

УДК 347.73

В. І. ТЕРЕМЕЦЬКИЙ,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін
навчально-наукового інституту права та масових комунікацій
Харківського національного університету внутрішніх справ

СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ В УКРАЇНІ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Розглянуто сутність спеціальних податкових режимів як правової категорії, окреслено їх мету та завдання. Проаналізовано наукові підходи до трактування даного поняття та його складових. Запропоновано авторську дефініцію спеціального податкового режиму.

Сучасний етап реформування оподаткування в Україні здійснюється в умовах динамічних змін найважливіших параметрів економічного, соціального та політичного життя суспільства. Разом із тим, процеси, що відбуваються у зв'язку з реалізацією податкових правовідносин, отримують неоднозначні, а іноді протилежні трактування внутрішнього змісту, що неодмінно позначається на якості їх адміністративно-правового регулювання. Це безпосередньо стосується й спеціальних податкових режимів.

Потреба в таких режимах зумовлена необхідністю обліку з метою оподаткування специфіки окремих груп платників податків і сфер діяльності, в яких вони функціонують. На даний час існує потреба в адаптації правових механізмів кожного зі спеціальних податкових режимів до реальних умов оподаткування, виявленні прихованих дефектів їх адміністративно-правового регулювання, з'ясуванні особливостей порядку їх реалізації тощо. Тому визначення основних характеристик спеціальних податкових режимів та особливостей їх застосування є досить актуальним і має практичну значущість.

Значний внесок у дослідження проблеми спеціальних податково-правових режимів зробили такі вчені, як К. В. Андрієвський, О. А. Бондаренко, В. Ю. Жданова, Г. В. Жирова, Ю. Б. Іванов, Р. К. Костанян, О. С. Матінов, С. С. Овчиннікова, К. Ю. Сапожнікова, С. В. Сарана, В. В. Сідляр тощо. Проте питання, що стосуються адміністративно-правового регулювання спеціальних податкових режимів, на жаль, залишились поза увагою науковців.

Мета статті полягає в тому, щоб на основі проведеного аналізу чинної системи адміністративно-правового регулювання спеціальних податкових режимів виявити недоліки і прога-

лини в податковому законодавстві та запропонувати науково обґрунтовані пропозиції щодо його вдосконалення. На виконання поставленої мети планується схарактеризувати поняття «режим», «правовий режим» та «спеціальний податковий режим».

Досліджуючи правову природу спеціальних податкових режимів необхідно перш за все проаналізувати правове значення терміна «режим» з метою подальшого визначення змісту спеціального режиму як правового режиму, що використовується податковим законодавством.

У довідковій літературі термін «режим» тлумачиться як «система заходів, правил, запроваджуваних для досягнення певної мети» [1, с. 1021]. На думку В. Б. Рушайла, етимологічне тлумачення слова «режим» визначає його як встановлений порядок життя і діяльності для досягнення певних цілей [2, с. 11].

Поняття «режиму» в наукових працях розглядається по-різному: в одних роботах – як законність, у других – як порядок, у третіх – як соціальний режим певного об'єкта чи виду діяльності, закріплений правовими нормами і забезпечений сукупністю юридичних засобів. Багатозначність поняття «режим» свідчить про його міжгалузевий характер і про застосування його в різних сферах наукового знання. Досить широко даний термін застосовується в політико-правових дослідженнях, тому що дозволяє набагато глибше і повніше розкрити стан сучасного суспільства.

Е. Ф. Шамсумова вказує, що режим – це комплексне системоутворююче встановлення порядку, що відображає сукупність реально існуючих суспільних відносин, що виникають у процесі життєдіяльності із взаємодії саморегульованих і одночасно регульованих систем, у певний проміжок часу, на певній території, щодо певного об'єкта [3, с. 78]. На думку

К. В. Андрієвського, режимом є системне встановлення і забезпечення порядку, що відображає відповідний етап розвитку суспільних відносин при взаємодії, як саморегульованих процесів, так і регульованих підсистем на певному проміжку часу і на певній території держави [4, с. 16–17].

Ключовим у словосполученні «спеціальний податковий режим» є слово «режим», що разом із віднесенням спеціальних податкових режимів до сфери правових явищ дає підставу припустити, що спеціальний податковий режим є різновидом правового режиму.

Поняття «правовий режим» є універсальним, оскільки воно дуже добре відображає ознаки суб'єктів права. Воно також є неоднозначним, оскільки термін може мати різне змістове навантаження залежно від сфери наукового дослідження, особливостей авторського підходу до проблеми тощо. Крім того, термін «правовий режим» вживається в різних галузях права для характеристики об'єкта правовідносин.

Теорія правової науки дає різні визначення терміна «правовий режим». Так, Д. М. Бахрах вказує, що правовий режим – це система норм права, яка регулює взаємовідносини між людьми з приводу певних об'єктів. Він же раніше визначав правовий режим як комплекс суспільних відносин певного виду діяльності [5, с. 410]. В. Б. Рушайло вважає, що правовий режим – це «закріплені в законодавстві права, обов'язки і відповідальність, система заходів, що використовуються для досягнення поставленої мети і система правового впливу, яка полягає в специфіці прийомів регулювання і його механізм» [2, с. 47]. С. С. Алексєєв розкриває аналізований термін як порядок правового регулювання, що виявляється в розмаїтті правових засобів, які характеризуються специфічним поєднанням дозволів, заборон та позитивних зобов'язань і створюють особливу спрямованість правового регулювання [6, с. 211]. На думку Н. І. Матузова і А. В. Малька, правовий режим – це особливий порядок правового регулювання, що виражається в певному поєднанні юридичних засобів і створює бажаний соціальний стан і конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права [7, с. 17–18].

Слід підкреслити, що в правовому режимі можна виділити особливу систему правового регулювання, яка має загальний предмет та створена для досягнення певної мети. Таке уявлення про правовий режим дозволяє проаналізувати співвідношення окремих правових

режимів, визначити їх індивідуальні ознаки. Таким чином, кожен із правових режимів індивідуалізується перш за все метою, а також особливою сукупністю юридичних засобів, що становлять систему правового регулювання певної сфери суспільних відносин.

У свою чергу адміністративно-правовий режим, – наголошує О. В. Дяченко, – це певне поєднання адміністративно-правових засобів регулювання, що виявляється в централізованому порядку, імперативному методі правового впливу та юридичній нерівності суб'єктів правовідносин [8, с. 246].

Характерно, що подібні визначення виходять з оцінки правового режиму як особливого порядку правового регулювання, що забезпечує поєднання юридичних засобів і що створює певний зв'язок для суб'єктів права. Якщо акцентувати увагу на важливих специфічних рисах правового режиму, за рамками залишаються організаційно-правове і організаційно-технічне забезпечення його реалізації, права і обов'язки суб'єктів, які повинні здійснювати реалізацію даного правового режиму, застосовувати (у разі потреби і наявності об'єктивних передумов) заходи примусу.

Отже, на основі аналізу визначень понять «режим», «правовий режим», «адміністративно-правовий режим» ми можемо із впевненістю стверджувати, що режим – це певний порядок, встановлений у державі шляхом його закріплення в нормах відповідної галузі права. Що ж до спеціальних податкових режимів, то це режими, які встановлюються та застосовуються виключно у випадках і порядку, визначених ст. 11 Податкового кодексу України.

Поняття «спеціальний податковий режим» є новелою податкового законодавства, закріпленою в Податковому кодексі України, і є однією з центральних категорій податкового права. Термін «спеціальний» у словниках тлумачиться як такий, що належить до роду, виду, частковостей, до подробиць предмета [9, с. 290]; який чимсь виділяється серед інших; не такий, як інші; особливий [10]. Спеціальні податкові режими є інститутом податкового права, що в цілому регулює певні правовідносини, встановлює, а також визначає правове поле визначених податковим законодавством режимів, що відрізняються від загального порядку оподаткування.

Використання визначення «спеціальний» щодо податкового режиму не пов'язано із закладеним чинним українським законодавством розмежуванням або протиставленням двох типів податкових режимів: так званих спеціальних

та інших (загальних, звичайних), прямо не вказаних у Податковому кодексі України. Потреба запропонованого визначення обумовлена розглядом податкового режиму як правового інституту, інтегральної частини правового механізму регулювання оподаткування, в якому даний інститут «матеріалізується» через цілепокладання, зв'язок із певними групами, сферами суспільних відносин. Саме потенційну значущість для даного інституту специфічної мети, зв'язку і відображає його визначення «спеціальний», конвертуючи при позначенні окремих видів податкових режимів у їх конкретне позначення (режим оподаткування нерезидентів, податковий режим спадщини).

Застосування законодавцем поняття «спеціальний податковий режим» передбачає наявність якогось «загального режиму оподаткування». Однак загальна частина Податкового кодексу України не містить вказівки на його наявність. Поділ на загальну і спеціальну системи оподаткування або загальний і спеціальний податкові режими пов'язані із необхідністю виділення із встановленого для всіх категорій платників податків порядку виконання обов'язку зі сплати податків спеціального спрощеного порядку сплати податків для окремих категорій осіб.

У юридичній літературі широко використовується поняття «загальний режим оподаткування». Під загальним податковим режимом з правової точки зору слід розуміти сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на основі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях. У рамках загального режиму оподаткування в особи виникає обов'язок зі сплати тієї кількості податків і зборів, що визначається передусім наявністю в неї відповідної кількості об'єктів оподаткування.

Виділення спеціального режиму оподаткування можливе виключно у зіставленні із загальним режимом, при якому вони співвідносяться як часткове і загальне. Розглядаючи питання про правомірність розподілу податкової системи на загальний і спеціальний податкові режими, Н. С. Іващенко підкреслює, що «...вбачається доцільним розглядати зазначені режими не як окремо взяті категорії, а як ціле (загальний податковий режим) і частина цілого (спеціальний податковий режим)» [11, с. 66].

На нашу думку, в даних податкових відносинах більш доцільно використовувати термін

«спеціальний податково-правовий режим», а не термін «спеціальний податковий режим». Це пов'язано із тим, що спеціальний режим виражає взаємозв'язок правової форми та змісту податкових відносин, що свідчить про більшу точність і логічність використання саме терміна «спеціальний податково-правовий режим».

Спеціальні податково-правові режими порівняно із загальним податково-правовим режимом мають певні відмінності. По-перше, спеціальний податковий режим відрізняється більш вузькою сферою податкових правовідносин, що дозволяє розглядати його зміст у рамках загального режиму регулювання податкових відносин. По-друге, встановлення спеціального податково-правового режиму ґрунтується на спеціальних податково-правових нормах, які мають пріоритет у відносинах між загальними і спеціальними.

Спеціальні податкові режими виділяються порівняно із загальним порядком оподаткування тим, що вони є активним, динамічним інструментом податкової політики, що служить головним чином для реалізації її стимулюючих завдань. Звідси походить розуміння спеціальних податкових режимів як важливого елементу податкової системи, що є стимулюючим чинником підприємницької активності окремих груп платників податків.

З наукової точки зору спеціальні податкові режими можна визначити як сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення особою своїх податкових обов'язків, яка приводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни цілої сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилучень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів.

З практичної точки зору спеціальні податкові режими мають велике економічне і соціальне значення, будучи дієвим економічним інструментом держави з регулювання окремих галузей економіки в межах податкової політики.

Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України, спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [12]. Уведення поняття спеціального податкового

режиму дозволило згрупувати всі інші відмінні від загального податкові режими, що робить більш зрозумілим правове поле в даній сфері.

Перелік спеціальних податкових режимів закріплено розділом XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України, а саме: 1) спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва; 2) фіксований сільськогосподарський податок; 3) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; 4) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності [12].

Однак розділ XIV Податкового кодексу України не містить виключного переліку спеціальних податкових режимів. Підтвердженням цього є приклад, наведений авторами науково-практичного коментаря до Податкового кодексу України, який доводить, що склад спеціальних податкових режимів є значно ширшим, ніж він окреслений у розділі XIV Кодексу, оскільки «система оподаткування при виконанні УРП (угоди про розподіл продукції) може бути визначена як спеціальний податковий режим, при якому встановлюється особливий порядок сплати податків і зборів, а стягнення ряду податків і зборів замінюється розподілом виробленої продукції між державою й інвестором» [13, с. 584].

Крім того, деякі науковці до спеціальних податкових режимів відносять збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів [14, с. 125–133]. Досліджуючи дане питання, С. В. Сарана справедливо зазначає, що двозначність законодавчих норм, які регулюють склад спеціальних податкових режимів, створює плутанину в питанні віднесення до них тих чи інших складових [15, с. 309]. Тому вважаємо за доцільне доповнити Податковий кодекс України нормою, яка б встановлювала конкретний склад спеціальних податкових режимів. Прикладом цього може бути позитивний досвід Російської Федерації, в ч. 2 ст. 18 Податкового кодексу якої міститься перелік спеціальних податкових режимів [16].

Відповідно до п. 11.1 ст. 11 Податкового кодексу України, «спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно даним Кодексом» [12]. Фактична заборона адмініст-

ративно-правового регулювання спеціальних податкових режимів на рівні підзаконних нормативно-правових актів є позитивним фактором, який усуває можливі прояви бюрократизму, корупції та зловживань у даній сфері. Крім того, встановлення та введення в дію спеціальних податкових режимів не стосується встановлення та введення в дію нових податків. Останні також регламентуються виключно Податковим кодексом України.

Поняття спеціального податкового режиму передбачає можливість встановлення для кожного зі спеціальних податкових режимів конкретних груп платників податків, на відміну від загального податкового режиму. Наприклад, у рамках загального податкового режиму встановлюються такі платники, як фізичні особи, організації тощо, а в рамках спеціальних податкових режимів – сільськогосподарські товаровиробники, індивідуальні підприємці, що займаються певним видом діяльності. Фактично в даному випадку відбувається конкретизація платників податків за сферою діяльності або за організаційно-правовою формою. Як ознаку спеціального податкового режиму в науковій літературі називають ступінь сприятливості або несприятливості задоволення інтересів суб'єктів права, під якими розуміють платників податків або податкові органи. При встановленні такого режиму мова може йти не стільки про збільшення податкового навантаження, скільки про застосування комплексу зовнішніх компонентів для забезпечення сприятливих або несприятливих умов для платника податків. У цьому плані заміна звичайного режиму оподаткування спеціальним режимом у різних ситуаціях може створювати сприятливі умови для платника податків, а також для податкових органів. На підтвердження такої думки можна навести положення економічної науки, згідно з яким встановлення спеціального податкового режиму не завжди свідчить про зниження податкового навантаження. Спеціальний податковий режим – це найбільш простий, але не обов'язково пільговий механізм у суб'єктному і територіальному плані.

Спеціальний податковий режим створюється в рамках спеціальної (і не обов'язково пільгової) системи оподаткування, для обмежених категорій платників податків та видів діяльності (але не територій), обов'язково включає в себе єдиний податок як центральну ланку і супутню йому обмежену кількість інших податків і зборів, замінити які єдиним податком або недоцільно, або неможливо. Хоча як спрощена

система спеціальний податковий режим, порівняно із загальним режимом оподаткування, можна розглядати як особливий механізм податкового регулювання визначених сфер діяльності. Проте це вторинна, а не первинна сутнісна ознака спеціального режиму.

Спеціальний податковий режим слід розглядати з двох методологічних позицій: як організаційно-фінансову категорію управління об'єктивними податковими відносинами і як особливу форму (механізм) податкового регулювання. Як організаційно-фінансова категорія спеціальний податковий режим також має дві складові: з одного боку, її зміст становить рух вартості (об'єктивні фінансові відносини) в податковій формі, з іншого боку, – це категорія особливої організації оподаткування, що будується на спеціальних принципах, і управління податковим процесом у суворо визначених сферах діяльності (суб'єктивна сутність). Як організаційно-фінансова категорія спеціальний податковий режим повинен будуватися на певних принципах. В основі таких базових вимог лежать загальні принципи оподаткування – справедливість, ефективність, нейтральність, стабільність тощо.

Спеціальні податкові режими є важливим елементом податкового адміністрування держави, оскільки мають значний вплив на умови підприємницької діяльності в різних галузях економіки. Спеціальний податковий режим як система заходів податкового регулювання повинен бути спрямований на досягнення певних цілей податкової політики держави та платника податків.

Спеціальні податкові режими застосовуються з метою створення більш сприятливих економічних умов функціонування різних форм підприємницької діяльності, зменшення податкового навантаження на суб'єктів підприємництва; спрощення системи оподаткування, системи обліку та звітності для суб'єктів підприємництва; стимулювання розвитку сільського господарства України; створення справедливості в оподаткуванні окремих суб'єктів господарювання тощо.

Враховуючи, що спеціальний податковий режим є лише альтернативою загальному режиму оподаткування, вирішення питання про його застосування за загальним правилом залежить від волі платника податків. Заінтересованість же останнього в застосуванні спеціального податкового режиму полягає в отриманні переваг порівняно із застосуванням загального режиму оподаткування. За відсутності таких

переваг застосування спеціального податкового режиму втрачає сенс.

Отже, життєздатність спеціального податкового режиму знаходиться в прямій залежності від тих переваг і позитивних наслідків, які настають для платника податків, який перейшов на такий режим. Наприклад, привабливість спрощеної системи оподаткування, а отже, і заінтересованість платників податків у їх застосуванні, полягає у звільненні останніх від сплати низки основних податків.

Оскільки застосування спеціальних податкових режимів за загальним правилом є правом, а не обов'язком платників податків, основне завдання при їх уведенні – це визначення переваг такого режиму для заінтересованих осіб. При цьому такі переваги повинні, з одного боку, бути досить істотними, щоб стимулювати заінтересованих осіб до застосування спеціальних податкових режимів, а з іншого – сприяти досягненню цілей встановлення спеціальних податкових режимів, інакше стимул, закладений у спеціальному податковому режимі, не буде діяти (неефективний, «мертвий» стимул), або ті негативні наслідки, які понесе бюджет в результаті введення певного спеціального податкового режиму, не будуть економічно чи соціально виправданими.

Виходячи з викладеного можна виділити загальні риси, властиві всім указаним вище спеціальним податковим режимам: 1) спеціальні податкові режими застосовуються лише окремими категоріями платників податків, які відповідають встановленим критеріям, зазначеним у відповідних розділах Податкового кодексу України; 2) усі спеціальні податкові режими пов'язані із здійсненням платником податку підприємницької діяльності; 3) застосування спеціальних податкових режимів звільняє платника від обов'язку сплати низки загальнодержавних та (або) місцевих податків; 4) застосування спеціальних податкових режимів засноване на особливому порядку визначення елементів оподаткування, вираженому як в установлених обов'язкових елементах самостійного податку, що не входить до загальної системи податків і зборів, так і сплати окремих податків (система оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції); 5) спеціальні податкові режими застосовуються поряд з іншими передбаченими чинним законодавством режимами оподаткування; 6) запровадження чи скасування спеціального податкового режиму регламентується виключно Податковим кодексом України.

Перспективною в майбутньому, на нашу думку, було б наукове розроблення питань, пов'язаних із визначенням належності до спеціальних податкових режимів угод про розподіл продукції, режиму офшорів, режимів оподаткування технологічних та наукових парків

тощо. Вказане викликано як неповнотою законодавчо закріплених ознак спеціальних податкових режимів, так і відсутністю в податковому законодавстві норми, яка б закріплювала склад даних режимів.

Список використаної літератури

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2004. – 1440 с.
2. Рушайло В. Б. Административно-правовые режимы : монография / В. Б. Рушайло. – М. : Щит-М, 2000. – 264 с.
3. Шамсумова Э. Ф. Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Э. Ф. Шамсумова. – Екатеринбург, 2001. – 213 с.
4. Андрійвський К. В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрійвський К. В. – Х., 2009. – 206 с.
5. Бахрах Д. Н. Административное право России : учеб. для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2000. – 640 с.
6. Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М. : Статут, 1999. – 712 с.
7. Матузов Н. И. Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Правоведение. – 1996. – № 1. – С. 16–29.
8. Адміністративне право України : підруч. для юрид. вузів і ф-тів / Ю. П. Битяк, В. В. Богущкий, В. М. Гарашук, О. В. Дяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. – Х. : Право, 2000 – 520 с.
9. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. Т. 4 / В. И. Даль. – М. : Рус. яз., 1999. – 574 с.
10. Словник української мови : в 11 т. Т. 11 / за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наук. думка, 1980. – 699 с.
11. Иващенко Н. С. Специальный и общий налоговый режим / Н. С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 65–69.
12. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%F1%EF%F0%EE%F9%E5%ED%E0>.
13. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. Т. 1 / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Мін-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 665 с.
14. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 312 с.
15. Сарана С. В. Склад спеціальних податкових режимів: законодавчий та науково-практичний аспекти / С. В. Сарана // Право та управління. – 2011. – № 2. – С. 305–315.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalcodeks.ru>.

Надійшла до редколегії 19.11.2011

ТЕРЕМЕЦКИЙ В. И. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ В УКРАИНЕ: АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Рассмотрены сущность специальных налоговых режимов как правовой категории, очерчены их цели и задачи. Проанализированы научные подходы к трактовке данного понятия и его составляющих. Предложена авторская дефиниция специального налогового режима.

TEREMETSKY V. SPECIAL TAX REGIMES IN UKRAINE: ADMINISTRATIVE AND LEGAL ASPECT

The essence of special tax regimes as a legal category is reviewed, outlined their goals and objectives are determined. Scientific approaches to interpretation of this notion and its constituents are analyzed. Author's definition of special tax regime is offered.