

ПОНЯТТЯ ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ СПЕЦІАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ В УКРАЇНІ

Розкривається сутність поняття та правові аспекти спеціального податкового режиму як складової податкової системи України відповідно до положень чинного Податкового кодексу України.

Ключові слова: *податок, збір, спеціальні податкові режими, Податковий кодекс України.*

Постановка проблеми. Факт необхідності подальшого удосконалення правового регулювання спеціальних податкових режимів засвідчено новелізацією Податкового кодексу України [1] та нормами Закону України від 22 березня 2012 року № 4618-VI «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», яким зокрема визначено, що серед основних напрямів сучасної державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні є удосконалення і спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування та запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів малого підприємництва, які відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві [2].

Мета і завдання дослідження. Виходячи з важливого значення розвитку малого і середнього підприємництва як стратегічного вектора національної економіки на сучасному етапі її становлення та враховуючи вже накопичений вітчизняний досвід застосування спеціальних податкових режимів у формі єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку, які були впроваджені в нашій країні ще до прийняття Податкового кодексу України, наслідком реформування податкового законодавства України стало впровадження в практику державного регулювання фінансів дієвого інструменту податкової політики – спеціальних податкових режимів. Але їх встановлення та дворічний досвід застосування в Україні поставив перед наукою низку питань щодо їх правового регулювання, відповіді на які серед вітчизняних науковців неоднозначні. Тому розкриття сутності поняття та правових аспектів спеціального податкового режиму було одним із основних завдань даного дослідження.

Стан дослідження. Важливе значення для встановлення і закріплення висновків, викладених у даній статті, мали дослідження теоретичних і практичних питань податкового законодавства та права такими вченими, як С.С. Алексєєв [3], Л.К. Воронова [4], М.Я. Дем'яненко [5], Ю.Б. Іванов [6], Л.М. Касьяненко [7], М.П. Кучерявенко [8–10], Т.А. Латковська [11], П.В. Мельник [12], Л.Л. Тарангул [13–14] та ін. Огляд наукової літератури за темою дослідження дозволяє зробити висновок, що незважаючи на накопичені знання в області теорії оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності, деякі аспекти цієї проблеми, з огляду на сучасний стан розвитку податкової системи України, зокрема правове регулювання спеціальних податкових режимів, потребують подальшого поглибленого дослідження.

Виклад основних положень. З метою дослідження сутності поняття та правових аспектів спеціального податкового режиму як складової податкової системи України встановимо основні ознаки поняття спеціального податкового режиму відповідно до положень чинного Податкового кодексу України. Нове поняття «спеціальний податковий режим» набуло законодавчого закріплення у вітчизняному податковому законодавстві з моменту набрання чинності Податковим кодексом України. В структурі Податкового кодексу України цьому правовому явищу присвячено ст. 11 та розділ XIV, які мають аналогічні назви – «Спеціальні податкові режими». Визначення поняття спеціального податкового режиму наведено в п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України, відповідно до якого спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання. Розглянемо ознаки, що притаманні даному поняттю. Ознаки спеціального податкового режиму, згідно статті 11 Податкового кодексу України, слід розмежовувати на ознаки, які є спільними як для спеціального податкового режиму, саме як податкового режиму, так і для загального податкового режиму, саме як податкового режиму, та на істотні ознаки спеціального податкового режиму, які виділяють цей податковий режим та відрізняють його від загального податкового режиму.

Спільними ознаками є: встановлення та застосування спеціального податкового режиму тільки у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом України (п. 11.1 ст. 11 Податкового кодексу України); невизнання спеціальними режимами податкових режимів, які не визначені такими Податковим кодексом України (п. 11.4 ст. 11 Податкового кодексу України). Дані ознаки є спільними для по-

даткових режимів як загальних, так і спеціальних, адже, по-перше, відповідно до імперативних вимог ст. 7 Кодексу, усі податки при їх встановленні обов'язково повинні мати в своїй структурі законодавчо передбачені вісім елементів податку; по-друге, відповідно до положень ст.ст. 8, 9 та 10 Податкового кодексу України, усі податки незалежно від податкового режиму (або загального, або спеціального) визначені в переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів, сукупність яких становить податкову систему України.

Істотною ознакою спеціального податкового режиму є особливий порядок оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання (п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України). Істотна ознака спеціального податкового режиму є головним індикатором, який відрізняє спеціальний податковий режим від загального податкового режиму.

Розкриємо зміст основних ознак спеціального податкового режиму та його правових аспектів. *Перша ознака* спеціального податкового режиму, яка класифікується автором як спільна, є характерною як для спеціального податкового режиму, так і для загального податкового режиму. Тобто, загальні засади встановлення податків і зборів, що визначені владно-імперативними положеннями ст. 7 Податкового кодексу України, стосуються і спеціальних податкових режимів, під час встановлення яких, відповідно до п. 7.1 цієї статті, обов'язково визначаються такі елементи податку: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Правове регулювання відносин у сфері застосування єдиного податку як спеціального податкового режиму за вищезгаданими елементами передбачено нормами гл. 1 розд. XIV Податкового кодексу України. Правове регулювання відносин у сфері застосування фіксованого сільськогосподарського податку як спеціального податкового режиму за вищезгаданими елементами, регламентовано нормами гл. 2 розд. XIV Податкового кодексу України. Правове регулювання відносин у сфері справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками регламентовано нормами гл. 3 розд. XIV Податкового кодексу України. Правове регулювання відносин у сфері справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності за вищезгаданими елементами податку, наведено в гл. 4 розд. XIV Податкового кодексу України.

Встановлення спеціальних податкових режимів виключно Податковим кодексом України є виконанням вимог ст. 92 Конституції України, якою регламентовано, що податки встановлюються виключно законами України [15]. Податкове законодавство України відповідно до положень підп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України ґрунтується на принципі єдиного підходу до встановлення податків, тобто визначенню усіх обов'язкових елементів податку на законодавчому рівні.

Питанню єдиного підходу до встановлення податків важливе значення надається в наукових працях М.П. Кучерявенка, в яких він неодноразово наголошує про те, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, які визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями їхнього встановлення, так і чітким закріпленням всіх елементів, що характеризують податок як цільний зроблений механізм [8; 9; 10].

Другою ознакою спеціального податкового режиму, яка класифікується автором як спільна, відповідно до норм п. 11.4 ст. 11 Податкового кодексу України, є невизнання спеціальними режимами податкових режимів, які не визначені такими цим Кодексом. Проведений аналіз структури Податкового кодексу України свідчить про те, що: по-перше, в гл. 1 та 2 розд. XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України наведено правове регулювання відносин, що складаються у сфері справляння окремих спеціальних податкових режимів, а саме: в гл. 1 – правове регулювання справляння єдиного податку, а в гл. 2 – правове регулювання справляння фіксованого сільськогосподарського податку; по-друге, податковий режим у формі фіксованого сільськогосподарського податку як спеціальний режим відповідно до підп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України, належить до переліку загальнодержавних податків і зборів; по-третє, податковий режим у формі єдиного податку як спеціальний режим, відповідно до підп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Податкового кодексу України належить до переліку місцевих податків. Правовим аспектом спеціальних податкових режимів є їх визначення в переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів.

Отже, відповідно до положень ст. 12 Податкового кодексу України, спеціальний режим у формі фіксованого сільськогосподарського податку як податковий режим визначено Верховною Радою України, відповідно до її повноважень, в переліку загальнодержавних податків і

зборів (підп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України). Своєю чергою, спеціальний режим у формі єдиного податку як податковий режим визначено Верховною Радою України в переліку місцевих податків і зборів (підп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Податкового кодексу України). Тобто, спеціальні податкові режими, саме як податкові режими, у формі фіксованого сільськогосподарського податку та у формі єдиного податку як складові частини загальнодержавних та місцевих податків і зборів, поряд з іншими податками та зборами, становлять у своїй сукупності податкову систему України.

Розглянувши спільні ознаки спеціального податкового режиму, зупинимось на дослідженні його істотної ознаки, яка є характерною тільки для цього податкового режиму і яка відповідно до положень п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України полягає в особливому порядку оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання. Проведене дослідження свідчить про те, що ця ознака, є по суті саме визначенням поняття спеціального податкового режиму. При цьому слід зауважити наступне. Ще до набрання чинності Податковим кодексом України у вітчизняній науці робилися спроби надати визначення поняттю спеціального податкового режиму. Зокрема, досліджуючи спеціальні податкові режими, К.В. Андрієвський визначає, що спеціальний податково-правовий режим – це встановлення особливого, відмінного від загального, порядку правового регулювання податкових правовідносин, закріплене правовими нормами і забезпечене сукупністю юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів особливу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної общини) в регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також для інших, спеціальних цілей, в певний проміжок часу, на певній території [16].

Як зауважує В.В. Белевцева, доволі важливе місце у галузі державного управління економічною сферою посідає податковий режим, який можна визначити як врегульований законодавством загальний порядок поведінки громадян (людей) і юридичних осіб, а також порядок реалізації їх прав і свобод у сфері справляння податків. Податковий режим може конкретизуватися стосовно особливих груп суб'єктів й об'єктів, що підпадають під його дію. Так, на думку В.В. Белевцевої, встановлюються спеціальні податкові режими [17].

Проте спроби вітчизняних науковців щодо удосконалення визначення поняття спеціальних податкових режимів продовжуються і

досі. Зокрема, О.Р. Жидяк, узагальнюючи теоретичні напрацювання з цієї проблематики, пропонує 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 суб'єктів господарювання, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, і запроваджується державою з певними цілями за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання» [18].

Як бачимо, наведені вище визначення досить суттєво відрізняються як за обсягом, так і за змістовністю від наведеного в п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу України визначення поняття спеціального податкового режиму, відповідно до якого це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій суб'єктів господарювання.

Висновки. Отже, для отримання статусу спеціального податкового режиму, податковий режим як спеціальний режим повинен обов'язково відповідати усім без винятку ознакам поняття спеціального податкового режиму. Встановлення та застосування в Податковому кодексі України спеціальних податкових режимів є необхідним і доцільним в сучасних умовах, оскільки має на меті забезпечити зростання ділової активності певного кола платників податків, які займаються підприємницькою діяльністю та виробництвом сільськогосподарської продукції. Забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на ці категорії платників податків, стимулювання їх суспільно необхідної економічної діяльності є одним із основних напрямів податкової політики держави [19].

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22 березня 2012 року № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>

3. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. / С.С. Алексеев. – М.: Юридическая литература, 1981. – Т. I. – С. 320.

4. Фінансове право України: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.]. – 2-ге вид., стереот. – К.: Правова єдність, 2010. – 395 с.

5. Проблеми фінансової підтримки малих і середніх підприємств на селі: научное издание / за ред. М.Я. Дем'яненка. – К., 2004. – 240 с.

6. Альтернативні системи оподаткування: монографія / Юрій Борисович Іванов. – Х.: ХДЕУ-Торнадо, 2003. – 516 с.

7. Фінансово-правовий процес: монографія / Л.М. Касьяненко; Нац. ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2010. – 505 с.

8. Налоговое право: учебник / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2001. – 584 с.

9. Податкове право України: академічний курс: підручник для студентів вузів / М.П. Кучерявенко. – К.: Правова єдність, 2008. – 700 с.

10. Фінансове право: навч. посібник для студентів вузів / ред. М.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2010. – 288 с.

11. Латковська Т.А. Правове регулювання обов'язкових платежів і податків суб'єктів підприємницької діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.02 / Т.А. Латковська; Київський ун-т ім. Т.Г. Шевченка. – К., 1995. – 20 с.

12. Податкова політика України: навч. посібник / [П.В. Мельник, З.С. Варналій, Л.Л. Тарангул та ін.]; за ред. П.В. Мельника. – К.: Знання України, 2010. – 505 с.

13. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / [Л.Л. Тарангул, Ф.О. Ярошенко, П.В. Мельник, А.І. Мярковський та ін.]; за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

14. Налоговые реформы: теория и практика: учеб. пособие / [Л.Л. Тарангул и др.]. – М.: ЮНИТИ, 2010. – 347 с.

15. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/print1323174993078759>

16. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Костянтин Віталійович Андрієвський; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 206 с.

17. Белевцева В.В. Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки / В.В. Белевцева // Фінансове право. – 2011. – № 1 (15). – С. 6–9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fp/2011_1/2011_1_belevceva.pdf

18. Жидяк О.Р. Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів / О.Р. Жидяк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.14. – С. 213–216. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_14/213_Zhy.pdf

19. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

Коломиец П.В. Понятие и правовые аспекты специального налогового режима в Украине

Раскрывается сущность понятия и правовые аспекты специального налогового режима как составляющей налоговой системы Украины в соответствии с положениями действующего Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: налог, сбор, специальные налоговые режимы, Налоговый кодекс Украины.

Kolomyiets P.V. Concept and legal aspects of the special tax regime in Ukraine

The article deals with the essence of the concept and legal aspects of special tax regime as the part of the tax system of Ukraine in accordance with the provisions of the current Tax Code of Ukraine.

Key words: tax, fee, special tax regime, the Tax Code of Ukraine.

Стаття надійшла 2 січня 2013 р.

УДК 342.9:351.746.1(477)

Р.М. Ляшук

СПЕЦІАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ДІЯЛЬНОСТІ ВІДДІЛІВ ПРИКОРДОННОЇ СЛУЖБИ

Розглядається обсяг та значення спеціальних принципів у діяльності відділів прикордонної служби. Проаналізовано зміст спеціальних принципів, що стосуються правоохоронної діяльності відділів прикордонної служби. Внаслідок дослідження нормативно-правових актів з питань охорони державного кордону автор визначає зміст спеціальних принципів у діяльності відділів прикордонної служби.

Ключові слова: спеціальні принципи, відділи прикордонної служби, Державна прикордонна служба України, охорона державного кордону

Постановка проблеми. У побудові в Україні правової держави та громадянського суспільства вкрай важливу роль відіграють державні органи, діяльність яких буде ефективною та законною лише при дотриманні відповідних правових принципів [1, ст. 6]. Забезпечення виконання завдань з охорони державного кордону відділом прикордонної служби (далі – ВПС) можливе лише за умови її відповідності спеціальним принципам, в яких розкриваються особливі правові вимоги до роботи підрозділів охорони кордону.