

П.В. Коломієць,
здобувач кафедри фінансового права
Національного університету державної
податкової служби України

СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ЗА ПОДАТКОВИМ ПРАВОМ УКРАЇНИ Й ОКРЕМИХ ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВ

У статті у порівняльному аспекті проаналізовано зміст поняття спеціального податкового режиму за податковим законодавством України, Республіки Казахстан та Російської Федерації з метою вивчення зарубіжного досвіду впровадження спеціальних податкових режимів та ефективності їх застосування в Україні.

Ключові слова: спеціальні податкові режими, Податковий кодекс України, Податковий кодекс Російської Федерації, Податковий кодекс Республіки Казахстан.

В статье в сравнительном аспекте проанализировано содержание понятия специального налогового режима по налоговому законодательству Украины, Республики Казахстан и Российской Федерации с целью изучения зарубежного опыта внедрения специальных налоговых режимов и эффективности их применения в Украине.

Ключевые слова: специальные налоговые режимы, Налоговый кодекс Украины, Налоговый кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Республики Казахстан.

Meaning of a special tax regime for the tax legislation of Ukraine, Kazakhstan and the Russian Federation is analyzed in the comparative aspect for the study of foreign experience of special tax regimes as well as the effectiveness of their use in Ukraine.

Keywords: special tax regimes, the Tax Code of Ukraine, the Tax Code of the Russian Federation, the Tax Code of the Republic of Kazakhstan.

Процес реформування податкової системи України виявив і загострив ряд соціально-економічних проблем, вирішення яких прямо або побічно залежить від раціонально організованої податкової політики, одним із дієвих інструментів якої є спеціальні податкові режими. Особливий характер перехідної економіки, її розвиток, а також соціально-історичні особливості України зумовлюють необхідність формування принципово нової податкової системи, яка повинна відповідати новим суспільним умовам і світовому досвіду. Новація податкового законодавства, спеціальні податкові режими з'явилися у податковій системі України одночасно із набуттям чинності Податковим кодексом України, п. 11.2. ст. 11 якого передбачено, що спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [1]. Отже, актуальним на сьогодні залишається питання щодо необхідності і доцільності встановлення та застосування в Україні спеціальних податкових режимів, дослідження ефективності їх застосування в Україні на прикладі зарубіжних країн, що дозволить краще пізнати сутність цього правового явища.

Серед вітчизняних науковців активно ведуться дискусії щодо загальних засад встановлення та застосування на практиці окремих видів спеціальних податкових режимів. Актуальним питанням українських вчених залишається і вивчення досвіду зарубіжного податкового законодавства та наукових теорій щодо змістовності та сутності поняття спеціального податкового режиму [2–7].

Проблема удосконалення правового регулювання спеціальних податкових режимів в Україні на прикладі досвіду зарубіжних країн є актуальною і досі. Завданням нашого дослідження є проведення порівняльно-правового аналізу змісту поняття спеціального податкового режиму за податковим законодавством України, Республіки Казахстан та Російської Федерації з метою пізнання сутності цього правового явища

відносно національних особливостей кожної з вищенаведених постсоціалістичних країн та ефективності його застосування в Україні.

Порівняльно-правовий аналіз зарубіжного досвіду законодавчого закріплення поняття “спеціальний податковий режим”, в якому узагальнено і виділено за системою ознак характерні риси цього податково-правового явища, розглянемо в хронологічному порядку, відповідно до термінів набрання чинності податкових кодексів в країнах колишнього СРСР, а саме Російської Федерації та Республіки Казахстан, оскільки вони мають більший ніж Україна досвід встановлення та застосування спеціальних податкових режимів, раніше за нас виробили свої моделі та технології впровадження цих режимів. Вперше визначення поняття спеціального податкового режиму було наведено ще в Законі Російської Федерації “Про засади податкової системи в Російській Федерації”, п. 3 ст. 18 якого було передбачено, що актами законодавства Російської Федерації про податки і збори може передбачатися встановлення спеціальних податкових режимів (систем оподаткування), відповідно до яких вводиться особливий порядок обчислення і сплати податків, у тому числі заміна сукупності податків і зборів одним податком [8]. Водночас нормами цієї ж статті зазначалося, що встановлення та введення в дію спеціальних податкових режимів не відносяться до встановлення та введення в дію нових податків і зборів. Тобто ще до набрання чинності Податковим кодексом Російської Федерації, у податковому законодавстві цієї країни вже було регламентовано встановлення спеціальних режимів, але не як податкових режимів, а саме як систем оподаткування, оскільки встановлення та введення в дію цих спеціальних податкових режимів, про що свідчать ознаки цього поняття, не відносилося до встановлення та введення в дію нових податків і зборів. Але при цьому, по-перше, запроваджувався особливий порядок обчислення і сплати податків, а, по-друге, передбачалася заміна сукупності податків і зборів одним податком.

Проте на відміну від положень вищезазначеного Закону Російської Федерації, як доводить проведене дослідження структури чинного Податкового кодексу Російської Федерації, визначення поняття спеціального податкового режиму в цьому Кодексі наведено дещо іншим чином, а саме шляхом визначення вичерпного переліку спеціальних податкових режимів. Зокрема, п. 2 ст. 18 Податкового кодексу Російської Федерації передбачено, що до спеціальних податкових режимів належать: 1) система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); 2) спрощена система оподаткування; 3) система оподаткування у вигляді єдиного податку на поставлений дохід для окремих видів діяльності; 4) система оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції [9]. Таким чином, відсутність у Податковому кодексі Російської Федерації визначення поняття “спеціальний податковий режим” через його істотні ознаки і навпаки наявність у Кодексі вичерпного переліку спеціальних податкових режимів, таких як систем оподаткування, свідчить тільки про те, що поняття “спеціальний податковий режим” у чинному податковому законодавстві Російської Федерації поєднує у своїй структурі два види режимів: спеціальний режим як систему оподаткування, та податковий режим як складову частину цієї системи оподаткування. Підтвердженням цих висновків є норми п. 7 ст. 12 Податкового кодексу Російської Федерації, де зазначено, що цим Кодексом встановлюються спеціальні податкові режими, які можуть передбачати федеральні податки, не зазначені у ст. 13 цього Кодексу, визначається порядок встановлення таких податків, а також порядок введення в дію та застосування зазначених спеціальних податкових режимів. Отже, чинним Податковим кодексом Російської Федерації встановлено чотири види спеціальних режимів як систем оподаткування, у складі яких передбачено три податкових режими у вигляді федеральних податків, а саме: єдиний сільськогосподарський податок, єдиний податок на поставлений дохід та податок, що сплачується у зв'язку із застосуванням спрощеної системи оподаткування. Ці податки не включено до переліку федеральних податків, визначених ст. 13 Кодексу. Порядки встановлення цих податків як податкових режимів, а також порядок застосування спеціальних режимів як систем оподаткування визначаються нормами розділу VIII.1 “Спеціальні податкові режими” Податкового кодексу Російської Федерації у відповідних главах 26.1–26.4.

Незважаючи на закріплення вичерпного переліку видів спеціальних податкових режимів у чинному Податковому кодексі Російської Федерації, російські науковці не полишають спроб дати своє визначення цього поняття. Так, С.В. Барулін, розглядаючи спеціальні податкові режими як нове фінансове явище в податковій системі Російської Федерації, надає визначення цього поняття, відповідно до якого спеціальний податковий режим – це спеціальна система податків і оподаткування для певних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, заснована на єдиному податку і обмеженій кількості оподаткування, більш повної реалізації його принципів та досягнення найбільшого фіскального та регулюючого ефекту [10 с. 316].

Цікавою є думка російського вченого О.І. Косолапова, який, розглядаючи теоретичні і практичні питання спеціальних податкових режимів, які застосовуються в податковій системі Російської Федерації, не визнав за необхідне надати визначення поняття спеціального податкового режиму. На думку О.І. Косолапова, у рамках податкової системи Російської Федерації спеціальні податкові режими (за винятком системи оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції) є спрощеними порядками оподаткування, що полягають, зокрема, в заміні основних податків одним податком, що обчислюється за спрощеними правилами [11 с. 14.]. Тобто на відміну від поглядів С.В. Баруліна, який стверджує, що центральними місцем у спеціальних податкових режимах є єдиний податок, О.І. Косолапов вважає, що спеціальний податковий режим полягає у заміні основних податків одним податком та його обчисленням за спрощеними правилами. Таким чином, у Російській Федерації, яка має вже багатий досвід застосування спеціальних податкових режимів, наразі залишається актуальним питання їх удосконалення, оскільки в науці досі не вироблено чіткого понятійного апарату, використання якого дало б можливість абстрагуватись від наукових дискусій у теоретичній площині та перейти на вдосконалення практики застосування спеціальних податкових режимів.

Проаналізувавши різні підходи щодо трактування поняття спеціальних податкових режимів, які встановлені та застосовуються в Російській Федерації, дослідимо формування правового поняття “спеціальний податковий режим” у Республіці Казахстан [12], де за хронологією подій Податковий кодекс було прийнято 10 грудня 2008 року. Зокрема, заслуговує на увагу передбачливість авторів Податкового кодексу Республіки Казахстан щодо визначення поняття “спеціальний податковий режим”. По-перше, загальне визначення цього поняття наведено в ст. 12 Податкового кодексу Республіки Казахстан, яка має назву “Основні поняття, що застосовуються в цьому Кодексі”, а саме пп. 2 п. 1 цієї статті Кодексу передбачено, що спеціальний податковий режим – це особливий порядок розрахунків з бюджетом, що встановлюється для окремих категорій платників податків та передбачає застосування спрощеного порядку обчислення і сплати окремих видів податків і плати за користування земельними ділянками, а також подання податкової звітності за ними. Тобто істотними ознаками спеціального податкового режиму, які можна виокремити з поняття “спеціальний податковий режим” в Податковому кодексі Республіки Казахстан, є такі: 1) спеціальний податковий режим – це особливий порядок розрахунків з бюджетом; 2) спеціальний податковий режим встановлюється для окремих категорій платників податків; 3) спеціальний податковий режим передбачає застосування спрощеного порядку обчислення окремих видів податків; 4) спеціальний податковий режим передбачає застосування спрощеного порядку сплати окремих видів податків; 5) спеціальний податковий режим передбачає спрощений порядок подання податкової звітності. По-друге, у ст. 426 розділу 18 Податкового кодексу Республіки Казахстан, який має назву “Спеціальні податкові режими”, визначення цього поняття наведено шляхом встановлення вичерпного переліку видів спеціальних податкових режимів, які застосовуються в податковому законодавстві Республіки Казахстан. Відповідно до положень п. 1 ст. 426 Податкового кодексу Республіки Казахстан, спеціальні податкові режими поділяються на такі види: 1) спеціальний податковий режим для суб’єктів малого бізнесу, що включає в себе: спеціальний податковий режим на основі патенту та спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації; 2) спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств;

3) спеціальний податковий режим для юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції, продукції аквакультури (рибництва) і сільських споживчих кооперативів. По-третє, конкретизоване, тобто більш детальне визначення поняття спеціального податкового режиму для кожного з окремих видів спеціальних податкових режимів, зазначених у ст. 426 Податкового кодексу Республіки Казахстан, наводиться в кожній із глав (глави 61–63) розділу 18 Податкового кодексу Республіки Казахстан, в яких визначено правове регулювання справляння цих окремих видів спеціальних податкових режимів, саме як спеціальних режимів, що передбачають особливі порядки розрахунків з бюджетом.

Проведений аналіз наукових досліджень та наукових публікацій стосовно спеціальних податкових режимів у Республіці Казахстан свідчить про те, що незважаючи на законодавче закріплення поняття спеціального податкового режиму через його істотні ознаки та шляхом закріплення їх вичерпного переліку в Податковому кодексі Республіки Казахстан, темою досліджень сучасних науковців залишаються питання удосконалення та раціоналізації діючих спеціальних податкових режимів з метою їх практичного застосування в цій країні [13; 14].

Дослідивши зарубіжний досвід законодавчого закріплення поняття “спеціальний податковий режим” в чинних податкових кодексах Російської Федерації та Республіки Казахстан, доцільним буде порівняти цей досвід з особливостями визначення поняття “спеціальний податковий режим”, що закріплено в п. 11.2 ст. 11 чинного Податкового кодексу України. На відміну від російського способу визначення поняття спеціального податкового режиму через наведення вичерпного переліку його видів як систем оподаткування та на відміну від досвіду Республіки Казахстан, де визначення поняття спеціального податкового режиму наводиться як особливий порядок розрахунків з бюджетом, в Україні спеціальний податковий режим це особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб’єктів, зокрема у формі єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку. Як видно із наведених визначень понять спеціальних податкових режимів у податкових кодексах зарубіжних країн та України, спільним у всіх них є тільки те, що вони дають визначення спеціальним податковим режимам, проте кожне з цих понять конкретизовано окремо для податкової системи країни, до якої вони належать. Проте, якщо російський Податковий кодекс надає вичерпний перелік різнорідних видів спеціальних податкових режимів, то у визначенні поняття в Податковому кодексі Республіки Казахстан робиться акцент на спрощеному порядку обчислення і сплати окремих видів податків, а також представлення податкової звітності за ними для окремих категорій платників податків. Український варіант визначення поняття спеціального податкового режиму наголошує, що він є особливим порядком оподаткування, але для окремих категорій господарюючих суб’єктів.

Висновки. З метою з’ясування необхідності і доцільності встановлення та ефективності застосування в Україні спеціальних податкових режимів проведено порівняльно-правовий аналіз змістовності та сутності поняття спеціального податкового режиму на прикладі зарубіжних країн, що дозволило краще пізнати сутність цього правового явища. Проведеним дослідженням встановлено, що спеціальні податкові режими як в Україні, так і в Російській Федерації та Республіці Казахстан унікальні та своєрідні, оскільки належать різним національним податковим системам. А саме, якщо в Україні спеціальні податкові режими – це особливі порядки оподаткування окремих категорій господарюючих суб’єктів, то в Російській Федерації спеціальні податкові режими являють собою окремі системи оподаткування, а Податковий кодекс Республіки Казахстан визначає спеціальний податковий режим як особливий порядок розрахунків з бюджетом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14. – № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. *Майстренко О.В.* Перспективи розвитку в Україні спрощеного оподаткування малого підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // www.minjust.gov.ua/0/30255](http://www.minjust.gov.ua/0/30255).

3. *Столяров В.Ф.* Спеціальні податкові режими : міжнародний досвід впровадження механізму спрощення процедури оподаткування / В.Ф. Столяров, О.В. Музиченко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. – 2010. – № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=287>.

4. *Музиченко О.В.* Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД / О.В. Музиченко // Електронне наукове фахове видання “Ефективна економіка”. – 2010. – № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=240>.

5. *Андрущенко В.Л.* Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К. : Комп’ютер прес, 2004. – 300 с.

6. *Брызгалін А.В.* Специальные режимы налогообложения. Упрощенная система налогообложения. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (по состоянию на 20 января 2003 года) / А.В. Брызгалін, В.Р. Берник, А.Н. Головкин // *Налоги и финансовое право*. – 2003. – № 1.

7. *Попова Л.В.* Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

8. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон Рос. Федерации от 27 дек. 1991 г. № 2118-І // *Ведомости Съезда нар. депутатов Рос. Федерации и Верхов. Совета Рос. Федерации*. – 1992 – № 11. – С. 707–717.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nalog.ru/mnsrcrus/nal_zak/n_zakonod_act/.

10. *Барулин С.В.* Теория и история налогообложения : учеб. пособ. / С.В. Барулин. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.

11. *Косолапов А.И.* Специальные налоговые режимы : учеб. пособ./ А.И. Косолапов. – М. : Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2008. – 212 с.

12. Кодекс Республики Казахстан : О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.

13. *Жирова Г.В.* Формирование специальных налоговых режимов в Республике Казахстан : автореф. дисс. ... канд. эконом. наук : 08.00.10 / Г.В. Жирова. – Саратов, 2002. – 164 с.

14. Налоговые системы государств-членов Евразийского экономического сообщества : учеб. пособ. / Под ред. доктора эконом. наук, проф. А.З. Дадашева. – М. : Налоговый вестник, 2002. – 304 с.

Отримано 15.04.2013