

ВИДИ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ: СУЧАСНИЙ ПОГЛЯД НА ПИТАННЯ**TYPES OF TAX REGIME: MODERN VIEWPOINT AT ISSUE****Сарана С.В.,***кандидат юридичних наук, доцент,
докторант кафедри управління, адміністративного права і
процесу та адміністративної діяльності
Національного університету державної податкової служби України*

У статті розглянуто питання сутності й видів податкових режимів на основі сучасного стану розвитку податкових правовідносин. Запропоновано авторське бачення з огляду на сутність податкового режиму їх видової класифікації на загальний податковий режим, спеціальний податковий режим і процесуально-процедурний податковий режим.

Ключові слова: податковий режим, види податкових режимів, загальний податковий режим, спеціальний податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим.

В статье рассмотрен вопрос сущности и видов налоговых режимов на основе современного состояния развития налоговых правоотношений. Предложено авторское видение с учетом сущности налогового режима их видовой классификации на общий налоговый режим, специальный налоговый режим и процессуально-процедурный налоговый режим.

Ключевые слова: налоговый режим, виды налоговых режимов, общий налоговый режим, специальный налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим.

In the article the question of essence and types of the tax modes is considered on the basis of modern development of tax legal relationships status. The author vision, given the nature of the tax regime, classification of species on the general tax regime, a special tax regime and judicial-procedural tax regime.

Key words: tax regime, types of tax regimes, overall tax regime, special tax regime, judicial-procedural tax regime.

Актуальність теми. Сучасні податкові правовідносини з огляду на швидкий розвиток податкового законодавства все більше ускладнюються й потребують більш складних конструкцій для їх правового регулювання. Вагому роль у них відіграє податковий режим, що часто є визначальним для правового впливу на ті чи інші з них.

Податковий режим загалом як правова категорія є малодослідженим, що зумовлено відносною молодістю податкового права та відсутністю комплексних наукових пошуків у цьому напрямі. Це стосується і його видів, формування яких відбулося протягом останнього нетривалого часу й переважно пов'язане з Податковим кодексом України. При цьому видова класифікація податкових режимів є важливим елементом правового регулювання, що значною мірою визначає структуру податкового права та його вплив на податкові правовідносини їхніх суб'єктів і об'єктів.

Окремих аспектів податкового режиму у своїх працях торкалися такі науковці, як К.В. Андрієвський, В.В. Белевцева, Л.М. Касьяненко, П.В. Коломієць, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, Т.П. Мінка. При цьому реальний підхід до видової класифікації податкових режимів було запропоновано лише В.І. Теремецьким.

З огляду на вказане види податкового режиму потребують додаткового дослідження з урахуванням сучасних законодавчих реалій і досягнень податкової науки.

Метою статті є аналіз наукових праць і норм податкового законодавства на предмет визначення видів податкових режимів.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні в податковому законодавстві широко використовується термінологія, пов'язана з поняттям «режиму» загалом і «податкового режиму» зокрема. Так, Податковий кодекс України (далі – ПК України) використовує низку понять, які пов'язані з дефініцією «податковий режим», серед яких «режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим», «спеціальний режим оподаткування», «режим податкової застави», «режими розстрочення і відстрочення сплати податкових платежів», «спеціальний режим оподаткування». Проте саме визначення «податковий режим» не закріплене в нормах податкового законодавства, у зв'язку з чим виникають закономірні питання про його сутність і види.

Зокрема, незрозумілим залишається питання про те, що законодавець мав на увазі під податковим режимом, уживаючи це поняття в низці варіацій, у тому числі в контексті спеціального й загального режимів, а також чи визнає він процесуально-процедурні складові податкового режиму, тобто чи можна говорити про наявність податково-процесуального режиму в складі податкового законодавства.

Так, аналіз деяких норм ПК України (ст. ст. 11, 39, 48, 94, 98, 100, 132, 180, 195, 197, 209, 218, 291-300) [1] дає змогу говорити про те, що із законодавчого погляду термін «режим» використовується в низці інтерпретацій, таких як «митний режим» (із поділом на окремі митні режими експорту, імпорту, митного складу тощо), «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим». Окрім цього, він

використовується як позначення режимів «податкової застави» та режимів низки податкових процедур, що вказує на множинність і різноплановість цієї дефініції.

З'ясовуючи сутність податкового режиму, варто ґрунтуватися на тому, що він визначає передусім галузевий режим податкового права, адже для правового режиму галузі права характерна особлива цілісна система регулятивного впливу, яка характеризується специфічними прийомами регулювання, особливим порядком виникнення й формування змісту прав і обов'язків, їх реалізації, специфікою санкцій, способів їх реалізації, а також дією єдиних принципів, загальних положень, які поширюються на цю сукупність норм (метод правового режиму) [2, с. 67]. Тобто, податковий режим у його загальному вигляді потрібно розглядати саме як режим галузі податкового права.

Разом із цим, залишаючись на позиціях податково-правового регулювання, важливо орієнтуватися на формування відповідного для цього типу регулювання правового режиму [3, с. 107]. Так, правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, як елементи включає в себе різні податково-правові режими, підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам [4, с. 302]. У податковому законодавстві виділяються загальний і спеціальний податкові режими, останній із яких покликаний забезпечити реалізацію особливостей оподаткування окремих категорій платників.

Використовує цей підхід і Т.П. Мінка, під час класифікації адміністративно-правових режимів указуючи на те, що за функціональним призначенням податковий режим належить до регулятивних режимів і за видами адміністративно-правового регулювання можна виділити загальні та спеціальні режими, при цьому останні з указаних режимів регулюють конкретну специфічну сферу суспільних відносин [5, с. 46]

На думку Є.А. Опрі, фактично «податковий режим» визначає загальний порядок обчислення і сплати податків, який застосовується до всього загалу платників, а «спеціальний режим оподаткування» (спеціальний – такий, що має особливе значення, призначений виключно для чогось) означає встановлення особливого порядку нарахування й сплати обов'язкових платежів державі щодо окремих категорій платників [6, с. 6]. Цю позицію поділяє В.В. Белєвцева, зазначаючи, що податковий режим може конкретизуватися стосовно особливих груп суб'єктів і об'єктів, що підпадають під його дію [7, с. 8]. Погоджуючись із висловленими позиціями потрібно зауважити, що загальний податковий режим стосується насамперед загального порядку оподаткування, його не варто плутати з податковим режимом галузу загалом, який включає в себе й загальний податковий режим, а спеціальний режим походить від загального саме на основі особливостей окремих податкових правовідносин.

Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків і зборів

зобов'язаних осіб, зумовленого необхідністю поповнення бюджету. Існування загального податкового правового режиму доповнюється функціонуванням кількох спеціальних податково-правових режимів, які можуть існувати лише за наявності загального податково-правового режиму [8, с. 152]. Загальний податковий режим забезпечує правове регулювання оподаткування у формах, адекватних чи максимально наближених до родових приписів податково-правових норм, тоді як спеціальні податкові режими передбачають наявність умов, які суттєво, а іноді принципово змінюють справляння податків і зборів [9, с. 14].

Спеціальний податковий режим – це окрема система заходів щодо оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій суб'єктів господарювання, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників [10, с. 25].

Як слушно зазначає К.В. Андрієвський, найпринциповішою є класифікація податкових режимів на загальні й спеціальні, коли встановлений законодавцем правовий режим, відмінний від загальнодержавного (стосовно того самого об'єкта правового регулювання), вважається спеціальним правовим режимом [9, с. 13]. Поділяють цю позицію у своїх працях і П.В. Коломієць [11; 12], і В.І. Теремецький [4; 13].

Отже, як із законодавчого, так і з наукового поглядів податковий режим має своїми основними видами загальний і спеціальний податковий режими, які, у свою чергу, можуть мати у своєму складі окремі режими, що забезпечують виконання податкових обов'язків за тими чи іншими податковими платниками або втілюють особливості справляння податків щодо окремих платників чи об'єктів оподаткування.

Більш розширену їх класифікацію пропонує В.І. Теремецький, на його думку, податково-правові режими можуть бути диференційовані залежно від такого: 1) функцій механізму правового регулювання – на матеріальні й процесуальні (процедурні); 2) правового регулювання порядку обчислення і сплати податків і зборів – на режими оподаткування та інші податково-правові режими, що регулюють загальні питання оподаткування; 3) застосування або незастосування загального порядку визначення елементів податку (податків) щодо певної категорії платників податків або виду економічної діяльності, у зв'язку із чим діляться на загальні й спеціальні податкові режими; 4) об'єкта оподаткування, коли виділяються режими оподаткування майнових об'єктів (майна, майнових прав, угод із цінними паперами); режими оподаткування певних видів діяльності (діяльності банків, страхових організацій, професійних учасників ринку цінних паперів); 5) правового статусу суб'єктів оподаткування: 5.1) цивільно-правового статусу суб'єктів: правовий режим оподаткування неприбуткових установ і організацій, приват-

них підприємців, фізичних осіб тощо; 5.2) належності суб'єкта до податкової юрисдикції України: режим оподаткування юридичних і фізичних осіб резидентів і нерезидентів (іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента); 5.3) наявності чи відсутності взаємозв'язку між учасниками правовідносин: правовий режим оподаткування незалежних один від іншого суб'єктів, правовий режим оподаткування взаємозалежних осіб; 6) наявності права застосовувати встановлені податковим законодавством переваги та пільги: загальний і пільговий режими оподаткування [13, с. 303].

Загалом вищезначена класифікація виглядає логічною, проте питання окремих об'єктів оподаткування, диференціації платників, наявності пільг знаходиться скоріше в межах окремих режимів, у їхніх підрежимах, а не є окремою класифікацією загальних режимів, тоді як поділ режимів на загальні й спеціальні, матеріальні та процесуальні (процедурні) й загальні та конкретні є слушним.

Так, загальні й конкретні (особливі) режими простежуються в структурі ПК України, коли існує загальна частина (загальні положення – розділ I ПК України [1]) та конкретні положення в межах тих чи інших податкових платежів, визначених в особливій частині (розділи III–XVIII ПК України [1]), які конкретизують елементи того чи іншого податкового платежу щодо його суб'єктів, об'єктів бази, ставок, порядку сплати, пільг тощо. Так виділяються в межах загального податкового режиму загальна й особлива частини, що в поєднанні регулюють податкові відносини.

При цьому спеціальний податковий режим, будучи похідним від загального, урегульовує окремі питання, що є відмінними від загального податкового режиму, визначаючи їхні особливості, виступає як відносно окремий податковий режим, якому властиві свої характерні ознаки [14, с. 18]

У свою чергу, поділ податкового режиму на матеріальний і процесуально-процедурний ґрунтується на наявності в ПК України розділу II «Адміністрування, податків, зборів, платежів», із приводу якого О.М. Мінаєва відмічає, що в розділі II ПК України може бути визначений спеціальний порядок адміністрування, який може містити процесуальні норми, що становлять певний знаменник у застосуванні по-

даткових процедур по кожному окремому податку чи збору. Це своєрідна загальна частина процесуального блоку податкових норм. А окремим рівнем закріплення податкових процедур є відповідні норми під час справляння кожного податку чи збору. При цьому, на її слушний погляд, наявність загальнонародової конструкції розділу II не виключає процесуальних особливостей реалізації видового обов'язку щодо відповідного платежу, що й закріплюється окремими розділами ПК України, починаючи з розділу III [15, с. 257]. Указаний підхід висвітлюється й у коментарі податкового кодексу, автори якого зазначають, що нормами розділу II ПК України фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників і контрольних органів під час справляння податків і зборів, при цьому допускається, що з окремих податків виключно іншими розділами ПК України або митним законодавством. І в такому випадку використовуються правила, визначені в іншому розділі або законі з питань митної справи [16, с. 192].

На наявність процесуального податкового режиму звертали увагу у своїх працях й І.Є. Криницький [17, с. 93–105], і Л.М. Касьяненко [18, с. 67], і М.П. Кучерявенко [19, с. 37], і В.І. Теремецький [13, с. 303] та інші науковці, обґрунтування об'єктивного існування якого подано в монографії «Процесуально-процедурні податкові режими» [20]. Відповідно, варто виділити й такий вид податкових режимів, як процесуально-процедурний, до складу якого також уходять процесуальні режими та режими окремих податкових процедур.

Висновки. Ураховуючи все вищезазначене, можна дійти висновку, що за своєю сутністю податковий режим загалом є галузевим режимом податкового права, при цьому ділячись на такі види, як загальний, спеціальний і процесуально-процедурний. У складі першого з них виділяються загальна й особлива частини, що в поєднанні регулюють податкові відносини за принципом загальної (стосується всіх податкових правовідносин) та особливої (стосується конкретних податкових платежів) складових.

Спеціальний податковий режим, будучи похідним від загального, урегульовує окремі питання, які стосуються особливостей справляння податків щодо окремих платників чи об'єктів оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Мінка Т.П. Органи внутрішніх справ як суб'єкти забезпечення адміністративно-правових режимів : [монографія] / Т.П. Мінка. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2010. – 352 с.
3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / [колектив авторів] ; заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Т. 1. – 2010. – 665 с.
4. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму / В.І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4 (55). – С. 295–304.
5. Мінка Т.П. Підходи щодо класифікації адміністративно-правових режимів / Т.П. Мінка // Публічне право. – 2011. – № 2. – С. 40–47.
6. Опря Є.А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Є.А. Опря. – К. : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2009. – 23 с.
7. Белєвцева В.В. Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки / В.В. Белєвцева // Фінансове право. – 2011. – № 1 (15). – С. 6–9.
8. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
9. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К.В. Андрієвський. – Х. : Національна юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2009. – 29 с.

10. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку : [монографія] / [С.В. Сарана, Б.М. Семенко, Т.М. Семенко] ; за ред. С.В. Сарани. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2012. – 170 с.
11. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / П.В. Коломієць. – Ірпінь : Національний ун-т Держ. подат. служби України, 2013. – 19 с.
12. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : [посібник] / П.В. Коломієць. – Полтава : Копі-центр, 2014. – 176 с.
13. Теремецький В.І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В.І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 5. – С. 98–103.
14. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 15–18.
15. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2 (92). – С. 255–259.
16. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / [колектив авторів] ; заг. ред. М.Я. Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – Т. 1. – 2011. – 590 с.
17. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
18. Касьяненко Л.М. Процесуальна фінансово-правова теорія: становлення і розвиток : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет Державної податкової служби України, 2010. – 468 с.
19. Кучерявенко М.П. Налоговый процесс : [учебное пособие] / Н.П. Кучерявенко ; НИИ финансового права. – К. : Правова єдність, 2010. – 392 с.
20. Сарана С.В. Процесуально-процедурні податкові режими : [монографія] / С.В. Сарана, В.В. Ліпський. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. – 155 с.

УДК 343.21

ОРГАНИ УПРАВЛІННЯ ТА ПРОЦЕС УПРАВЛІННЯ БЛАГОДІЙНОЮ ОРГАНІЗАЦІЄЮ

GOVERNING BODIES PROCESS MANAGEMENT AND CHARITABLE ORGANIZATION

Сербин Р.А.,
*кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник, здобувач
Національної академії внутрішніх справ*

У статті на підставі аналізу наукових і законодавчих визначень понять «орган», «управління» й «процес» подано пропозиції щодо авторського розуміння термінів за темою дослідження, зроблено спробу розкрити зміст призначення, повноважень і функціонування органів управління благодійних організацій, процесу управління ними та його етапність.

Ключові слова: орган управління, механізм, процес, благодійна діяльність, загальні збори учасників, наглядова рада, виконавчий орган.

В статье на основании анализа научных и законодательных определений понятий «орган», «управление» и «процесс» внесены предложения относительно авторского понимания терминов по теме исследования, сделано попытку раскрыть содержание назначения, полномочий и функционирования органов управления благотворительных организаций, процесса управления ими и его этапность.

Ключевые слова: орган управления, механизм, процесс, благотворительная деятельность, общее собрание участников, наблюдательный совет, исполнительный орган.

In this article the author based on the analysis of scientific and legislative definitions of the concepts “authority”, “management” and “process” suggestions regarding the author’s understanding of the terms on the research topic, an attempt is made to reveal the contents of the appointment, powers and functioning of the management bodies of charitable organizations, process management and its phasing.

Key words: body management, movement, process, charitable activities, the General meeting of participants, Supervisory Council, Executive body.

Актуальність теми. В основі результативної та ефективної діяльності благодійної організації, як і будь-якої юридичної особи, лежить процес **управління** нею. Від його організованості, системності й

злагоженості залежить якість функціонування відповідної інституції. Безпосередньо управління здійснюється відповідними уповноваженими органами благодійної організації. На сьогодні питання їхньої