

В.В. Сідляр

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

У статті розкрито сутність спеціальних податкових режимів як поняття та економічної категорії. Проаналізовано наукові підходи до трактування даного поняття та його складових. Запропоновано власну дефініцію спеціального податкового режиму.

Ключові слова: система, режим, податкова система, спрощена система оподаткування, альтернативна система оподаткування, спеціальний режим оподаткування.

Літ. 26.

В.В. Сидляр

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

В статье раскрыта суть специальных налоговых режимов как понятия и экономической категории. Проанализированы научные подходы к трактовке данного понятия и его составляющих. Предложена собственная дефиниция специального налогового режима.

Ключевые слова: система, режим, налоговая система, упрощенная система налогообложения, альтернативная система налогообложения, специальный режим налогообложения.

V.V. Sidlyar

THEORETICAL AND ORGANIZATIONAL BASIS FOR DETERMINATION OF SPECIAL TAX REGIMES

The article reveals the essence of special tax regimes as a notion and an economic category. Scientific approaches to interpretation of this notion and its constituents are analyzed. Author's definition of special tax regime is offered.

Keywords: system; regime; tax system; simplified taxation system; alternative taxation system; special tax regime.

Постановка проблеми. У світовій і вітчизняній податковій практиці широкого розповсюдження набули спеціальні режими оподаткування як інструмент державного регулювання економіки. Особливе значення таким неринковим механізмам надається в країнах з трансформаційною економікою, коли перед урядом держави постає завдання стимулювання і розвитку малого і середнього бізнесу, залучення іноземних інвестицій, розвитку депресивних територій, сприяння розвитку інноваційної діяльності.

Сьогодні в наукових дослідженнях багато уваги приділяється питанням функціонування спеціальних податкових режимів, аналізу їхніх переваг і недоліків порівняно із загальною системою оподаткування, висвітленню зарубіжного досвіду їхнього застосування тощо. Останнім часом склалося також неоднозначне ставлення науковців до оцінки місця, ролі і напрямків використання особливих податкових режимів у сучасній політиці податкового регулювання ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зазначені проблеми знайшли своє відображення у дослідженнях вітчизняних вчених, таких як О.Ю. Браславець [8], В.П. Вишневський [11], І.А. Грицаєнко [12], Ю.Б. Іванов [15],

О.Р. Квасовський [17; 24], А.М. Роговець [20], С.І. Юрій [24] та інших. Серед зарубіжних дослідників привертають увагу праці С.В. Баруліна [6], Ю. Валеви-ча [9], Г.В. Жирової [6], А.І. Косолапова [18], К. Пашева [25], В. Туроного [26], Є.В. Шкребели [23]. Однак, практично відсутні фундаментальні дослідження та концептуальні підходи до теоретико-організаційних засад спеціальних режимів оподаткування.

Незважаючи на широке використання в податковій теорії та практиці поняття «спеціальні режими оподаткування», до цього часу не вироблено однозначного, чітко визначеного підходу до загального розуміння суті даної економічної категорії і типології спеціальних режимів, що стимулює до наукових досліджень в даному напрямку.

Мета дослідження. Пошук єдиного методологічного підходу до трактування дефініції «спеціальний податковий режим», з'ясування різниці між спеціальними та спрощеними податковими режимами. Однак для того, щоб досягти бажаного результату, необхідно провести аналіз суті його складових і дослідити існуючі наукові погляди щодо змісту даного терміна.

Основні результати дослідження. З'ясування сутності економічної категорії «спеціальний податковий режим» вимагає визначення змісту поняття «режим». Етимологічно термін «режим» походить від франц. *regime*, а від лат. *regimen*, що в перекладі означає «правління» [21, 586].

Серед визначень терміна «режим» у словнику іншомовних слів і великому тлумачному словнику сучасної української мови можна виокремити такі: режим — це система заходів, правил, запроваджуваних для досягнення певної мети; певні умови, необхідні для забезпечення роботи, функціонування, існування чого-небудь [10, 1208; 21, 586].

Подібне трактування знаходимо у тлумачному словнику російської мови С.І. Ожегова, де режим — це умови діяльності, роботи, існування чого-небудь [19].

У фінансово-економічному словнику узагальнено визначення «економічного режиму» як інституційної умови організації господарської діяльності в межах певної економічної системи [14, 484].

Зокрема у міжнародній економіці використовуються терміни «спеціальний режим» і «преференційний режим». Спеціальний режим — це встановлення у міжнародних договорах і угодах нормативного положення про те, що юридичні особи і громадяни договірних сторін при здійсненні зовнішньоторговельних операцій користуються спеціальними правами, які конкретно викладені у цих договорах і угодах. Режим преференційний — пільговий економічний режим, представлений однією державою іншій без поширення на треті сторони. Найчастіше застосовується у вигляді знижок на мита або їх скасування на ввезені товари пільгового кредитування, страхування зовнішньоторговельних і валютних операцій, надання фінансової і технічної допомоги [7, 1004].

Варто зауважити, що у словниках відсутнє визначення «податкового режиму» як окремої категорії, а на практиці досить часто дане поняття ототожнюють зі спеціальною системою податків. Відповідно до філософського трактування: «система — це сукупність елементів, які перебувають у відношеннях і зв'язках один з одним, що утворює цілісність, єдність» [22, 609]. Хоча термін «система»

щодо оподаткування переважно вживається в значенні сукупності яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою чи призначенням [10, 1320]. Проте, існують і інші тлумачення поняття «система», як-от:

- порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь; сукупність способів, методів, прийомів здійснення чого-небудь [10, 1320];

- певний взаємозв'язок і класифікація елементів чого-небудь [19] тощо.

Незважаючи на те, що наведені вище дефініції поняття «система» мають значну подібність, варто наголосити, що у фінансовій науці під системою податків переважно розуміють сукупність установлених чинним законодавством держави податків і зборів [16, 93].

Загалом найбільш часто ототожнюють поняття «спеціальний режим оподаткування», «спрощена система оподаткування» та «альтернативна система оподаткування». У жодній із досліджуваних праць не проводиться чітке розмежування цих понять та виокремлення їхніх рис. Найбільш часто поняття «система» і «режим» вживаються як синоніми щодо спрощеного оподаткування.

Слід зазначити, що дані поняття мають суттєві відмінності. Так, очевидним є те, що спрощена система включає сукупність взаємопов'язаних елементів, серед яких основним є єдиний податок і поряд з ним інші податки та збори, які не замінюються уніфікованим податком. Тобто, це окрема специфічна податкова система, яка альтернативна загальній системі оподаткування для окремих категорій платників (наприклад, для суб'єктів малого бізнесу, сільськогосподарських виробників).

Цікавою в даному контексті є позиція Ю.Б. Іванова, у працях якого зроблені значні кроки в дослідженні спрощених систем оподаткування. Зокрема, вчений пропонує застосовувати термін «альтернативні системи оподаткування» і зазначає: «...їх (спрощені системи – *авт.*) не можна механічно зводити лише до комплексу податкових пільг, а тим, що об'єднує їх, є спеціальний податок, який вводиться замість значного числа традиційних податків і зборів. Виходячи з того, що цей альтернативний податок заміщує і такі системоутворюючі податки, як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість і прибутковий податок з громадян, змінюються взаємозв'язки між податками і зборами, структура податкових платежів, методи податкового обліку. А це означає зміну системи оподаткування» [15, 34]. Автор також доводить альтернативність таких специфічних систем оподаткування.

При чому до складу альтернативних систем (з тих, які функціонують в Україні) Ю.Б. Іванов відносить [15, 34]:

1) спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва;

2) спеціальний торговельний патент;

3) фіксований сільськогосподарський податок;

4) сплату прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту (тільки для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності).

О.В. Грін у процесі дослідження ефективності та доцільності використання спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб-підприємців відносить до їхнього складу також єдиний, фіксований податок, спецпатент та фіксова-

ний с/г податок [13, 54]. Вчений у даному випадку вживає для їх означення термін «спеціальні режими оподаткування», в той же час отожднюючи їх зі спрощеними.

Не викликає сумнівів, що для окремих категорій платників наведені податкові режими є специфічними системами оподаткування. Що ж до того, альтернативні вони чи спрощені, правильно вживати обидва терміни, але залежно від того, на чому саме автор хоче концентрувати увагу. Тобто ці терміни характеризують дане явище з різних сторін.

Термін «спрощений» означає простіший варіант чого-небудь; нескладний [10, 1378]. Коли вживається поняття «спрощена система», то робиться наголос на тому, що таке оподаткування є простішим варіантом порівняно із загальною системою. Поняття «альтернативна система» передбачає, що платник може самостійно прийняти рішення про перехід на такий режим оподаткування, тобто обрати одну з існуючих альтернатив.

Розглянуті вище економічні категорії та поняття є підґрунтям для визначення сутності поняття «спеціальний режим оподаткування». Даний термін необхідно вживати, коли йдеться про специфічний порядок організації оподаткування для окремих категорій податкоплатників, територій чи особливих видів господарської діяльності. Тобто поняття слід розглядати, як характеристику організації функціонування спрощеної системи оподаткування. Крім того, як впливає з наведених вище означень, «спеціальний режим оподаткування» також можна тлумачити як своєрідну систему заходів і правил, відповідно до яких встановлюється специфічний порядок функціонування того чи іншого процесу, в даному випадку – оподаткування окремих груп платників, для яких створюються окремі податкові умови, територій та окремих галузей народного господарства.

Необхідно зазначити, що у чинному податковому законодавстві України не з'ясовано суть терміна «спеціальний податковий режим», в урядовому проекті Податкового кодексу України визначається лише склад особливих режимів. Відповідно до розділу XVII до них включають [1]:

- спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- торговельний патент на право провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях спеціальних (вільних) економічних зон;
- спеціальні режими оподаткування суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку;
- спеціальні режими оподаткування технологічних парків, їх учасників і спільних підприємств, які виконують проекти технологічних парків;
- особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції.

Так, С.В. Барулін, критикуючи подібний підхід, наголошує, що «спеціальний податковий режим встановлюється в межах спеціальної (і не обов'язково

пільгової) системи оподаткування для окремих категорій податкоплатників і видів діяльності (але не територій), що обов'язково включає в собі єдиний податок як центральну ланку і одночасно обмежену кількість податків і зборів, замінити які єдиним податком або недоцільно, або просто неможливо» [6, 32]. Інакше кажучи, в даному випадку спеціальні режими оподаткування ототожуються зі спрощеною системою, в основі якої лежить єдиний податок, зокрема вчений зауважує, що «як спрощена система, спеціальний податковий режим, порівняно із загальним режимом оподаткування, можна розглядати як особливий механізм податкового регулювання окремих сфер діяльності» [6, 32].

Тлумачення терміна «спеціальний режим оподаткування» зустрічається в законодавстві держав із перехідною економікою, зокрема в Податковому кодексі Республіки Казахстан: «спеціальний податковий режим – особливий порядок розрахунків із бюджетом, установлений для окремих категорій платників податків, що передбачає застосування спрощеного порядку вирахування й сплати окремих видів податків і плати за користування земельними ділянками, а також подання податкової звітності по них» [4].

В загальних положеннях Податкового кодексу Азербайджанської Республіки у статті 4 зазначається, що «в Азербайджанській Республіці може застосовуватися спеціальний податковий режим, під яким слід розуміти особливий порядок розрахунку і сплати податків протягом визначеного періоду» [2].

Термін «особливі режими оподаткування» використовується в податковому законодавстві Республіки Білорусь, під яким розуміється спеціальний порядок розрахунку та сплати податків і зборів [3].

В Податковому кодексі Російської Федерації зазначається, що «спеціальні податкові режими можуть передбачати особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від сплати окремих податків і зборів» [5].

Моніторинг інтерпретацій досліджуваного поняття в законодавчих актах вищезазначених країн призводить до висновку про односторонність трактувань змісту спеціального податкового режиму, який передбачає лише спрощену техніку розрахунку та сплати податків. Слід зазначити, що тільки в російській законодавчій базі робиться акцент на преференційному характері таких режимів оподаткування.

Урядовий проект Податкового кодексу України також не визначає, що розуміється під спеціальним режимом оподаткування, цілі, для досягнення яких встановлюється цей режим, а також принципи функціонування спеціального режиму оподаткування. Для повноти правового регулювання необхідно доповнити розділ XVII «Спеціальні податкові режими» проекту Податкового кодексу України.

Грунтовний огляд енциклопедичних джерел, наукової літератури та законодавства України у сфері оподаткування свідчить про відсутність системного підходу до визначення понятійного апарату досліджуваного нами явища і єдиного методологічного підходу до його вивчення. Узагальнюючи теоретичні напрацювання з даної проблематики, пропонується таке формулювання визначення спеціального податкового режиму:

Спеціальний податковий режим — це система заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, і запроваджується державою з певними цілями за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання.

Висновки. З'ясування сутності спеціальних режимів оподаткування дало змогу зробити висновок, що дефініції «спеціальний податковий режим», «спрощена система оподаткування» та «альтернативна система оподаткування» потребують свого розмежування. Тому наведене визначення поняття «спеціальний податковий режим» дозволить розв'язати проблему формування системного підходу до осмислення понятійного апарату у сфері застосування специфічних режимів оподаткування з огляду на те, що в науковій економічній літературі відсутнє визначення даної категорії. Отже, запропонований підхід полегшить розуміння розглянутих понять та сприятиме подальшим дослідженням у напрямку створення ефективної податкової системи.

1. Проект Податкового кодексу України // www.minfin.gov.ua.
2. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики // www.taxes.gov.az.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь // pravo.levonevsky.org.
4. Налоговый кодекс Республики Казахстан // www.pavlodar.com.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации // www.nalog.ru.
6. Барулин С.В., Жирова Г.В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы // *Финансы*.— 2003.— №10.— С. 32–34.
7. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. — 7-е изд., доп. — М.: Институт новой экономики, 2007. — 1472 с.
8. Браславець О.Ю. Спеціальні податкові режими як метод забезпечення фінансових інтересів малого підприємництва // *Актуальні проблеми економіки*.— 2002.— №3.— С. 21–28.
9. Валевиц Ю. Налогообложение малого бизнеса: международный опыт и ситуация в Беларуси // *Эковест*.— 2004.— №4.— С. 105–129.
10. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. — К.: Ірпінь: Перун, 2007. — 1736 с.
11. Вишневський В.П. До питання про ідею єдиного податку // *Фінанси України*.— 2000.— №7.— С. 11–17.
12. Грицаенко І.А. Критерії стимулюючого пільгового податкового режиму в СЕЗ та ТПР // *Фінансова система України: Збірник наук. праць*. — Вип. 9. — Ч. 1. — Острого: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2007. — С. 43–52.
13. Грін О.В. Ефективність спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб — підприємців // *Наукові записки: Збірник наук. праць*. — Серія «Економіка». — Вип. 9. — Ч. 1. — Острого: Вид-во Нац. університету «Острозька академія», 2007. — С. 53 – 61.
14. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. — Львів: Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2005. — 714 с.
15. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. — Х.: ХДЕУ — Торнадо, 2003. — 517 с.
16. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.
17. Квасовський О.Р. Концепція реформування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // *Наукові праці НДІ при Міністерстві фінансів України*.— 2005.— Вип. 3(32). — С. 139–151.
18. Косолапов А.И. Специальный налоговый режим для малого бизнеса // *Финансы*.— 2006.— №12.— С. 35–38.
19. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка // www.slovari.ru.
20. Роговец А. М. Спрощена система оподаткування малого підприємництва // *Фінанси України*.— 2005.— №4.— С. 24–31.

21. Сучасний словник іншомовних слів: близько 20 тис. слів і словосполучень / Уклали: О.І. Скопенко, Т.В. Цимбалюк. – К.: Довіра, 2006. – 789 с.
22. Философский энциклопедический словарь / Гл. ред.: Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. – М.: Советская энциклопедия, 1983. – 840 с.
23. Шкребела Е.В. Совершенствование налогообложения малого бизнеса // www.iet.ru.
24. Юрій С.І., Квасовський О.Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємців // Фінанси України. – 2002. – №8. – С. 63–70.
25. Pashev K. Presumptive taxation and gray economy: Lessons for Bulgaria // IMF Working Paper. – 2005. – December. – WP 0512/1.
26. Thuronyi V. Presumptive Taxation // www.imf.org.

Стаття надійшла до редакції 28.07.2008.

Н.С. Поповенко, Л.П. Сухина

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ КАК ИНФОРМАЦИОННЫЙ ИСТОЧНИК ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ*

В статье различные классификации затрат проанализированы и обобщены по их основным информационным направлениям. Ориентируясь на цели и задачи, поставленные руководством перед финансово-экономической службой, индивидуальный подбор необходимого минимума классификационных признаков затрат позволит построить гибкую систему эффективного управления себестоимостью конкретного промышленного предприятия.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, классификационные признаки, информация, учет, планирование, анализ.

Табл. 1. Лит. 26.

Н.С. Поповенко, Л.П. Сухина

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

В статті різні класифікації витрат проаналізовані і узагальнені за їх основними інформаційними напрямками. Орієнтуючись на цілі і завдання, поставлені керівництвом перед фінансово-економічною службою, індивідуальний підбір необхідного мінімуму класифікаційних ознак витрат дозволить побудувати гнучку систему ефективного управління собівартістю конкретного промислового підприємства.

Ключові слова: витрати, собівартість, класифікаційні ознаки, інформація, облік, планування, аналіз.

N.S. Popovenko, L.P. Sukhina

EXPENSES CLASSIFICATION AS INFORMATION SOURCE OF PRIME COST FORMATION OF INDUSTRIAL ENTERPRISE

The article analyzes various classifications of expenses and generalizes them according to their major informative directions. Orienting on aims and tasks, set by top-management for the financial-economic service, the individual choice of a necessary minimum of classification features of expenses will allow to construct a flexible system of prime cost effective management of a certain industrial enterprise.

Keywords: expenses; prime cost; classification features; information; accounting; planning; analysis.

Постановка проблеми. Современное предприятие представляет собой сложную динамичную систему, в которой непрерывно происходят изменения в объеме производимой продукции, ее номенклатуре, в организационно-технологическом уровне. Динамичность, а зачастую, непредсказуемость особенно характерна для рыночной экономики. Внутренние и внешние изменения влияют на формирование уровня затрат на производство, которые становятся

* статтю підготовлено на основі доповіді на VII-му Міжнародному науковому семінару «Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті, екології» (30 червня – 3 липня 2008 р., Київ – оз. Святязь).