє, негативні оцінки правового механізму розподілу державних коштів і безпосередньо засобів державної підтримки доповнюються неповним і значно обмеженим переліком пріоритетних напрямів економічного розвитку, оскільки навіть за умови успішної реалізації їх усіх, цього заамало для відновлення задовільного економічного зростання та задоволення базових соціальних потреб без зовнішнього кредитування. За умови чинності розпорядження КМУ «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» від 14.08.2013 р. в державі фактично діють два самостійні переліки пріоритетних галузей економіки. При цьому, більш теоретично обґрунтованими є визначені в розпорядженні КМУ «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» від 14.08.2013 р. галузі економіки, зокрема: (1) агропромисловий комплекс за напрямками – виробництво, зберігання харчових продуктів, зокрема, дитячого харчування, а також виробництво біопалива, з орієнтацією на імпортозаміщення; (2) житлово-комунальний комплекс за напрямками: створення об'єктів поводження з відходами; будівництво, реконструкція і технічне переоснащення у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення; (3) машинобудівний комплекс за напрямками – виробництво нових та імпортозаміщувальних видів комп'ютерів, електронної та оптичної продукції, машин і устаткування, електричного устаткування, автотранспортних та інших транспортних засобів; (4) транспортна інфраструктура за напрямками; (5) курортно-рекреаційна сфера і туризм за напрямками. Звісно, зміст цього акта, порівняно з ЗУ «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні» від 08.09.2011 р., також є обмеженим, зокрема, він не передбачає заохочення впровадження нових технологій

і обладнання для якісного медичного обслуговування, лікування, фармацевтики.

Варто відзначити, що наведені податкові пільги не є ефективними, адже передбачена ними економічна підтримка не є реально потужним стимулом для збільшення інвестицій в інновації, а одержати їх мають право не лише інноваційно активні підприємства. Зрештою, на сучасному етапі слід розвивати принаймні один мегапроект – локомотив економіки, що відповідатиме таким критеріям: забезпечення розвитку суміжних галузей, створення замкнутого виробничого циклу, 75% імпортозаміщення потреб галузі, створення нових робочих місць.

Отже, суперечливий зміст податкової реформи зводиться до того, що його основна мета – не розвиток сфери господарювання, а наповнення бюджету за рахунок розширення бази оподаткування і обмеження способів оптимізації оподаткування. Зрештою, це – фіаско ідеї розробки податкової реформи громадськістю і нагадує обговорення тексту ПК України в 2010 році, коли дискусії й законотворчість відбувалися паралельно. На нашу думку, в умовах падіння доходів і збільшення державних видатків, економічна мобілізація має передбачати різке, суттєве і безкомпромісне скорочення нерациональних і обтяжливих для держави видатків (припинити виплати вихідної допомоги всім категоріям працівників), аби не підвищувати рівень оподаткування, а також зниження податкового навантаження та тиску на малий і середній бізнес з перерозподілом навантаження на великі підприємства і реально заможних громадян. Щодо посилення адміністративно-господарських санкцій, то їхнє запровадження можливе лише після створення умов для легалізації підприємництва, економічного зростання. Те саме стосується і податкової амністії тіньових доходів, якій має передувати усунення соціально-економічних передумов такого явища, як тіньова економіка, які перебувають поза фіскальною сферою (ліквідація причин, а не наслідків). Тобто для запобігання масовим банкрутствам податкове навантаження має відповідати фінансовому стану платників податків, за недопущення ситуації, коли їхня сплата призводить до погіршення фінансових показників і вимивання обігових коштів, необґрунтованого кредитування бюджету. Це базові економічні постулати, недотримання яких свідчить про цілеспрямовану політику дестимулювання внутрішньої сфери господарювання.

З огляду на те, що законодавство ЄС не забороняє певну гнучкість у застосуванні тих чи інших

правових засобів податкового регулювання, на увагу заслуговує аналіз досвіду деяких держав.

По-перше, з-поміж держав – членів ЄС прикладом для наслідування Україною є Велика Британія, яка, попри інтеграцію в європейський економічний простір, зберігає національну економічну специфіку, тяжіє до ліберальної моделі оподаткування, володіючи потужним сектором підприємств державної форми власності, здійснює активну торгівлю з багатьма державами – не членами ЄС. Зокрема, Велика Британія на початку 2000-х рр. запровадила податкові пільги для малого, середнього і великого підприємництва: перші одержали право вираховувати з податку на прибуток додатково 50% видатків на дослідження і розробки, а останні – 25%. При цьому, якщо підприємство зазнає збитків, воно має право пред'явити відповідні суми до відшкодування з бюджету з розрахунку 24% величини видатків на дослідження та розробки (останні можуть проводитися як на території Великої Британії, так і за її межами, але вони не повинні фінансуватися, навіть частково, з державного бюджету). Європейські дослідники зазначають, що, попри скорочення податкових пільг під час податкових реформ, провідні промислово розвинені країни ЄС залишають у силі механізми податкового стимулювання науково-технічного розвитку чи замість цього субсидують інноваційні підприємства за різними напрямками (Німеччина, Фінляндія).

У Нідерландах податкові пільги застосовуються до заробітної плати працівників, зайнятих у сфері наукових досліджень і розробок. Наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки, до яких застосовується пільга, мають відповідати таким критеріям: виконання за власний рахунок, систематичність, проведення в Нідерландах, пов'язані з технічними та науковими дослідженнями чи з розробкою продуктів, процесів або програмного забезпечення для підприємств, що претендують на одержання пільг; наукові дослідження і розробки є новими з технологічного боку тільки для підприємства, яке подає заявку, оскільки загальну новизну складно визначити і такий підхід дає змогу розподілити ризики неналежного виконання проекту. Для одержання пільги суб'єкти господарювання подають заявки спеціально уповноваженій організації SENTER при Міністерстві економіки (дозвільний порядок). Сутність пільги полягає в тому, що роботодавець має право зменшити розмір податку з заробітної плати і національних пенсійних внесків, які він утримує як податковий агент, так: на 40 %

з перших 100 тис. євро від загальної суми заробітної плати за наукові дослідження і розробки; на 13% від залишку, але не більше, ніж 8 млн євро на рік. Окрім цього, для всіх нових підприємств, які створюються у високотехнологічних галузях, встановлені додаткові пільги. Застосування пільг щодо заробітної плати свідчить про стимулювання інвестування в людський капітал, що важливо, оскільки він довговічний і менш мобільний, аніж суб'єкти господарювання. Більше того, при його трансфері в іншу державу чи ліквідації більшість працівників залишається в Нідерландах. Також ця система створює менше труднощів для неприбуткових компаній, адже часто інноватори зазнають збитків протягом перших років своєї діяльності, виконуючи обов'язки зі сплати загальнообов'язкових платежів.

Також доцільно звернути увагу на специфіку управління деяких видів податків у ЄС.

У Директиві 2006/112/ЄС представлена система диференційованих ставок ПДВ: мінімальна – 15%, для пільгових товарів – не менше ??%, 0 % як виняток для обмеженого кола продукції. В розвинених державах ЄС стандартна ставка варіюється від 15% у Люксембургу до 25% у Швеції та Данії, 27% в Угорщині. Країни – члени ЄС активно використовують специфічні акцизи для наповнення бюджетів, незалежно від фази економічного циклу і тінізації господарського обігу. У 2010 році Греція, Іспанія і Фінляндія підвищили базову ставку ПДВ до 23%, 18% і 23% відповідно, а знижену – до 11%, 8% і 13%. При цьому, Греція, Іспанія запровадили акциз на електроенергію, підвищивши ставки акцизного оподаткування цигарок, алкогольних напоїв і пального. У цьому контексті цікавим є досвід Франції, яка 2012 року підвищила знижену ставку ПДВ з 5,5% до 7% для послуг ресторанів, проїзду в громадському транспорті, ремонту житла, послуг із прибирання, книжкової продукції, а Ірландія, підвищивши стандартну ставку до 23%, знизил ПДВ для туристичного бізнесу до 9%. В державах – членах ЄС ставка ПДВ щодо лікарських засобів є диференційованою, що відповідає засадам соціальної справедливості, і становить 0–2% або 5–7%, але при цьому в ЄС функціонують ефективні системи компенсації витрат пацієнта на лікарські засоби в процесі амбулаторного та стаціонарного лікування. В Україні ж чинним законодавством не передбачена система реімбурсації на весь перелік соціально важливих лікарських засобів, а пілотний проект викликає занепокоєння щодо майбутнього цієї системи

в Україні. Водночас Шоста Директива 77/388 дозволяє впровадження зменшених ставок (не менше 5%) на такі товари, як: фармацевтична продукція; медичні вироби, надання медичної та стоматологічної допомоги, а також звільняє від оподаткування медичний догляд і лікарські послуги, які надають державні медичні заклади, професійну діяльність лікарів та середнього медичного персоналу, надання людських органів, крові, послуги зубних техніків і дантистів з протезування, незалежно від критеріїв сервісного обслуговування.

Середня ставка податку на прибуток підприємств в ЄС становить 26,7% (30,1% – у розвинених державах і 20, % – у інших), зокрема 28% у Великій Британії, 27% у Люксембурзі, 26,3% у Швеції, 25% у Нідерландах, 20% у Греції, 34,4% у Франції, 12,5% у Ірландії. Як правило, у країнах з вищою базовою ставкою оподаткування ширше використовуються інвестиційні податкові пільги (у Великій Британії ставка для малих підприємств становить 20%, а в Іспанії на 5% знижено ставку корпоративного податку для малих підприємств (за умови використання праці не більш як 25 осіб і річного обсягу виручки до 25 млн євро), які не зменшують кількість працівників). Водночас держави, на економіці яких найбільше позначилося погіршення світової кон'юнктури, підвищили верхні ставки корпоративного податку, запровадили прогресивну шкалу надбавок або вжили зазначені заходи як тимчасові: Франція на 2012–2013 рр. запровадила надбавку до корпоративного податку у розмірі 5% для суб'єктів, оборот яких перевищує 250 млн євро, Португалія в 2010–2011 рр. застосувала надбавку 2,5% для оподаткованого прибутку, що перевищує 2 млн євро, а 2012-го замінила її прогресивною шкалою надбавок від 3% до 5% для прибутку понад 1,5 млн євро.

Як відомо, загальне податкове навантаження на фонд заробітної плати в Україні (54,5 %) в 1,5 рази більше, ніж в ЄС (36,1 %). Аналіз перспектив реформування податку на доходи фізичних осіб підтвердив, що саме доходи соціально незахищених верств населення (понад 70% осіб, котрі працюють, одержують доходи нижче трьох мінімальних зарплат на місяць) становлять більше 50% всіх зарплатних доходів. Натомість у ЄС мінімальний рівень зазначеного податкового навантаження – 23,3–32,3% (Мальта, Болгарія, Велика Британія, Португалія, Ірландія, Кіпр, Хорватія, Румунія, Литва), а максимальний – 42,8–38 % (Італія, Бельгія, Австрія, Фінляндія, Угорщина, Франція, Чехія, Швеція,

Нідерланди, Греція). У зв'язку з цим передбачені три основні моделі реформування механізму сплати єдиного соціального внеску: (1) фіксована сума єдиного соціального внеску за ставкою 37% розміру мінімальної заробітної плати, а 19% нараховується на суму заробітної плати, що перевищує розмір мінімальної заробітної плати; (2) фіксована сума єдиного соціального внеску за ставкою 41% розміру мінімальної заробітної плати, а 15% нараховується на суму заробітної плати, що перевищує розмір мінімальної заробітної плати; (3) рівень ставок єдиного соціального внеску становить 34,7–38,11% – для бази нарахування єдиного соціального внеску, що не перевищує двох розмірів мінімальної заробітної плати, і зменшених на 60% ставок єдиного соціального внеску (шляхом застосування коефіцієнта 0,4) – для бази нарахування, що перевищує два розміри мінімальної заробітної плати. При цьому, утримання єдиного соціального внеску з суми заробітної плати, що перевищує розмір мінімальної заробітної плати, за всіма моделями становить 3,6%. Імовірно, буде схвалена перша чи друга моделі. Занепокоєння викликають ініціативи з запровадження реформи єдиного соціального внеску як тимчасового заходу (на 6 місяців) для тих підприємств, які збільшать фонд оплати праці вдвічі, що, за об'єктивної відсутності економічної мотивації до участі в такому експерименті, не будуть успішно реалізовані.

Щодо податку на доходи фізичних осіб, то у Великій Британії встановлено дві ставки цього податку в розмірі 20% і 40%, а також 50% для доходів понад 150 тис. фунтів стерлінгів; у Німеччині ставки прогресивної шкали коливаються в діапазоні від 14% до 45%, а Португалії – від 11,5% до 46,5%. Останніми роками більшість держав – членів ЄС підвищили граничні ставки до 45,6% (Італія), 42,1% (Люксембург), 45% (Греція), хоча в Данії їх, навпаки, зменшили з 59% до 51,5%.

Окрім використання зазначених підходів під час правового регулювання господарських відносин в Україні слід виокремити такі види податкових і економічних стимулів: (1) перерозподіл податкового навантаження, як-от: використання фіскального потенціалу податків на споживання, посилення прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб (стосовно крайніх точок податку на доходи фізичних осіб різниця має становити не 15–17%, а 1% і 50%), коли рівень податкових ставок в ЄС дає змогу Україні їх гнучко застосовувати, оскільки кризові держави застосовують неоднакові податкові моделі (Греція та Ірландія); (2) удосконалити

податок на рухоме майно, зокрема автомобілі (ставка залежатиме від кількості авто у власника, об'єму двигуна, року випуску, ринкової вартості); (3) збільшити податок на доходи фізичних осіб щодо дивідендів до 15%; (4) об'єднати податок на доходи фізичних осіб і єдиний соціальний внесок у соціальний податок; (5) звільнити від сплати податку на комерційну нерухомість (передбачити фіксовані ставки 0,1% чи 0,3% залежно від тривалості володіння активом, коли зменшення ставок заохочуватиме довгострокові інвестиції) технопарки, індустриальні парки, інноваційно-технологічні центри, науково-дослідницькі, конструкторські, дослідно-експериментальні підприємства, а також суб'єктів господарювання, що виробляють інноваційну продукцію, за умови, що дохід від її реалізації становить не менше 70% у загальній сумі доходів організації, одержаних у податковому періоді, господарські організації, основним видом діяльності яких є виробництво фармацевтичної продукції, – щодо майна, яке використовується для виготовлення високотехнологічних лікарських засобів; (6) надати платникам податків право обирати, чи зараховувати дослідження і розробки до витрат поточного періоду в податковому обліку, чи формувати нематеріальний актив і амортизувати його; (7) особливі правила амортизації обладнання, що використовується в інноваційній діяльності, для швидшої його заміни (пришвидшена вдвічі амортизація); (8) не оподатковувати податком на прибуток підприємств частину доходу, що витрачається на впровадження нової техніки; (9) створення механізму тривалого кредитування під низькі відсотки несировинної промисловості під ставку не більше 3% річних, а для виробників вітчизняної кінцевої продукції фармацевтичної промисловості запровадити 15% субсидії. Поряд із переформатуванням Міністерства доходів і зборів України у Державну фіскальну службу України, доцільно переглянути засади його діяльності, зокрема, усунути з переліку завдань Державної фіскальної служби України наповнення бюджету, залишивши контроль і роз'яснювальну роботу для інформування платників податків і запобігання можливим порушенням. Окрім цього, в КУПАП, КК України, ПК України необхідно закріпити склади правопорушень контролюючих органів та їхніх посадових осіб за порушення законодавства, а також спеціальний адміністративний порядок захисту прав й інтересів платників податків, що сприятиме гармонізації інтересів сторін податкових правовідносин.