

*Анатолій Слюсар,
аспірант кафедри економічної теорії
та історії економіки НАДУ,
заступник голови ДПА в Черкаській області*

Сутність та особливості спеціальних податкових режимів

У статті здійснено теоретичний аналіз спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки. Встановлено, що спеціальний податковий режим являє собою своєрідну конструкцію елементів оподаткування, що враховує особливі умови господарювання платників податків, загальний рівень податкового навантаження та цілі податкової політики. Спеціальні режими оподаткування характеризуються співіснуванням із загальною системою оподаткування, заміщенням кількох податкових платежів одним податком, максимальним врахуванням специфіки окремих платників податків, тимчасовістю застосування.

Ключові слова: єдиний податок, податкове регулювання, податкові пільги, спеціальний податковий режим, спрощена система оподаткування.

In the article it is conducted the theoretical analysis of special tax regimes as public regulation instrument of economy. The author concludes that special tax regime is a particular construction of taxation elements that takes into account the distinctive conditions of taxpayers, total level of tax burden and tax policy goals. Special tax regimes coexist with common taxation system, replace several taxes with single tax, consider features of some taxpayers, and have temporary nature.

Key words: single tax, tax regulation, tax preferences, special tax regime, simplified tax system.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Надзвичайно гострими проблемами оподаткування в Україні залишаються високий рівень ухиляння від сплати податків, нерівномірне податкове навантаження на підприємства різних розмірів і галузей унаслідок нераціональної системи податкових пільг, що надаються, зокрема, в рамках спеціальних податкових режимів. Встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України потребує перегляду сфер та критеріїв застосування існуючих спеціальних податкових режимів, урегулювання в податковому законодавстві (Податковому кодексі) питань нормативного визначення їх сутності й видів, прав та обов'язків платників

податків і податкових органів у процесі застосування спеціальних податкових режимів. У цьому контексті дослідження сутності та особливостей спеціальних податкових режимів виступає важливим та актуальним науковим і практичним завданням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених частин загальної проблеми. На сьогодні питання розробки, запровадження і застосування спеціальних податкових режимів є предметом активних дискусій серед вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків [2; 3; 5-9]. Серед українських дослідників, які зробили значний внесок у розробку основоположних елементів податкової системи та системи оподаткування, принципів їх побудови, механізмів та інструментів податкового регулювання економіки, підходів до побудови спеціальних податкових режимів, слід відзначити Т.Єфименко, Ю.Іванова, А.Крисоватого, І.Луїну, В.Сідляр, А.Соколовську та ін. Разом з тим залишаються малодослідженими питання розробки комплексної теоретичної концепції спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки та реалізації податкової політики.

Формулювання цілей статті (постановка завдань). Завданням статті є теоретичний аналіз спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки, виявлення їх сутнісних характеристик та відмінностей від загальної системи оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових висновків. Для реалізації регулюючої функції податкової системи потребується використання особливого інструментарію державного впливу на перебіг господарських процесів, стимулювання розвитку бізнесу. Важливе місце в арсеналі податкових регуляторів економічного розвитку відводиться спеціальним режимам оподаткування як дієвим інструментам державного регулювання економіки. Розглядаючи сутність спеціального податкового режиму як економічної категорії, потрібно дослідити його співвідношення з іншими інструментами податкового регулювання, виявити основні відмінності між ними, охарактеризувати різновиди спеціальних податкових режимів, що застосовуються на практиці, їх специфічні ознаки.

У науковій літературі зроблено спроби дати теоретичне визначення сутності спеціального податкового режиму. Так, на думку Є.Н.Колосової, спеціальний податковий режим являє собою сукупність взаємопов'язаних заходів податкового регулювання, що спрямовані на досягнення встановлених цілей податкової політики [3]. Як бачимо, запропоноване визначення має надто загальний характер, оскільки тут не розкриваються особливості спеціальних податкових режимів, їх відмінності від інших інструментів податкового регулювання. Крім того, цільова спрямованість характерна для будь-яких заходів держави у податковій сфері.

К.А.Ягмур та І.С.Мещерякова розкривають сутність спеціального податкового режиму як системи заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим відрізняється від загального режиму оподаткування і запроваджується державою з певними цілями за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання [9]. За такого підходу наголошується на відмінності спеціального податкового режиму від загального, однак ці відмінності не розкриваються. Підкреслюється також основний метод запровадження спеціальних податкових режимів - шляхом податкових преференцій або пільг. Не розкривається специфіка цілей податкового регулювання, яких передбачається досягти через встановлення спеціальних податкових режимів.

В основу характеристики спеціальних податкових режимів В.В.Сідляр пропонує покласти функціональний і територіальний критерії. При цьому функціональний критерій визначає сферу застосування спеціальних податкових режимів незалежно від території та місця розташування платника податків, а територіальний передбачає обмеження дії спеціальних податкових режимів окремою територією. Дослідниця також наголошує на тому, що застосування спеціальних режимів оподаткування не вимагає змін у загальному режимі оподаткування, що не порушує принципів стабільності й визначеності податкової системи [7, с. 206].

Потрібно зауважити, що спеціальні податкові режими характеризуються певною динамічністю, оскільки найчастіше

запроваджуються шляхом внесення змін до чинного законодавства або прийняття окремих податкових законів. Крім того, часто можливість користуватись спеціальним режимом оподаткування надається платнику податків на певний період часу після входження на ринок [3] або самі режими встановлюються на певний термін. Такі характеристики спеціальних податкових режимів дають змогу оперативно їх застосовувати для вирішення термінових завдань регулювання певних економічних процесів.

А.Кізима та І.Кушнірчик, розділяючи інструменти податкового регулювання на три групи: системні, комплексні та локальні, включають спеціальні податкові режими до другої групи. До групи інструментів системного характеру, на думку науковців, входять альтернативні системи оподаткування [2, с. 117], хоча надалі у своїй статті автори зазначають, що "до спеціальних податкових режимів в Україні відносять альтернативні системи оподаткування та, зокрема: фіксований сільськогосподарський податок з юридичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності, спрощена система оподаткування, обліку й звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності" [2, с. 118]. Тобто позиція зазначених авторів щодо віднесення спеціальних податкових режимів до певної групи інструментів податкового регулювання є недостатньо чіткою.

Разом з тим серед науковців і практиків загалом немає суперечностей щодо складу спеціальних податкових режимів, до них найчастіше зараховують (і це відображено в урядовому проекті Податкового кодексу): 1) спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва; 2) фіксований сільськогосподарський податок; 3) торговий патент на право провадження деяких видів підприємницької діяльності; 4) спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях спеціальних (вільних) економічних зон; 5) спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку; 6) спеціальні режими оподаткування технологічних парків, їх учасників та спільних підприємств, що виконують проекти технологічних парків; 7) особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції [2, с. 117-118;

6, с. 204-205; 9]. Розглядаючи зміст зазначених спеціальних режимів оподаткування, можна зауважити, що всі вони можуть застосовуватись як альтернатива загальній системі оподаткування, тобто альтернативність для платника податків є найсуттєвішою характеристикою спеціальних податкових режимів. Водночас така альтернативність, або можливість застосування спеціального режиму оподаткування, надається тільки певним, визначеним законодавством, категоріям платників податків.

На підставі аналізу зазначених видів спеціальних податкових режимів їх можна розділити на три групи залежно від ознак платників податків: 1) за галузевою належністю; 2) за територіальним розташуванням; 3) за масштабом господарської діяльності. Важливою характеристикою спеціальних податкових режимів є нижчий рівень податкового навантаження порівняно із загальною системою оподаткування. Надання спеціального режиму оподаткування безпосередньо пов'язане з пільговим оподаткуванням, що дає підстави розглядати його як вид пільг, які встановлюються для окремих груп платників податків [2, с. 117].

Більшості спеціальних податкових режимів властиве оподаткування у фіксованому розмірі незалежно від реальних результатів фінансово-господарської діяльності платника податку. Для спеціальних податкових режимів, що надаються за територіальною ознакою (спеціальні економічні зони, території пріоритетного розвитку, технологічні парки), характерний особливий порядок (інвестиційно-інноваційний податковий кредит) використання податків, нарахованих за принципами загальної системи оподаткування, на технічне і технологічне переозброєння, реалізацію інноваційних проектів тощо. Таким чином, основна мета використання спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки полягає в стимулюванні розвитку певних галузей, територій або окремих категорій суб'єктів господарювання. При цьому таке податкове стимулювання має значні переваги порівняно із заходами прямої фінансової підтримки суб'єктів господарювання. Воно дає змогу приватному сектору обирати пріоритети діяльності, є більш прозорим і прийнятним для бізнесу, істотно звужує можливості корупційних дій [4, с. 78-79].

У зв'язку з цим при розробленні спеціальних режимів оподаткування потрібно вирішити такі ключові питання: яким критеріям мають відповідати платники податків, щоб мати можливість застосовувати спеціальний режим оподаткування; на які види економічної діяльності поширюється та які види діяльності не повинні підпадати під дію спеціального режиму оподаткування; на який термін (чи на постійній основі) надається право застосування спеціального податкового режиму? При визначенні суб'єкта, виду діяльності, галузі, території, які можуть обирати спеціальні податкові режими, необхідно враховувати такі критерії: пріоритетність для економіки та економічної безпеки країни; необхідність і доцільність державної підтримки; складність системи обліку та звітності; складність податкового адміністрування [3].

Усі названі критерії є дуже важливими для прийняття рішень про запровадження спеціальних податкових режимів. Окремо доцільно підкреслити значення останнього критерію. Саме з урахуванням його у багатьох країнах, у тому числі в Україні, введено спрощену систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва. Її запровадження пов'язане не тільки з цілями державної політики щодо розвитку малого підприємництва, а й зі значною економією коштів на адміністрування єдиного податку податковою службою.

В основу спеціальних податкових режимів покладено принцип максимального спрощення оподаткування, скорочення кількості податків, встановлених податковим законодавством (для загальної системи оподаткування), і заміни більшої частини податкових платежів сукупним (єдиним) податком. При цьому платники податків, які перейшли на спеціальний податковий режим, можуть не звільнятися від сплати загальноновстановлених податків, наприклад внесків до фондів соціального страхування. Однак загальний підхід - об'єднання податків в єдиний податок, що є найбільш характерною ознакою спеціального режиму оподаткування. Зазначене дає підстави науковцям стверджувати, що в основу спеціальних режимів оподаткування покладена концепція єдиного податку [8, с. 40].

Як зазначають дослідники, виникнення теорій єдиного податку у фінансовій науці стало відповіддю на надмірне й несправедливе оподаткування. Практичне втілення цих теорій є компромісом між фіскальними цілями держави та економічними

інтересами платників податків [6, с. 22]. У цьому контексті можна зауважити, що запровадження всіх спеціальних податкових режимів зумовлено, насамперед, обтяжливістю і складністю оподаткування, неврахуванням загальною системою оподаткування специфіки окремих категорій платників податків і переважно є спробою виправлення існуючих недоліків загальної системи оподаткування.

Проте внесення лише окремих змін у податкове законодавство, у тому числі введення спеціальних режимів оподаткування, не завжди приносить бажані економічні результати. Так, крім позитивних наслідків, застосування спеціальних податкових режимів призводить до нерівності та несправедливості в оподаткуванні [2, с. 126; 5, с. 22], зниження можливостей та ефективності податкового регулювання економіки [2, с. 119], внесення викривлень у розподіл ресурсів, ускладнення податкового законодавства, ухилення від сплати податків [2, с. 126], ускладнення планування бюджетних надходжень і збільшення втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг [1, с. 50].

З урахуванням цих негативних наслідків запровадження спеціальних податкових режимів повинне мати тимчасовий характер - на період зниження ділової активності в окремих галузях національної економіки, пожвавлення економічної діяльності в депресивних регіонах, подолання структурних диспропорцій, входження на окремі ринки нових компаній тощо. Тобто спеціальні податкові режими відрізняються від інших інструментів податкового регулювання динамічністю та середньостроковістю використання. На постійній основі право користуватись спеціальними податковими режимами у світовій практиці надається малому бізнесу і компаніям, що здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки і реалізують інноваційні проекти.

Контраверсійні наслідки використання спеціальних податкових режимів як для платників податків, так і для держави дають підстави стверджувати, що вони є суперечливим інструментом державного регулювання економіки [2, с. 126]. В Україні застосування таких режимів не дало очікуваних результатів у вигляді прискореного економічного розвитку, детінізації економіки, збільшення податкових надходжень до бюджетів. На часі перегляд сфер застосування спеціальних

податкових режимів шляхом уточнення критеріїв визначення платників податків, які мають право їх застосовувати; скорочення переліку податкових пільг щодо окремих податків і зборів; щорічна індексація ставок податків, встановлених у фіксованому розмірі; для окремих видів економічної діяльності запровадження механізму обліку отриманих платниками податків пільг як зобов'язань перед бюджетом щодо їх цільового використання і т.ін.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Спеціальний податковий режим являє собою своєрідну конструкцію елементів оподаткування, що враховує особливі умови господарювання платників податків, загальний рівень податкового навантаження та цілі податкової політики. Спеціальні режими оподаткування як особливий інструмент державного регулювання економіки характеризуються співіснуванням (паралельною дією) із загальною системою оподаткування, заміщення кількох податкових платежів одним податком, максимальним врахуванням специфіки окремих платників податків, тимчасовістю застосування. Суперечливість наслідків спеціальних податкових режимів зумовлює необхідність застосування єдиного підходу до їх встановлення і застосування. Податкові органи мають проводити постійний моніторинг отриманих ефектів внаслідок запровадження спеціальних податкових режимів.

Зміни податкової системи України в результаті впроваджуваних реформ зумовляватимуть потребу в продовженні наукових досліджень щодо детального обґрунтування теоретичних засад побудови окремих видів спеціальних режимів оподаткування, а також розробки механізмів їх ефективного використання для досягнення встановлених цілей податкового регулювання економіки України.

Список використаних джерел

1. Головань М. М. Про реформування системи пільгового оподаткування / М. М. Головань // Фінанси України. - 2009. - № 11. - С. 47-52.

2. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / Андрій Кізіма, Ігор Кушнірчик // Галиц. екон. вісн. 2009. - № 1. - С. 117-127.

3. *Колосова Е. Н.* Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов / Е. Н. Колосова // Электрон. журн. "Исследовано в России". - Режим доступа : [http://zhurnal.ape. relarn.ru/articles/2004/149.pdf](http://zhurnal.ape.relarn.ru/articles/2004/149.pdf)

4. *Никифоров А. Є.* Податкове стимулювання інноваційної діяльності / А. Є. Никифоров, В. М. Диба, В. О. Парнюк // Фінанси України. 2009. - № 5. - С. 78-86.

5. *Савка В.* Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / Валентина Савка // Аналіт.-інформ. журн. "Схід". - 2009. - № 7 (98). - С. 21-23.

6. *Сідляр В.* Дивергенція наукових теорій єдиного податку / Вікторія Сідляр // Світ фінансів. - 2008. - № 3 (16). - С. 16-22.

7. *Сідляр В. В.* Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. - Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. - С. 204-207.

8. *Шацило Г. В.* О роли единого налога в специальных налоговых режимах / Г. В. Шацило // Финансы. - 2007. - № 8. - С. 40-41.

9. *Ягмур К. А.* Особливості визначення спеціальних податкових режимів / К. А. Ягмур, І. С. Мещерякова // Наук. інтернет-конф. Дніпропетр. нац. ун-ту "Дні науки - 2009. Економічні науки". - Режим доступу : www.rusnauka.com/8_DNI_2009/Economics/43591.doc.htm