

Теоретико-правові засади

спеціальних податкових режимів в Україні



П. В. Коломієць

здобувач кафедри фінансового права Національного університету державної податкової служби України

Статтю присвячено дослідженню загальнотеоретичних передумов зародження та процесу розвитку спеціальних податкових режимів в податковому праві України. Проведено наукове дослідження у сфері правового регулювання спеціальних податкових режимів. Визначено статус спеціальних податкових режимів як вторинних юридичних режимів, що діють в межах первинного (загального) податково-правового режиму.

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

Статья посвящена исследованию общетеоретических предпосылок зарождения и процесса развития специальных налоговых режимов в налоговом праве Украины. Проведено научное исследование в сфере правового регулирования специальных налоговых режимов. Определен статус специальных налоговых режимов как вторичных юридических режимов, действующих в рамках первичного (общего) налогово-правового режима.

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

The article deals with the general theoretical premises of origin and development of special

tax regimes in the tax law of Ukraine. In the article provides scientific research in the field of legal regulation of special tax regimes.

Reveals the status of special tax regimes as a secondary legal regimes that operating in the primary (general) tax and legal regime.

Keywords: *tax, fee, special tax regimes, the Tax Code of Ukraine.*

З набранням чинності Податковим кодексом України у вітчизняне законодавство введено нове поняття спеціального податкового режиму як особливого порядку оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [1]. Сучасний період розвитку України характеризується поживленням підприємницької діяльності, де спеціальний податковий режим, у переважній більшості випадків, є основним правовим інструментом, що регулює податкові правовідносини. Новелізація податкового законодавства та вказані обставини викликають необхідність проведення наукових досліджень у сфері правового регулювання спеціальних податкових режимів з метою вдосконалення правового забезпечення оподаткування суб'єктів малого і середнього підприємництва, що є одним із шляхів створення сприятливих умов для їх стабільного розвитку.

Окремі аспекти правового регулювання спеціальних податкових режимів розглядаються в працях вітчизняних науковців: М. Я. Дем'яненка [2], М. П. Кучерявенка [3], М. А. Пожидаєвої [4], В. П. Синчак [5] та ін. Проте аналіз сучасних вітчизняних досліджень [6; 7] і публікацій [8; 9; 10] з питань правового регулювання оподаткування свідчить про те, що правові проблеми регулювання спеціальних податкових режимів в Україні, як новели Податкового кодексу, до цього часу не були предметом окремого наукового пошуку. Тому ця тематика вимагає дослідження та опра-

цювання з огляду на те, що новітній Податковий кодекс України вніс, порівняно із попереднім податковим законодавством, певні зміни та доповнення до норм, що регулюють спеціальні податкові режими, які наразі повинні бути більш пристосованими до сучасних податкових правовідносин і кориснішими в практичному застосуванні платниками податків.

Значною мірою актуальність теми дослідження зумовлена новизною теми; її значенням для розвитку науки фінансового права та податкового права, зокрема; необхідністю теоретичного і практичного формування та розвитку вчення про спеціальні податкові режими в Україні.

Дослідженням загальнотеоретичних передумов зародження та процесу розвитку спеціальних податкових режимів в Україні встановлено, що податкові режими у формі єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та збори у вигляді цільових надбавок до тарифів на електричну і теплову енергію та природний газ, ще до набрання чинності Податковим кодексом України, вже мали свою історію виникнення та у своєму розвитку пройшли ряд етапів від встановлення до розвинутого функціонування. Тобто поява поняття спеціального податкового режиму в сучасному податковому законодавстві України є результатом багаторічного практичного досвіду існування окремих податкових режимів, які діяли до прийняття Податкового кодексу України і які не мали статусу спеціальних податкових режимів. Такими податковими режимами, зокрема, є податковий режим у формі єдиного податку, який було введено в дію Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 р. №727/98; податковий режим у формі фіксованого сільськогосподарського податку, який було закріплено нормами Закону України «Про

фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, механізм справляння якого було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 2002; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, порядок справляння якого було затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 11 червня 2005 р. № 442.

Тема необхідності та доцільності застосування вищезазначених податків та зборів була актуальною в дослідженнях вітчизняної юридичної та економічної науки в той час. Серед українських вчених, які розробляли та досліджували теоретичні проблеми формування ефективної податкової політики держави щодо вищезазначених податкових платежів, слід назвати Л. К. Воронову, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковську, М. А. Пожидаєву, О. Г. Свечнікову. З позиції економічної науки теорія і практика вдосконалення, стимулювання та оптимізації оподаткування цими податками і зборами була досліджена в працях Ю. Г. Дьякона, Р. П. Жарко, Ю. Б. Іванова, М. В. Ігнатишиної, О. Р. Квасовського, А. І. Крисоватого, С. А. Музиченко, Л. В. Синявської, О. В. Чернобай та ін.

Багаторічний досвід існування вказаних податкових режимів, які застосовувались до окремих категорій платників податків, довів їх дієвість, що і стало приводом до продовження існування цих податків і зборів в наш час, але вже у вигляді спеціальних податкових режимів. Порядки справляння єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та зборів у вигляді цільових надбавок до тарифів на електричну енергію та природний газ отримали своє законодавче визначення в Податковому кодексі Украї-

ни як спеціальні податкові режими, якими передбачено особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Прийняття Податкового кодексу України, як кодифікованого акта, відбулося в грудні 2010 р., в юридичних нормах якого в узагальненому вигляді закріплено юридичну специфіку податкового права, як складного інституту галузі фінансового права [3] та властивий податковому праву юридичний режим.

Досліджуючи загальнотеоретичні питання правового регулювання, С. С. Алексеев вказує на те, що рівень досконалості права багато в чому залежить саме від відпрацьованості кодифікованих актів. У кодифікованих актах знаходять своє вираження нормативні узагальнення, відбуваються підпорядкування всього нормативного матеріалу загальним принципам і нормам. В кодифікованих актах, можливо, виявити і в узагальненому вигляді закріпити юридичну специфіку галузі, властивого їй юридичного режиму [11].

Спеціальні податкові режими, що набрали чинності одночасно з Податковим кодексом України, були створені в межах імперативного юридичного податкового режиму, оскільки сама наявність в структурі Податкового кодексу України поняття «спеціальний податковий режим» вже свідчить про те, що в рамках юридичного режиму, який є податковим режимом, створено два режими: первинний (загальний) податково-правовий режим та його модифікація – вторинний (спеціальний) податково-правовий режим. Це свідчить про те, що спеціальний податковий режим, як вторинний юридичний режим, може існувати тільки в межах первинного юридичного режиму, оскільки саме первинний юридичний режим визначає головні особливості вторинних, спеціальних режимів [12 с. 187].

Підтвердженням вторинності спеціальних податкових режимів, які створені

як модифікації первинного юридичного податкового режиму, по-перше, є встановлення цих спеціальних податкових режимів, саме як податкових режимів, відповідно до загальних засад встановлення податків і зборів, передбачених загальними імперативними нормами ст. 7 Податкового кодексу України. По-друге, ці податки, як податкові режими, відповідно до загальних імперативних вимог Кодексу, визначені в переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів, а саме, до загальнодержавних податків належать: фіксований сільськогосподарський податок (пп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками (пп. 9.1.17 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (пп. 9.1.18 п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України) та до місцевих податків належить єдиний податок, який визначено пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Податкового кодексу України.

При характеристиці податково-правового режиму, як окремого виду юридичного режиму, М. П. Кучерявенко наголошує, що податково-правовий режим відображає певний ступінь жорсткості правового регулювання суб'єктивних прав та обов'язків, можливість застосування, та і взагалі наявності податкових пільг або звільнень, допустимі межі активності суб'єктів податкових правовідносин, межі їх самостійності. Саме тому, зауважує М. П. Кучерявенко, характеризуючи податково-правовий режим як досить жорстку, імперативно-регульовану конструкцію, необхідно враховувати і можливість існування в його межах спеціальних пільгових податкових режимів [13].

На імперативно-регульовану конструкцію податково-правового режиму, як складного інституту фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів, у своїх наукових працях вказує Л. К. Воронова [14]. Розкриваючи імперативний характер фінансово-правових норм, вона наголошує, що в таких нормах містяться категоричні приписи (дозволи, заборони та ін.) щодо виконання відповідних дій у сфері фінансів, і вони зумовлені насамперед імперативним методом правового регулювання фінансових відносин.

С. С. Алексеев надає визначення поняття правового режиму, визначаючи його як порядок регулювання, виражений у комплексі правових засобів, що характеризують особливе сполучення взаємодіючих між собою дозволів, заборон, а також позитивних зобов'язань і створюючих особливу спрямованість регулювання [12, с. 185]. Цей комплекс правових засобів правового регулювання податкових відносин, що, по суті, є первинним (загальним) податково-правовим режимом, законодавчо закріплює в Податковому кодексі України для всіх суб'єктів податкових правовідносин єдині правила поведінки, які складаються у сфері справляння податків і зборів. Про це, зокрема, йдеться в п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України, яким регламентовано, що цей Кодекс, по-перше, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, серед яких визначено і чотири спеціальних податкових режими, перелік яких наведено в розділі XIV цього Кодексу; по-друге, Податковий кодекс встановлює загальний для всіх податків (в тому числі і для чотирьох спеціальних податкових режимів) порядок їх адміністрування; по-третє, Кодекс передбачає для всіх категорій платників податків і зборів їх права та обов'язки, в тому числі, і для платників податків і зборів, що визначені спеціальними по-

датковими режимами; по-четверте, Податковий кодекс України зазначає компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю усіх категорій платників податків, в тому числі і для платників податків і зборів, що визначені спеціальними податковими режимами; по-п'яте, Кодекс регламентує відповідальність усіх, без винятку, платників податків за порушення податкового законодавства.

В умовах імперативного юридичного податкового режиму, як первинного (загального) юридичного режиму, домінантою в сполученні дозволів, заборон та позитивних зобов'язань виступають саме позитивні зобов'язання, які в положеннях Податкового кодексу України запровадили чіткий, однаковий для всіх суб'єктів податкових правовідносин, законодавчо закріплений порядок справляння податків і зборів. Адже джерелом позитивних зобов'язань є імперативні засади державної влади [12, с. 200]. Закріплення в Податковому кодексі України позитивного зобов'язання, як домінантного способу правового регулювання у сфері оподаткування, поширюється на всіх зобов'язаних учасників податкових відносин, у тому числі і на окремих категорій платників податків, які є учасниками відносин, що складаються в сфері справляння спеціальних податкових режимів.

Щодо первинного (загального) податково-правового режиму слід зауважити таке. Відповідно до положень загальної теорії права, які розкривають сутність первинних (загальних) юридичних режимів, в якості комплексу правових засобів, що виражають загальні способи правового регулювання у певній галузі, первинним (загальним) юридичним режимом у галузі фінансового права є комплекс правових засобів, які також виражають

загальні і вихідні співвідношення способів правового регулювання податкових відносин (дозволів, заборон та позитивних зобов'язань), як складного інституту фінансового права.

Щодо вторинного (спеціального) податково-правового режиму, слід зауважити наступне. Відповідно до положень загальної теорії права, модифікаціями первинних (загальних) правових режимів є вторинні (спеціальні) правові режими. В умовах чинного податкового права, як складного інституту галузі фінансового права, ці вторинні правові режими представлені спеціальними податково-правовими режимами у формі єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та зборів у вигляді цільових надбавок до тарифів на електричну енергію і природний газ. Значені спеціальні податкові режими знаходяться у сфері дії первинного, або загального податково-правового режиму, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння, і цих чотирьох спеціальних податкових режимів, зокрема.

Отже, проведене дослідження загальнотеоретичних передумов встановлення та застосування в чинному податковому законодавстві спеціальних податкових режимів свідчить про те, що спеціальні податкові режими є вторинними юридичними режимами, що діють в межах первинного (загального) податково-правового режиму. Статус спеціальних режимів було визначено податковим режимом у формі єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та зборам у вигляді цільових надбавок до тарифів на електричну енергію та природний газ тільки після набрання чинності Податковим кодексом України, як кодифікованого акта, в якому закріплено загальний юридичний режим податкового права, як складного інституту галузі фінансового права.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України : Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Проблеми фінансової підтримки малих і середніх підприємств на селі / За ред. М. Я. Дем'яненка. – К., 2004. – 240 с.
3. Фінансове право : навч. посіб. для студ. вузів / Ред. М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 288 с.
4. *Пожидаетова М. А.* Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. – К., 2005. – 21с.
5. Система оподаткування в сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В. П. Синчак ; Академія аграрних наук, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Хмельницький ун-т управління та права. – К. ; Хмельницький : ХУУП, 2008. – 476 с.
6. Спеціальні податкові режими : монографія / К. В. Андрієвський ; Нац. ун-т «Юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого». – Х. : Право, 2011. – 160 с.
7. Малий бізнес: управління податками : монографія / Ю. Б. Іванов, К. В. Петросянець ; Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 352 с.
8. *Белевцева В. В.* Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки // Фінансове право. – №1 (15). – 2011. – С. 6-9.
9. *Жидяк О. Р.* Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів // Науковий вісник НАТУ України. – 2011. – Вип. 21.14. – С. 213-216.
10. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні / Д. І. Дема, І. В. Шевчук // Облік і фінанси АПК : Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2011. – № 1. – С. 146-149.
11. *Алексеев С. С.* Общая теория права : В 2-х т. – Т. I. – М. : Юрид. лит., 1981. – С. 320.
12. *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. – М. : Юрид. лит., 1989. – 22 с.
13. *Кучерявенко М. П.* Податково-правовий режим: процесуальний аспект / М. П. Кучерявенко // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення : зб. тез доп. за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 червня 2010 р.) / НБУ, Ін-т держави і права імені В. М. Корецького НАН України, ДВНЗ «УАБС НБУ». – Суми, 2010. – С. 222-225.
14. Фінансове право України : навч. посіб. 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.