

## СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ СТИМУЛЮВАННЯ САМОЗАЙНЯТОСТІ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ В ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ЕКОНОМІКАХ

*Розкрито особливості застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн Співдружності Незалежних Держав.*

*The particularities of applying special tax regulations in the sphere of the encouragement of self-employment in transformational economics of countries of Commonwealth of Independent States.*

**Постановка проблеми.** Зростаюче безробіття є одним з негативних наслідків світової фінансової кризи. У доповіді Міжнародної Організації Праці ООН «Світ праці 2011» зазначається, що «занадто повільне відновлення світової економіки негативно вплинуло на ринок праці, і для того, що повернутися на докризові показники необхідно створити майже 80 млн. нових робочих місць у найближчі два роки, що видається малоімовірним» [1]. Високий рівень безробіття здійснює потужний тиск на системи державного соціального забезпечення кожної країни, які в умовах економічного спаду змушені виділяти значні кошти на допомогу з тимчасового безробіття. Одним з ефективних методів вирішення цієї проблеми є допомога безробітним шляхом їх залучення в активну економічну діяльність через самозайнятості. Такі заходи дозволяють, з одного боку, суттєво зменшити витрати державних коштів на виплати по безробіттю, а з іншого – збільшити надходження до державного бюджету шляхом оподаткування доходів від самостійної підприємницької діяльності.

Суттєвою особливістю самозайнятості є досить високі ризики, пов'язані з початком діяльності, недостатнім фінансуванням, а також юридичними, адміністративними та податковими складнощами. Програми мотивування безробітних до самозайнятості, що застосовуються у різних країнах, відрізняються за структурою та механізмом реалізації. Проте вони мають і спільні риси, що полягають, зокрема, у застосуванні комплексних заходів фінансової та податкової підтримки. В країнах з трансформаційними економіками, що входять до складу СНД, в якості комплексних податкових інструментів стимулювання самозайнятості застосовуються спеціальні податкові режими заміни сукупності податків єдиним фіксованим податком.

**Метою статті** є розкриття особливостей застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості в національних податкових системах країн з трансформаційними економіками, що входять до складу СНД.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз останніх досліджень і публікацій дозволяє відзначити, що спеціальні податкові режими стимулювання самозайнятості в якості самостійного об'єкта дослідження у працях вітчизняних науковців не розглядалися. В той же час, значна кількість наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, присвячена дослідженню проблемних питань оподаткування сфери індивідуального підприємництва та малого бізнесу, де спеціальні режими стимулювання самозайнятості широко застосовуються. Серед таких досліджень необхідно виділити праці вітчизняних науковців Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, російських вчених О.В. Шкрібелі [2], С.Н. Македонського, І.В. Горського [3], О.В. Медведєва [3], Т.Г. Лебединської [3]. Зважаючи на вагомий науковий надбання в дослідженні практики застосування спеціальних податкових режимів, необхідно зауважити, що у цій сфері залишилась низка невизначених питань як теоретико-методологічного, так і практично-прикладного рівня.

**Виклад основного матеріалу.** Особливості застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості в країнах з трансформаційними економіками, що входять до складу СНД, на нашу думку, розкривають п'ять системних категорій, які у графічному вигляді представлені на рис. 1.



**Рис. 1.** Системні категорії, що розкривають особливості застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн СНД.

*Метою запровадження* в трансформаційні економіки країн СНД спеціальних податкових режимів є спрощення взаємовідносин платника податків з державою. В такому сенсі застосування спеціальних податкових режимів заміни сукупності податків єдиним фіксованим податком можливо визнати вищою формою спрощення. Таке спрощення передбачає встановлення фіксованих платежів до бюджету, які замінюють декілька традиційних податків. Сплата єдиного податку замість сукупності податків значно полегшує податкове навантаження, а фіксований розмір податку дозволяє підприємцям здійснювати планування своїх витрат у довгостроковій перспективі. Розмір податкового зобов'язання не залежить від фактично отриманого доходу, а ставки фіксованого податку встановлюються у відносно невисоких розмірах. Спрощений порядок розрахунку податкових зобов'язань сприяє мінімізації витрат на ведення бухгалтерського обліку та розрахунків податкових зобов'язань.

Переважає більшість режимів стимулювання самозайнятості адресовані такому сегменту малого бізнесу, як індивідуальні підприємці та мікропідприємства. Така категорія платників податків вважається «важкооподатковуваною», адже для неї досить розповсюдженим є ухилення від оподаткування шляхом здійснення діяльності без реєстрації, приховування виручки, подання недостовірної звітності. Реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності і платника податків викликає низку витрат, серед яких – сплата податків, зборів, мит, а також витрати, пов'язані з розрахунком та сплатою податків. Таким чином, зниження податкових витрат може призвести до легалізації важкооподаткованого бізнесу. Отже, запровадження режимів стимулювання самозайнятості сприяє розвитку підприємницької активності працездатного населення та формуванню зацікавленості у добровільному і об'єктивному декларуванні доходів.

*Сфера застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості.* Аналіз досвіду застосування режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн СНД показав, що вони використовуються у випадках, коли для окремих груп платників податків практично неможливо визначити фактичні результати діяльності. Зазначені проблеми виникають при оподаткуванні індивідуальних підприємців, яке ускладнюється такими обставинами: 1) велика чисельність таких платників податків не дозволяє в достатній мірі контролювати результати їхньої діяльності; 2) доходи таких підприємців невеликі; 3) види здійснюваної ними підприємницької діяльності не потребують ведення повноцінного бухгалтерського обліку; 4) реалізація продукції (робіт, послуг) здійснюється головним чином за готівку. Внаслідок цього, деякі суб'єкти малого бізнесу мають можливість з легкістю приховувати свої доходи [2].

Російські дослідники виокремлюють такі особливості функціонування дрібного бізнесу: відсутність внутрішнього контролю потоків готівки; оплата готівкою закупок і праці найманих працівників, що не відображаються у відповідних відомостях та податковій звітності; неповне відображення в обліку виручки та обсягів реалізації; використання частини виручки на особисті витрати платників податків [3].

До категорії «важкооподатковуваних» відноситься також сезонна підприємницька діяльність з можливою частою зміною місця діяльності (наприклад, роздрібна торгівля на курортах). В курортних місцевостях чисельність малих підприємств та індивідуальних підприємців, що надають різноманітні послуги туристам, достатньо велика. Після закінчення курортного сезону підприємці з легкістю стають недосяжними для податкових органів. Адже в наступному році можна орендувати торговельне місце на іншому курорті. Пошук таких платників податків та з'ясування обсягів фактично ним отриманих доходів з метою оподаткування пов'язані з великими витратами. Тому оподаткування таких категорій платників із застосуванням режимів заміни сукупності податків єдиним фіксованим податком може бути вигідним для бюджету [2].

*Обмеження щодо застосування спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості.* Оскільки режими стимулювання самозайнятості застосовуються переважно з метою зменшити ухилення від оподаткування, то проблема ідентифікації платників податків для цілей застосування таких режимів набуває ключового значення. Податкове законодавство встановлює доволі жорсткі обмеження на застосування спеціальних податкових режимів, серед яких потребують більш детального розгляду сім видів найбільш розповсюджених обмежень.

*Види діяльності.* Обмеження такого виду полягає у визначенні переліку видів діяльності, при здійсненні яких може застосовуватися певний режим, або навпаки, при здійсненні яких застосовується спеціальний податковий режим, встановлено в Туркменістані для спрощеної системи оподаткування [4]. В Росії перелік видів діяльності, при здійсненні яких застосовується спрощена система оподаткування на основі патенту, включає 69 позицій [9]. В Молдові патент видається на один з 53 видів діяльності: п'ять з яких – відносяться до роздрібною торгівлі, 48 – до виробництва товарів, робіт та надання послуг [4]. В Білорусі режим «єдиний податок з індивідуальних підприємців» можна застосовувати при здійсненні 38 видів діяльності [6]. В Киргизстані для режиму «податок на основі обов'язкового патенту» визначено сім видів діяльності, при здійсненні яких він застосовується: послуги лазень та саун; послуги більярду; послуги з надання ігрових автоматів; послуги казино; послуги обмінного бюро; послуги дискотек; послуги автостоянок [7]. В Казахстані, навпаки, визначено п'ять видів діяльності, при здійсненні яких застосовується спеціальний режим на основі патенту заборонено: виробництво підкакізної продукції; консультаційні, фінансові та бухгалтерські послуги; реалізація нафтопродуктів; збір та прийом склопосуду; надкористування [5].

**Кількість працівників.** Таке обмеження полягає у визначенні граничної кількості осіб, з якими платник податків може перебувати у трудових відносинах. Так, в Росії, при застосуванні спрощеної системи оподаткування на основі патенту, індивідуальні підприємці можуть залучати не більш ніж 5 найманих працівників протягом податкового періоду [9]. В Казахстані при застосуванні спеціального податкового режиму на основі патенту, а також в Молдові при здійсненні діяльності, зазначеної в патенті, використовувати працю найманих працівників заборонено.

**Масштаб діяльності.** Дане обмеження передбачає встановлення граничного розміру доходу, який платник податків може отримати протягом податкового періоду. Так, в Казахстані, дохід платників податків за податковий період не повинен перевищувати 200-кратного мінімального розміру заробітної плати, встановленого на відповідний рік [5].

**Місце здійснення діяльності.** У Киргизстані платники податків, що застосовують режим на основі добровільного патенту, можуть здійснювати свою підприємницьку діяльність на територіях ринків, міні-ринків. В Білорусі для режиму «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб» встановлено обмеження щодо місця здійснення роздрібною торгівлі: в магазинах, на торгових місцях на ринках, через торговельні об'єкти громадського харчування (міні-кафе, літні та сезонні кафе).

**Кваліфікаційний рівень.** В Молдові застосовувати спрощену систему реєстрації, оподаткування, обліку та звітності на основі підприємницького патенту дозволяється підприємцям, що відповідають кваліфікаційним вимогам, необхідним для здійснення обраного виду діяльності. Рівень кваліфікації підприємця визначається на підставі наданих ним документів про попередню трудову діяльність та отриману освіту [8].

**Асортимент продукції.** В Молдові патентовласникам забороняється реалізовувати підакцизні товари; будівельні матеріали, меблі, господарські товари, продовольчі товари [8]. В Білорусі платникам податків, які перейшли на режим «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб», заборонено займатися реалізацією підакцизних товарів, а також товарів, що підлягають маркуванню контрольними знаками [6].

**Афілійованість.** В Молдові патентовласник не має права укладати угоди з індивідуальним підприємством, засновником якого є він сам або члени його родини, з повним або командитним товариством, повним пайщиком якого є він сам або члени його родини [8].

**Об'єкт оподаткування при застосуванні спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості.** Аналіз особливостей застосування режимів стимулювання самозайнятості в розрізі системної категорії «об'єкт оподаткування» дозволяє виокремити дві групи режимів: 1) режими, об'єкт оподаткування яких характеризується правовими підставами виникнення податкового обов'язку; 2) режими, об'єкт оподаткування яких характеризується економічними підставами виникнення податкового обов'язку.

До першої групи можна віднести режими, підставою для застосування яких є певні дії платників податків: надання споживачам визначених видів послуг, роздрібна торгівля певними видами товарів та здійснення визначених видів діяльності (режим «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб» в Білорусі); здійснення визначених видів економічної діяльності (режими «податок на основі обов'язкового патенту» та «податок на основі добровільного патенту» в Киргизстані, «спрощена система оподаткування, обліку та звітності на основі підприємницького патенту» (Молдова).

До другої групи можна віднести режими, об'єктом оподаткування яких визначено фінансові показники, з наявністю яких у платників податків виникають податкові зобов'язання, а саме: дохід за податковий період («спеціальний податковий режим на основі патенту» в Казахстані); потенційно-можливий дохід (режими «спрощена система оподаткування на основі патенту», «єдиний податок на вмінений дохід» в Росії); фізичний показник, що характеризує вид діяльності, для якого встановлений фіксований податок (спрощений порядок оподаткування зі сплатою фіксованого податку в Узбекистані).

**Ставки єдиного фіксованого податку при застосуванні спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості.** Аналіз податкового законодавства країн СНД дозволяє виділити наступні особливості методів встановлення, диференціації та структури ставок єдиних фіксованих податків при застосуванні спеціальних податкових режимів.

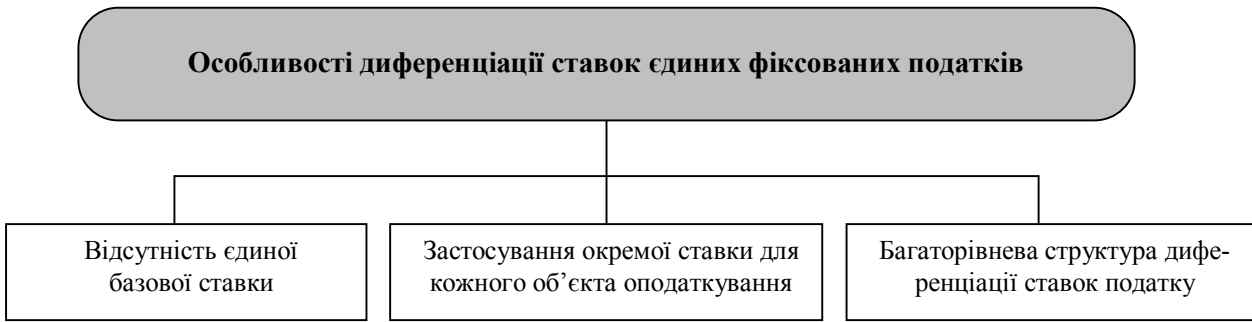
**Метод встановлення ставок податку.** Особливістю спеціальних податкових режимів, що нами досліджувалися, є встановлення ставок двох видів: абсолютних (специфічних) та відносних (процентних).

Абсолютні (специфічні) ставки встановлюються у чітко визначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі для кожної одиниці виміру бази оподаткування. Ставки такого виду встановлені для більшості спеціальних податкових режимів стимулювання самозайнятості.

Відносні (процентні) ставки встановлюються у відсотковому або кратному відношенні до одиниці бази оподаткування. Встановлення такого виду ставок не отримало широкого розповсюдження, проте застосовується для режимів: «єдиний податок на вмінений дохід» та «спрощена система оподаткування на основі патенту» (Росія); «спеціальний податковий режим на основі патенту» (Казахстан).

**Диференціація ставок податку.** Для режимів, що нами досліджувалися, є характерним встановлення як єдиних (недиференційованих), так і диференційованих ставок єдиних фіксованих податків. Єдині (недиференційовані) ставки встановлено для режиму «податок на основі обов'язкового патенту» в Киргизстані [7].

Встановлення диференційованих ставок, які передбачають різний рівень податкового навантаження для різних категорій платників податків або об'єктів оподаткування, є більш розповсюдженим. На нашу думку, можна виокремити три особливості диференціації ставок (рис. 2).



**Рис. 2. Особливості диференціації ставок єдиних фіксованих податків при застосуванні спеціальних режимів стимулювання само зайнятості.**

Перша особливість полягає у встановленні для єдиного фіксованого податку сукупності абсолютних базових ставок податку або базового діапазону величини ставок податку. Так, для режиму «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб» (Білорусь) визначено 114 базових ставок, виходячи з яких місцеві органи влади встановлюють ставки єдиного фіксованого податку для 38 видів діяльності в залежності від місця здійснення діяльності та інших критеріїв диференціації [11]. Режим «єдиний податок на основі добровільного патенту» (Киргизстан) для 71 виду підприємницької діяльності встановлює 81 фіксовану ставку [7].

Друга особливість проявляється у тому, що абсолютні ставки єдиних фіксованих податків встановлюються для кожного окремого об'єкта оподаткування, тобто для кожного з видів діяльності, при здійсненні яких застосовуються спеціальні податкові режими. Так, для одного об'єкта оподаткування може бути встановлена одна недиференційована ставка, а для іншого – декілька диференційованих. Наприклад, для режиму «спрощена система оподаткування, обліку та звітності на основі підприємницького патенту» (Молдова) встановлено по три диференційовані ставки для кожного із 183 видів діяльності. При цьому, для діяльності «будівництво житлових будинків та гаражів у сільських населених пунктах» встановлена одна недиференційована ставка [8].

**Таблиця 1. Диференціація ставок єдиного фіксованого податку при застосуванні режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн СНД.**

Країна	Спеціальний податковий режим	Кількість рівнів диференціації	Критерії диференціації								
			вид діяльності	вид населеного пункту	місце діяльності	площа приміщення	вантажопідйомність	кількість місць	режим роботи	кількість кімнат	асортимент товарів
Білорусь	Єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб	3	•	•	•					•	
Киргизстан	Податок на основі обов'язкового патенту	2	•			•					
	Податок на основі добровільного патенту	2	•		•		•	•			
Молдова	Спрощена система оподаткування, обліку та звітності на основі підприєм-	3	•	•		•	•				•
Туркменістан	Спрощена система оподаткування доходів індивідуальних підприємців	2	•	•							
Узбекистан	Спрощений порядок оподаткування зі сплатою фіксованого податку	2	•					•			•

Третя особливість полягає у застосуванні багаторівневої диференціації ставок єдиного фіксованого податку за встановленими критеріями.

Перший рівень диференціації, як правило, здійснюється за критерієм «вид діяльності». Така диференціація має місце при встановленні ставок єдиних фіксованих податків для більшості режимів: «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб» (Білорусь), «податок на основі обов'язкового патенту» та «податок на основі добровільного патенту» (Киргизстан); «спрощена система оподаткування, обліку та звітності на основі патенту» (Молдова), «спрощена система оподаткування доходів індивідуальних підприємців» (Туркменістан); «спрощений порядок оподаткування зі сплатою фіксованого податку» (Узбекистан).

Другий рівень диференціації здійснюється за критеріями: «вид населеного пункту», «площа приміщення», «місце здійснення діяльності», «вантажопідйомність», «кількість посадкових місць». Так, режим «спрощена система оподаткування, обліку та звітності на основі підприємницького патенту» (Молдова) для кожного виду діяльності встановлює по три ставки в залежності від населеного пункту, в якому здійснюється підприємницька діяльність [8]. Режим «податок на основі обов'язкового патенту» (Киргизстан) для об'єкта оподаткування «послуги саун, бань» встановлює дві ставки, диференційовані в залежності від площі приміщення. Режим «податок на основі добровільного патенту» (Киргизстан) передбачає для послуг з перевезення пасажирів і вантажу диференціацію в залежності від кількості посадкових місць та вантажопідйомності автомобіля [7].

Третій рівень диференціації ставок передбачено в Білорусі для режиму «єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб» та спрощеної системи оподаткування в Молдові.

Критерії та рівні диференціації ставок єдиного фіксованого податку при застосуванні режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн СНД наведено в табл. 1.

*Висновки.* Особливістю застосування режимів стимулювання самозайнятості в трансформаційних економіках країн СНД є заміна сукупності податків, обов'язкових до сплати за загальним правилом, єдиним фіксованим податком. Застосовувати режими стимулювання самозайнятості мають право платники податків, діяльність яких відповідає сукупності обмежень, що встановлюються для кожного окремого режиму. Аналіз режимів стимулювання самозайнятості в розрізі системної категорії «об'єкт оподаткування» дозволяє виокремити дві групи режимів: 1) режими, об'єкт оподаткування яких характеризується правовими підставами виникнення податкового обов'язку; 2) режими, об'єкт оподаткування яких характеризується економічними підставами виникнення податкового обов'язку. Аналіз режимів стимулювання самозайнятості в розрізі системної категорії «ставка єдиного фіксованого податку» дозволяє визначити такі особливості: 1) встановлюються відносні (процентні) та абсолютні (специфічні) ставки; 2) встановлюються єдині (недиференційовані) та диференційовані ставки; 3) в якості критеріїв диференціації ставок застосовуються такі показники: види діяльності; місце здійснення діяльності; площа приміщення; режим роботи; асортимент товарів тощо.

## Література

1. Глобальне переформатування світової економіки: причини, тенденції. Аналітична записка / Сайт Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/701/>.
2. Шкребела Е.В. Налогообложение малого бизнеса в России: проблемы и перспективы решения / Под ред. д.э.н. Синельникова-Мурьева С., к.э.н. Трунина И. – М.: ИЭПП, 2008. – 163 с.
3. Горский И.В., Медведева О.В., Лебединская Т.Г. Проблемы патентного налогообложения / Онлайн-мережа Організації Об'єднаних Націй у сфері державного управління та фінансів United Nations Public Administration Network (UNPAN) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unpan1.un.org/intracod/groups/public/documents/SSPE/UNPAN028583.pdf>
4. Перечень видов деятельности, при осуществлении которых на индивидуальных предпринимателей распространяется упрощенная система налогообложения и установленная по ним фиксированная патентная плата. Приложение к Постановлению Президента Туркменистана от 08 байдак 2008 г. № 9478 // Веб-сайт Головної державної податкової служби Туркменістану [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tax.gov.tm/ru/nalog/pisma/0395110208-pril.pdf>
5. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗРК // Интернет-версія довідково-правової системи ПАРАГРАФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc\\_id=30367517](http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517).
6. Указ Президента Республики Беларусь «Об отдельных вопросах налогообложения» от 09.03.2010 г. № 143 // Національний правовий Інтернет-портал Республіки Білорусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/WEBNPA/text.asp?RN=P31000143>.
7. Правительство увеличило стоимость патентов / Сайт Інвестиційної ради при Президенті Киргизської Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://investmentcouncil.kg/index.php?option=com\\_content&task=view&id=318&Itemid=75](http://investmentcouncil.kg/index.php?option=com_content&task=view&id=318&Itemid=75).
8. Закон Республики Молдова «О предпринимательском патенте» от 15.07.98 г. № 93-XIV // Веб-сайт Міністерства фінансів Республіки Молдова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.md/common/actnorm/taxes/laws/Legea\\_cu\\_privire\\_la\\_patenta\\_de\\_intreprinzator\\_rus.doc](http://minfin.md/common/actnorm/taxes/laws/Legea_cu_privire_la_patenta_de_intreprinzator_rus.doc).
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>.
10. Постановление Президента Республики Узбекистан от 22.12.2009 г. № ПП–1245 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2010 год» / Веб-сайт Центру правової інформатизації при Міністерстві юстиції Республіки Узбекистан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lex.uz/ru/doc/act2009-12.html>.
11. Решение Минского городского Совета депутатов от 17.03.2010 г. № 286 «Об установлении ставок единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц в пределах базовых ставок единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, утвержденных Указом Президента Республики Беларусь от 09.03.2010 г. № 143» / Офіційний сайт Міністерства по податках та зборах Республіки Білорусь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nalog.by/docs/mns\\_uit/ReshMGSD\\_17032010\\_286.doc](http://nalog.by/docs/mns_uit/ReshMGSD_17032010_286.doc).