

держава / С.М. Іваницький-Василенко // Щорічник наукових праць. Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. - К., 2001. - С. 121-141.

6. Камінська Н.В Місцеве самоврядування: теоретико-історичний і порівняльно-правовий аналіз: навчальний посібник / Н.В. Камінська. - К.: КНТ, 2010. - 232 с.

7. Куйбіда В.С. Принципи і методи діяльності органів місцевого самоврядування. Монографія / В.С. Куйбіда // Міжрегіон. акад. упр. персоналом. - К.: МАУП, 2004. - 431 с.

8. Лаптева Л.Е. Земские учреждения в России / Л.Е. Лаптева. - М.: Право, 1993. - 274 с.

9. Полное Собрание Законов Российской империи. Собр. 2-е. - Т. XLV. - Отд. 1. - № 48498.

10. Полное Собрание Законов Российской империи. Собр. 2-е. - Т. XXXIX. - Отд. 1. - № 40457.

11. Постовой Н.В. Местное самоуправление Древней Руси / Н.В. Постовой // Местное право. - 2000. - № 2. - с. 3 - 6.

12. Тарановський Ф. Обзор памятников магдебурского права западно- русских городов литовской эпохи / Ф. Тарановський. - Варшава: Типография Варшавского Учебного Округа, 1897. - 203 с.

УДК 347.73

Данієлян С. А., здобувач кафедри  
фінансового права НУ «Юридична  
академія України ім. Я. Мудрого»

## Єдиний податок як різновид спеціального податкового режиму

У статті розглядаються актуальні проблеми існування спеціальних податкових режимів та місце серед них єдиного податку. Звертається увага на родові конструкції (режим, правовий режим, податковий режим), вказується їх взаємозв'язок, робиться наголос на потребі врахування їх рис при характеристиці спеціальних правових режимів. Досліджуються сучасні тенденції щодо розвитку податкового законодавства, вивчаються запропоновані уповноваженими державними органами зміни до нього та робляться власні висновки щодо їх доцільності, ефективності та мети.

**Ключові слова:** оподаткування, режим, правовий режим, податковий режим, спеціальний податковий режим, єдиний податок, правовий механізм податку, податкове законодавство.

В статье рассматриваются актуальные проблемы существования специальных налоговых режимов и место среди них единого налога. Обращается внимание на родственные конструкции (режим, правовой режим, налоговый режим), указывается их взаимосвязь, делается упор на необходимости учета их особенностей при характеристике специальных правовых режимов. Исследуются современные тенденции развития налогового законодательства, изучаются предложенные уполномоченными государственными органами изменения в него и делаются собственные выводы относительно их целесообразности, эффективности и цели.

**Ключевые слова:** налогообложение, режим, правовой режим, налоговый режим, специальный налоговый режим, единый налог, правовой механизм налога, налоговое законодательство.

This paper deals with topical issues being of special tax regimes and among them the single tax. Attention is drawn to family structure ( profile legal regime, the tax regime ) indicates their relationship, emphasizes the need to take account of features to characterize the specific legal regimes. Investigates current trends in the development of tax legislation, proposed by state studied by changes to it and made their own conclusions as to their appropriateness , effectiveness and purpose.

**Keywords:** tax regime, legal status, tax treatment , a special tax regime, a flat tax , legal mechanisms , tax legislation.

Перш ніж аналізувати спеціальні податкові режими потрібно визначитись із низкою родових категорій – поняттям «режим», «правовий режим» та «податковий режим». При цьому варто звернутися не лише до позицій вчених-фінансистів, а й проаналізувати фахівців в інших областях науки, що передбачає дослідження не тільки правового розуміння деяких з окреслених категорій, а й розуміння морфологічного.

Так, у багатьох роботах при аналізі змісту поняття «режим» акцент робиться на управління, командування, начальство, завідування, керівництво [1]. Учені-мовознавці указують на декілька варіантів смислових навантажень при перекладі: *regime* - 1) державний лад, образ правління (у Франції до 1789 р.); - 2) спосіб життя, устрій, розпорядок; - 3) порядок (порядок виборів, режим найбільшого сприяння, режим майнових відносин і так далі); - 4) дієта; - 5) (тих.) умови роботи, нормальна витрата; - 6) (грам.) управління, доповнення; - 7) кетяг, кисть, вітка з плодами, зв'язка, пучок [2]. Схожим чином дане поняття визначає В. Даль в «Тлумачному словнику живої мови великороса»: «Режим. Фр. *regime*, встановлений образ, порядок життя, щодо розподілу часу і так далі. Харчовий режим. Казармовий режим. Строгий режим. Спосіб управління, сукупність адміністративних заходів - Старий режим. Новий режим. Поліцейсько-бюрократичний режим» [3]. На більш загальному підході наполягають укладачі Популярного енциклопедичного словника, на думку яких поняття «режим» («*regime*» - фр.; «*regim*» - лат.) позначає: управління; державний лад, метод управління; встановлений порядок життя (роботи, живлення, відпочинку, сну); сукупність правил, заходів, норм для досягнення якої-небудь мети [4].

В науковій літературі під поняттям «режим» розуміється і порядок, [5] і законність [6], і навіть соціальний режим деякого об'єкта чи виду діяльності, що закріплений правовими нормами та забезпечений сукупністю юридичних засобів [7]. Варто погодитись із К. В. Андрієвським, що активний розвиток категорії «режим» в ХХ столітті призвів до широкого її використання в різних галузях знань (економіці, техніці, сільському господарстві, соціальній сфері, праві). Вчений наголошує, що загальне поняття режиму дає можливість проникнути в суть, розкрити закономірності виникнення розвитку і зміни конкретних режимів [8]. Це і не дивно, адже фактично поняття «режим» є родовим по відношенню до поняття «правовий режим», яке, в свою чергу, є родовим до визначення «податковий режим».

Разом із тим, будь-який режим не може існувати відокремлено, автономно. Режим завжди має бути виражений ззовні, мати відповідну оболонку, форму, в якій він існує. Організаційним фактором в даному випадку виступає право як універсальний регулятор суспільних відносин. На думку В. Б. Ісакова право завдяки своїм можливостям є ефективним і доцільним регулятором суспільних відносин. Вчений підкреслює, що право закріплює економічну і політичну системи держави, його соціальну основу, регулює здійснення багатобразних прав і свобод громадян, а можливості права залежать від точного визначення об'єкту дії, вибирання найбільш дієвих засобів і методів [9].

С. С. Алексєєв порівнював міркування В. Б. Ісакова із регулюванням руху світлофором: якщо з одного боку, світлофор горить зелений (дозвіл), то в інший бік, повинен бути обов'язково червоний (заборона). Так само не можна зобов'язати кого-небудь, одночасно не дозволивши іншому, вимагати виконання обов'язку. Заборона буде фікцією, якщо ніхто не уповноважений вимагати його дотримання. «З методологічного ж боку сама констатація загальних дозволів і загальних заборон як би втілює поглиблене розуміння права, всіх правових явищ, органічної сполуки широкого і ґрунтового філософського підходу з тонким юридичним аналізом... Якщо уважніше вглядітися в правову дійсність, в життя, то можна побачити, що загальні

дозволи і загальні заборони постійно присутні в нашому юридичному бутті, нерідко турбують практику - і юридичну і політичну» [10].

Маємо відмітити, що досі немає єдиної думки щодо наповнення поняття «правовий режим». Окремі вчені розуміють його по-різному, вкладаючи у дане поняття і сукупність правил, і сукупність суспільних відносин, і своєрідний юридично-організаційний інститут, і особливий соціальний режим, і особливий вид регулювання, сукупність юридичних засобів, і навіть результат дії юридичних засобів на суспільні відносини [11]. Таке різноманіття підходів ускладнює вибір моделі, за якою варто аналізувати більш вузьке поняття – «податковий режим».

Безумовно, стосовно відносин оподаткування формою вираження режиму виступає система організаційних засобів (прийомів) і відповідних методів регулювання. При цьому варто виокремити систему органів і посадових осіб, які виступають організаційною ланкою. Саме вони гарантують реалізацію режиму, втілення його в життя. В контексті досліджуваної тематики, яке безпосередньо стосується відносин оподаткування, потрібно наголосити, що в якості основних методів реалізації тих або інших завдань в оподаткуванні використовується метод владних велень (метод примусу), що незначною мірою доповнюється заохоченням і переконанням.

Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України під поняттям «податковий режим» розуміється особливий порядок правового регулювання окремих видів податків та зборів відносно певних категорій суб'єктів господарювання, який закріплено правовими нормами і забезпечено сукупністю юридичних засобів [12]. При цьому, як вбачається зі змісту даної норми, можна виокремувати загальний податковий режим та спеціальний податковий режим. В даному випадку варто вести мову про виокремлення спеціального інституційного режиму. Враховуючи схожі методи регулювання податкового права та митного права, доцільно звернути увагу на позицію О. О. Крест'янінова, який виокремив найважливіші компоненти загального митного режиму в Україні. До їх кола вчений включає: єдину митну територію, на якій діє загальний митний режим; загальні правила (загальний порядок) переміщення товарів, транспортних засобів та інших предметів через митний кордон України; встановлення на законодавчому рівні системи загальних обмежень і заборон, щодо ввезення в Україну, вивезення за її межі або транзиту через її територію окремих товарів чи інших предметів; засади митного контролю; засади митного оформлення; закріплення на законодавчому рівні видів митних платежів, якими обкладаються товари при переміщенні через митний кордон України; загальні правила користування товарами та іншими предметами, що знаходяться під впливом дії митного режиму та ін. [13].

На наше переконання, схожу характеристику мають загальний та спеціальний податковий режими. Крім того, доцільність комплексного розгляду податкових та митних правовідносин підтверджується як практикою застосування відповідного законодавства, так і його трансформацією, що відбулася в останній час. Мова йде про докорінну зміну систем податкових та митних органів, що відбулася наприкінці 2012 року. Так, Президент України своїм указом Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади утворив Міністерство доходів і зборів України, реорганізувавши Державну митну службу України та Державну податкову службу України [14]. Цим же документом Президент України поклад на вказане Міністерство функцію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Отже, можна говорити тенденцію, спрямовану на централізацію управління процесами акумуляції публічних грошових фондів.

Відповідно до чинного законодавства загальний податковий режим застосовується при оподаткуванні усіх платників податків, за виключенням тих суб'єктів, на яких законодавець прямо розповсюджує спеціальний податковий режим. Водночас, застосування спеціальних податкових режимів можливе лише у випадках та на умовах, передбачених Податковим кодексом України. Якщо визначення спеціального податкового режиму міститься у статті 11 Податкового кодексу України, яка має загальний характер, то різновиди спеціальних податкових режимів та їх зміст розкриваються в розділі XIV Податкового кодексу України, який має назву «Спеціальні податкові режими».

Отже, відповідно до чинного податкового законодавства, в Україні зараз діють наступні різновиди спеціальних податкових режимів:

- 1) фіксований сільськогосподарський податок;
- 2) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 3) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- 4) спрощена система оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок).

Варто звернути увагу на певний етап у податково-правовому регулюванні, що тривав з моменту прийняття Податкового кодексу України до кінця 2011 року. Йдеться про відсутність на той момент в Податковому кодексі України такого спеціального податкового режиму, як сплата єдиного податку. На той час складалася доволі неоднозначна ситуація, адже відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом. Варто наголосити, що на момент другого читання Проекту податкового кодексу України в ньому була присутня глава, присвячена регулюванню діяльності суб'єктів малого підприємництва та сплаті єдиного податку, але через суттєві суспільні хвилювання її було в останній момент виключено з тексту кодексу та 02 грудня 2010 року Податковий кодекс України було прийнято без врегулювання ним єдиного податку.

При цьому правовий механізм єдиного податку, підстави його сплати було закріплено Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [15]. Разом із тим, на практиці у якості спеціальних податкових режимів розглядали і сплату таких платежів, як єдиного податку та фіксованого податку суб'єктами малого підприємництва. Це впливало із змісту підрозділу 8 «Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку» розділу XX «Перехідні положення» [16].

Зараз питання щодо віднесення єдиного податку до кола спеціальних податкових режимів вже не стоїть, адже механізм даного платежу закріплено у Главі 1 (Спрощена система оподаткування, обліку та звітності) Розділу XIV Податкового кодексу України. Ст. 291 даного нормативного акту містить загальні вимоги, яким повинні відповідати платники єдиного податку, встановлює декілька їх груп. Однією з основних вимог, що висуваються до фізичних осіб платників єдиного податку, є наявність спеціального статусу. Мова йде про їх неодмінну реєстрацію в якості фізичних осіб-підприємців. Фактично в даному випадку йдеться можливість виступати фізичним особам в якості суб'єкта господарювання, тобто бути учасниками господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. В цьому, на наш погляд,

вбачається певне поєднання фінансово-правових та цивільно-правових підходів.

На наш погляд, досліджуючи сутність єдиного податку, особливості правового статусу його платників, неодмінно потрібно комплексно підходити до співвідношення цивільно-правових конструкцій, що передбачають диспозитивне регулювання, та фінансово-правових конструкцій, які характеризуються імперативним методом впливу. Відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання є: а) господарські організації (юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Господарського кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку), та б) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [17]. Проте, в даному випадку навряд чи доречно говорити про диспозитивність в правовому регулюванні статусу платників єдиного податку, тому що використання понятійного апарату з інших галузей права не передбачає заміну методу правового регулювання.

Отже, підводячи підсумки, варто наголосити на декількох моментах. Перш за все, єдиний податок є спеціальним податковим режимом, що передбачає спрощену систему обліку та звітності, специфічний правовий статус платника цього платежу, консолідацію податкового обов'язку. Остання проявляється в фактичній заміні єдиним податком низки платежів (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, земельного податку, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства тощо), хоча робиться це в специфічній формі та у межах чітко визначених Податковим кодексом України процедур.

Крім того, на даний час можна констатувати досягнення певної визначеності в правовому регулюванні єдиного податку, чітке закріплення елементів правового механізму даного платежу. Нарешті, наочною є вигода у застосуванні спеціального податкового режиму у формі сплати єдиного податку як для його платників, так і для контролюючих органів. Для перших це спрощення обліку та звітності, зменшення податкового тягаря, в той час як для других — можливість застосування спрощених процедур податкового контролю, що дозволяє більш ефективно перевіряти вказану категорію платників.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Латинско-русский словарь под ред. И.Х. Дворецкого. М.: Издательство «Русский язык», 1998. — 1044 с. — С. 658.
2. Французско-русский словарь по ред. К.А. Ганшиной. М.: Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1962. — 1200 с. — С. 685.
3. В.Даль. Толковый словарь живого великорусского языка. — Т. 3. — М. [без вид-ва], — 1994. — 890 с. — С. 232.
4. Популярный энциклопедический словарь под ред. А.П. Горкина. — М.: БРЭ — 99 т. — 1520 с. — С. 1106.
5. Взаимодействие в процессе административно-правового обеспечения режима социалистического хозяйствования: учебное пособие / [Резвых В.Д., Скляров И.А.]. — Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1977. — 96 с. — С. 5.
6. Самощенко И.С. Охрана режима законности советским государством / И.С. Самощенко. — М.: Госюриздат, 1960. — 200 с. — С. 32.
7. Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы / В.Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. — М.[без вид-ва], 1987. — 320 с. — С. 258-259.
8. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : Дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Костянтин

Віталійович Андрієвський. — Х., 2009. — 207 с. — С. 8.

9. Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы / В.Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. М., 1987. — 320 с. — С. 258-259.

10. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С.С. Алексеев. — М., 1989. — 288 с. — С. 104.

11. Шергин А.П. К концепции механизма административно-правового регулирования / А.П. Шергин // Административное и административно-процессуальное право. Актуальные проблемы. — М., 2004. — 150 с. — С. 106.

12. Ст. 11, Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. — 2010. — №92. — Ст. 3248.

13. Крестьянінов О.О. Правове регулювання митних платежів. Дис... канд.юр.наук.: 12.00.07 / Крестьянінов О.О. — Харків, 2002. — 208 с. — С. 83-84.

14. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України № 726/2012 від 24.12.2012 р. // Офіційний вісник України. — 2012. — № 99. — Ст. 3998.

15. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України № 727/98 від 10.09.1998 р. // Офіційний вісник України. — 1998. — № 27. — Ст. 975.

16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. — 2010. — №92. — Ст. 3248.

17. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 18. — Ст. 144.

УДК 347.454

Дмитрик А. Б., викладач кафедри  
адміністративно-правових дисциплін ЛьвДУВС

## Зміст адміністративного позову у справах про оскарження зменшення бюджетних асигнувань

У статті досліджено окремі проблеми застосування зменшення бюджетних асигнувань як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, а також оскарження в адміністративному суді рішення про застосування цього заходу. На підставі наукових публікацій та судової практики проаналізовано зміст адміністративного позову у справах про оскарження зменшення бюджетних асигнувань. Надано пропозиції щодо формулювання позовних вимог у зазначеній категорії адміністративних справ.

**Ключові слова:** зміст адміністративного позову, позовні вимоги, зменшення бюджетних асигнувань, оскарження, адміністративний суд, визнання протиправним та скасування рішення.

В статье исследованы отдельные проблемы применения уменьшения бюджетных ассигнований как меры воздействия за нарушение бюджетного законодательства, а также обжалования в административном суде решение о применении этой меры. На основании научных публикаций и судебной практики проанализированы содержание административного иска по делам об обжаловании уменьшения бюджетных ассигнований. Даны предложения по формулированию исковых требований в указанной категории административных дел.

**Ключевые слова:** содержание административного иска, исковые требования, уменьшение бюджетных ассигнований, обжалование, административный суд, признании противоправным и отмена решения.

This paper investigates some problems of application to reduce budget allocations as measures for violation of the budget law , and appeal to the administrative court decision on the measure . Based on scientific publications and content analysis of judicial practice of administrative action in cases of appeal reduction of budget allocations. The proposals for the formulation of the claims in that category of administrative cases.