



УДК 336.221

В. Ф. Столяров,

д.е.н., професор, завідувач кафедри національної та міжнародної економіки, Українська академія бізнесу та підприємництва

О. В. Музиченко,

старший викладач кафедри міжнародних фінансів, Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі

СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВПРОВАДЖЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРОЩЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Проведено аналіз досвіду застосування у податкових системах країн з транзитивними економіками спеціальних податкових режимів спрощення процедури оподаткування

Annotation. The analysis of application in the tax systems of countries with transitive economy of special tax regimes tax simplification

Ключові слова: податкові системи країн з транзитивними економіками, спеціальні податкові режими, режим спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування

Постановка проблеми. Податкова система є важливою складовою національної економіки кожної незалежної держави. Національні податкові системи унікальні та своєрідні, як унікальна і своєрідна кожна країна. В той же час, податкові системи пострадянських країн мають багато спільного. Адже висхідним джерелом для їх формування була система оподаткування Радянського Союзу. Проте, маючи загальне коріння, кожна з країн обрала свій особливий шлях розвитку. У сучасному вигляді національні податкові системи країн СНД мають суттєві відмінності, як з точки зору особливостей їх побудови, так і з точки зору фіскальної ефективності. І хоча в процесі подальшого розвитку та вдосконалення національних податкових систем виникають аналогічні проблеми, найчастіше кожна країна шукає свій спосіб їх подолання. Деякі з таких способів можливо вважати вдалим та ефективним, деякі – ні. При цьому, неминуче постає питання щодо доцільності використання підходів інших країн до вирішення аналогічних проблем розвитку систем оподаткування. Досить часто, без належного наукового обґрунтування та врахування специфіки соціально-економічної ситуації в країні, копіюються не завжди ефективні закордонні підходи та методи вирішення проблем. В підсумку – мають місце повторення помилок. В той же час, іноді залишається непоміченим позитивний досвід, накопичений в процесі формування національних податкових систем.

Одним з найважливіших завдань становлення національних податкових систем країн з транзитивними економіками вважається формування системного підходу до податкового регулювання. Інструментами податкового регулювання системного характеру є спеціальні податкові режими. Системність таких інструментів проявляється в тому, що при їх застосуванні регулююча функція оподаткування реалізується не через окремі елементи податків, а шляхом системної зміни механізму визначення об'єкту оподаткування та обсягу податкових зобов'язань. Аналіз досвіду країн з транзитивними економіками дозволяє виокремити низку проблем, що виникають при застосуванні спеціальних податкових режимів. Вирішення таких проблем вимагає глибокого системного дослідження практичних та теоретичних аспектів використання таких інструментів податкового регулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед наукових досліджень практики застосування спеціальних податкових режимів необхідно виділити праці вітчизняних науковців Ю.Б. Іванова [3, 4], А.І. Крисоватого [4], а також російських вчених І.А. Майбурова [3], М.-Б.А. Аушева [1], В.Ю. Жданової [2], А.І. Косолапова [6]. В той же час, залишились неопрацьованими з системних позицій теоретико-прикладні питання застосування деяких видів спеціальних податкових режимів, зокрема режимів спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування.

Метою статті є визначення досвіду та особливостей спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування при застосуванні в національних податкових системах країн з транзитивними економіками.

Викладення основного матеріалу. У структурно-логічному вигляді проблематика визначення особливостей міжнародного досвіду застосування спеціальних податкових режимів полягає у вирішенні триєдиної задачі. По-перше, визначення видів спеціальних податкових режимів за характером спрощення; по-друге, визначення сутності спеціальних податкових режимів спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування; по-третє, визначення способів спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування при застосуванні спеціальних податкових режимів.

Визначення видів спеціальних податкових режимів за характером спрощення. Особливості розвитку національних податкових систем країн з транзитивними економіками, зокрема країн СНД, знайшли своє відображення в різноманітті видів спеціальних податкових режимів, які ними застосовуються. На нашу думку, за характером спрощення їх можливо поділити на чотири види: 1) режими заміни сукупності податків єдиним адвалерним податком; 2) режими заміни сукупності податків єдиним фіксованим податком; 3) режими заміни сукупності податків розподілом продукції; 4) режими спрощення загальноновстановленої процедури оподаткування (рис.1). Найбільш розповсюдженими на пострадянському просторі є перші два види режимів. Третій вид ще не отримав широкого розповсюдження, проте застосовується в деяких країнах. Четвертий вид режимів має дуже обмежене застосування в національних податкових системах країн СНД.

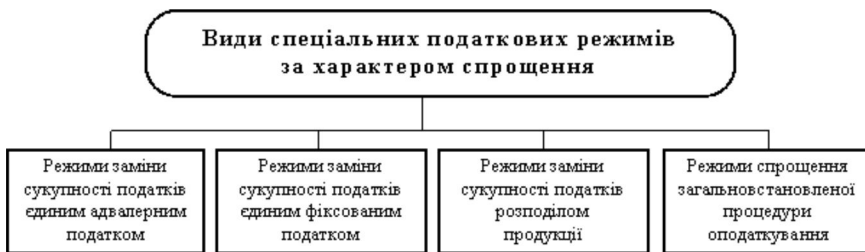


Рис. 1. Види спеціальних податкових режимів за характером спрощення

Визначення сутності спеціальних податкових режимів спрощення загальноствановленої процедури оподаткування. Спеціальні податкові режими, які, відповідно до здійсненої нами класифікації за механізмом спрощення, ми віднесли до четвертого з визначених нами видів режимів, відрізняються від інших трьох видів відсутністю заміни сукупності податків та зборів, що є обов'язковими до сплати, єдиним податком. Режими, що нами розглядаються, також суттєво відрізняються від режимів заміни сукупності податків розподілом продукції. Виходячи з мети дослідження для встановлення сутності режимів спрощення загальноствановленої процедури оподаткування, розкриємо сутнісно-структурну характеристику кожного із способів впровадження механізму спрощення процедури оподаткування.

Визначення способів спрощення загальноствановленої процедури оподаткування при застосуванні спеціальних податкових режимів. Аналіз практики застосування спеціальних податкових режимів в національних податкових системах країн СНД дозволяє виділити наступну особливість: механізм спрощення загальноствановленої процедури оподаткування здійснюється шляхом зменшення обсягу податкових зобов'язань, яке може впроваджуватися трьома способами: спрощенням механізму обчислення податкових зобов'язань; зменшення нарахованих податкових зобов'язань; звільнення від сплати податків (рис.2).



Рис.2. Способи впровадження механізму спрощення процедури оподаткування

Спрощення механізму обчислення податкових зобов'язань. При такому способі спрощення порядку визначення податкових зобов'язань, не передбачається скорочення переліку податків, які повинні сплачувати платник податків за загальним правилом. Але спрощується порядок їх розрахунку завдяки спрощеному порядку визначення об'єкту оподаткування, бази оподаткування, зменшення ставки податку. Як правило, таке спрощення стосується податків з найбільш складним механізмом обчислення: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно, єдиний соціальний податок. Такий спосіб спрощення при застосуванні спеціальних податкових режимів в національних податкових системах країн з транзитивними економіками широкого розповсюдження не отримав.

В якості прикладу можливо навести режим, аналогічному відсутній в податкових системах країн СНД. Запроваджений в Казахстані для суб'єктів малого бізнесу „спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації”, передбачає спрощення порядку обчислення і сплати двох податків: для юридичних осіб – корпоративного прибуткового податку та соціального податку; для індивідуальних підприємців – індивідуального прибуткового податку та соціального податку. Особливістю такого податкового режиму є встановлення для двох податків єдиного об'єкту оподаткування. Ним визначено дохід за податковий період, що складається з усіх видів доходів, отриманих платником податків як на території країни, так і за її межами. Для визначення суми податкових зобов'язань за двома податками, до об'єкту оподаткування за звітний податковий період застосовується ставка у розмірі 3 %. При цьому, прибутковий податок (індивідуальний або корпоративний), сплачується у розмірі 1/2 від обчисленої суми податкового зобов'язання. А соціальний податок – у розмірі 1/2 від обчисленої суми податкового зобов'язання за мінусом суми відрахувань на обов'язкове державне соціальне страхування. Нараховані податки перераховуються до бюджету після закінчення податкового періоду, який дорівнює одному календарному кварталу. Окрім того, значно спрощується ведення податкової звітності, яка у вигляді спрощеної декларації подається до податкового органу після закінчення податкового звітного періоду. Право застосовувати такий режим надається двом категоріям платників податків: 1) індивідуальним підприємцям, у яких за податковий період чисельність найманих працівників складає 25 осіб, а граничний дохід не перевищує 10 000 тис. тенге; 2) юридичним особам, у яких за податковий період середньосписочна чисельність найманих працівників складає 50 осіб, а граничний дохід не перевищує 25 000 тис. тенге. При цьому, заборонено застосовувати такий режим: юридичним особам, що мають філії, представництва; філіям і представництвам; дочірнім підприємствам юридичних осіб та акціонерним товариствам; платникам податків, що мають відокремлені підрозділи в різних населених пунктах. Передбачені, також, обмеження у застосуванні такого режиму для певних видів діяльності, зокрема ліцензованих, а також виробництва підкацізної продукції, надрокористування, реалізації нафтопродуктів, збору та приймання склотари, надання консультативних, фінансових та бухгалтерських послуг [5].

В податковій системі Киргизстану запроваджено спеціальний податковий режим „податки на основі податкового контракту”, який можливо навести в якості прикладу спрощення механізму обчислення податкових зобов'язань. Такий режим надає право організаціям та індивідуальним підприємцям, які здійснюють підприємницьку діяльність, сплачувати окремі податки на основі податкового контракту, який визначає узгоджене між платником податків та органом податкової служби податкове зобов'язання платника податків в розмірі фіксованих сум трьох податків: 1) податку на прибуток; 2) податок на додану вартість; 3) податок з продажів. Сума податкового зобов'язання по контракту визначається в розмірі, що перевищує найбільшу суму податкових зобов'язань за три попередні роки, не менш ніж на 25 відсотків. Контракт укладається строком на один рік по формі, що встановлюється податковим органом, та може щорічно подовжуватися. Протягом дії податкового контракту, податковими органами не здійснюються виїзні перевірки за податками, що складають суму контракту. Платники податків, які уклали податковий контракт, всі інші податки, передбачені податковим законодавством, сплачують на загальних підставах. Коло осіб, що можуть використовувати такий податковий режим законодавчо обмежено. Забороняється застосовувати цей режим платникам податків, що надають кредитні, фінансові та страхові послуги; інвестиційним та пенсійним фондам; професійним учасникам ринку цінних паперів; особам, що мають податкову заборгованість; платникам податку за надрокористування; платникам акцизного збору [7].

Зменшення нарахованих податкових зобов'язань. При такому способі спрощення, також не передбачається скорочення переліку податків, які повинні сплачувати платник податків за загальним правилом. Але платникам податків надається право зменшити нараховані податкові зобов'язання, може бути „спеціальний податковий режим для

Прикладом режиму, що передбачає право платника податків зменшити нараховані податкові зобов'язання, може бути „спеціальний податковий режим для юридичних осіб - виробників сільськогосподарської продукції та сільських споживчих кооперативів, який запроваджено в податковій системі Казахстану. Такий режим запроваджує особливий порядок визначення суми податкового зобов'язання. Зменшенню на 70 відсотків підлягають обчислені у загальноствановленому порядку суми податкових зобов'язань за наступними податками: 1) корпоративний прибутковий податок; 2) податок на додану вартість; 3) соціальний податок; 4) земельний податок; 5) плата за користування земельними ділянками; 6) податок на майно; 7) податок на транспортні засоби. цими податками. Такий податковий режим розповсюджується лише на: 1) діяльність юридичних осіб - виробників сільськогосподарської продукції по виробництву, переробці та реалізації сільськогосподарської продукції, а також

продукції тваринництва, птахівництва та бджолярства; 2) діяльність сільських споживчих кооперативів по реалізації та переробці сільськогосподарської продукції, яка вироблена селянськими та фермерськими господарствами, які є членами (пайщиками) таких кооперативів [5].

Звільнення від сплати податків. При такому способі спрощення, зниження податкового навантаження здійснюється шляхом звільнення від сплати податків деяких видів діяльності окремих категорій платників податків. Таке звільнення може стосуватися як визначеного переліку податків і зборів, так і всієї сукупності податків і зборів, що складають національну податкову систему.

В якості прикладу звільнення від сплати всіх податків і зборів можливо навести „податковий режим у вільних економічних зонах” у Казахстані. Такий режим звільнення від усіх видів податкових платежів застосовується тільки стосовно діяльності суб'єктів вільних економічних зон з виробництва та реалізації товарів (крім підакцизних), робіт або послуг на відокремленій та спеціально загородженій території, яка за законодавством країни визнається вільною економічною зоною. По відношенню до діяльності суб'єктів вільної економічної зони за межами такої зони, а також на всій іншій території країни, застосовується загальний податковий режим [5].

Спеціальний податковий режим „оподаткування у вільних економічних зонах” в Білорусі поєднує два способи зменшення обсягу податкових зобов'язань: зменшення податкових зобов'язань та звільнення від сплати окремих податків. Так, організації, що є резидентами вільних економічних зон, сплачують податок на прибуток за ставкою, зменшеною на 50 % від законодавчо встановленої ставки, при цьому, прибуток, отриманий від реалізації товарів (робіт, послуг) власного виробництва звільнюється від оподаткування податком на прибуток протягом п'яти років з дати заяви про отримання прибутку. Податок на додану вартість при реалізації резидентами вільних економічних зон на території країни товарів власного виробництва сплачується у розмірі 50 % від суми податкового зобов'язання. Резиденти вільних економічних зон звільнюються від сплати податку на нерухомість по основним засобам (об'єктам незавершеного будівництва), що розташовані на території таких зон; збору до республіканського фонду підтримки виробників сільськогосподарської продукції, продовольства та аграрної науки в частині виручки, отриманої від реалізації товарів (робіт, послуг). Такий спеціальний податковий режим поширюється на шість вільних економічних зон: "Брест", "Вітебськ", "Гродноінвест", "Гомель-Рагон", "Мінськ", "Могильов" [8].

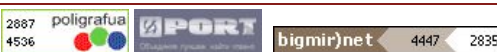
Висновки. Спеціальні податкові режими, що застосовуються в національних податкових системах країн з транзитивними економіками, за характером спрощення можливо поділити на чотири види: 1) режими заміни сукупності податків єдиним адвалерним податком; 2) режими заміни сукупності податків єдиним фіксованим платежем; 3) режими заміни сукупності податків розподілом продукції; 4) режими спрощення загальноствановленої процедури оподаткування. Найбільш розповсюдженими в країнах з транзитивними економіками є режими заміни сукупності податків єдиним податком (адвалерним або фіксованим). Режими заміни сукупності податків розподілом продукції ще не отримали широкого розповсюдження, проте застосовується в деяких країнах СНД. Режими спрощення загальноствановленої процедури оподаткування мають досить обмежене застосування в національних податкових системах.

При застосуванні в національних податкових системах країн з транзитивними економіками спеціальних податкових режимів спрощення загальноствановленої процедури оподаткування, механізм спрощення загальноствановленої процедури оподаткування здійснюється шляхом зменшення обсягу податкових зобов'язань, яке може впроваджуватися трьома способами: спрощенням механізму обчислення податкових зобов'язань; зменшення нарахованих податкових зобов'язань; звільнення від сплати податків.

Література

1. Аушев М.-Б.А. Совершенствование специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит”/А.Б. Барлыкапов. – М., 2008.-22 с.
2. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; финансовое право; информационное право”/М.Ф. Ивлиева. – М., 2007. – 24 с.
3. Иванов Ю.Б., Майбуров И.А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: Монография. – Х.: ФЛП Либуркина Л.М.; ИД „ИНЖЭК”, 2009. – 520 с.
4. Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятюк О.М. Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2006. – 920 с. (423)
5. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗРК // Интернет-версия справочно-правовой системы ПАРАГРАФ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517
6. Косолапов А.И. Специальные налоговые режимы (теория и практика): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит”/А.И. Косолапов. М., 2007.- 48 с.
7. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года N 25 // Официальная Интернет-страница Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.sti.gov.kg/ruswin/hk11w.htm>
8. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. N166-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166>

Стаття надійшла до редакції 20.08.2010 р.



ТОВ "ДКС Центр"