

ДО ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

THE QUESTION IMPROVE LEGAL REGULATION OF TAX REGIME

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 удосконалення правового регулювання податкових режимів в розрізі їх сутності та складу. Запропоноване авторське бачення законодавчого закріплення структури податкових режимів з урахуванням наявності податкового режиму загалом та загального, спеціального і процесуально-процедурного режимів як його складових.

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

В статье рассмотрены вопросы усовершенствования правового регулирования налоговых режимов в разрезе их сущности и состава. Предложено авторское видение законодательного закрепления структуры налоговых режимов с учетом наличия налогового режима в общем и общего, специального и процессуально-процедурного режимов как его составляющих.

Ключевые слова: налоговый режим, общий налоговый режим, специальный налоговый режим, правовое регулирование налоговых режимов.

The article deals with the improvement of legal regulation of tax regimes in terms of their nature and composition. The author vision of the law on the structure of the tax regime taking into account the availability of the tax regime in general, and general, special and judicial-procedural regimes as its components.

Key words: tax regime, general tax regime, special tax regime, judicial-procedural tax regime, legal regulation of tax regimes.

Постановка проблеми. На даний час правове регулювання податкових відносин є далеким від досконалості, і не в останню чергу в цьому винна значна розпорошеність норм і складність їх сприйняття та трактування. З метою подолання цієї проблеми пропонується цілий ряд заходів, що включають певне переформатування структури Податкового кодексу України (далі – ПК України) для якомога більшої узгодженості його норм та спрощення пошуку необхідних правових приписів і їх розуміння і однозначного трактування з боку як платників, так і податкових органів.

Дане переформатування може проводитися на багатьох правових підставах, проте чи не найголовнішою з них є прив'язка до суспільних відносин, які складаються у сфері оподаткування та виникають з приводу виконання податкового обов'язку платниками та їх взаємодії з податковими органами. В своїй основі суспільні відносини мають безпосередню прив'язку до податкового режиму, який, будучи галузевим для фінансового права та, відповідно, підгалузевим для податкового права, визначає правовий вплив на податкові правовідносини, поділяючись при цьому на кілька правових режимів, що мають забезпечити правове регулювання загального і спеціального оподаткування, а також процесуальних податкових відносин. Такими режимами виступають загальний, спеціальний та процесуально-процедурний податкові режими, останній при цьому враховує особливості та структуру двох попередніх для забезпечення належного регулювання процесуальних від-

носин, що виникають на основі їх матеріально-правових приписів.

Вказані режими мають отримати належне правове регулювання з боку законодавця, яке на даний момент відсутнє, за виключенням спеціального податкового режиму, та на основі якого забезпечити відповідне правове регулювання податкових правовідносин з урахуванням специфіки платників, податкових платежів, необхідності розвитку економіки та правового забезпечення процедур реалізації податкового обов'язку.

В світлі цього питання удосконалення правового регулювання податкових режимів потребує додаткових наукових пошуків та розробки з огляду на сучасний стан податкових правовідносин та потреби суспільства і держави.

Стан дослідження. Окремих аспектів податкового режиму та його правового регулювання, в тому числі в контексті його загальних, спеціальних та процесуальних складових, у своїх працях торкалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як К.В. Андрієвський, В.В. Белевцева, В.Ю. Жданова, Н.С. Иващенко, О.А. Іконнікова, М.В. Карасьова, Л.М. Касьяненко, П.В. Коломієць, Ю.О. Костенко, І.С. Криницький, В.Є. Кузнеченкова, М.П. Кучерявенко, А.С. Матинов, О.М. Мінаєва, Т.П. Мінка, О.А. Ногіна, О.Г. Пауль, В.І. Теремецький, А.А. Шамаметьев та ін. Проте окремого дослідження правового регулювання податкових режимів, в тому числі стосовно питань його удосконалення, не проводилося.

Враховуючи вказане, зрозуміло, що правове регулювання податкових режимів потребує додаткового дослідження в аспектах його удосконалення з урахуванням сучасних законодавчих реалій та досягнень податкової науки. А метою статті є аналіз наукових праць та норм податкового законодавства на предмет визначення шляхів удосконалення правового регулювання податкових режимів в Україні.

Виклад основного матеріалу. Нормами податкового законодавства визначається наявність податкових режимів, що мають діяти при податково-правовому регулюванні питань оподаткування. Проте належного правового закріплення та складу даних режимів ПК України не містить, за виключенням спеціального податкового режиму, поняття та орієнтовний склад якого закріплено в нормах статті 11 та Розділу XIV ПК України [1]. А це породжує закономірне питання про належні законодавчі визначення та структуру податкового режиму загалом та його складових зокрема.

Враховуючи можливість відповідного закріплення вже отриманих наукових результатів на законодавчому рівні, вважаємо доцільним використати такі результати в ході надання пропозицій з удосконалення правового регулювання податкових режимів.

Так, визначено, що спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно ПК України. Закріплюється визначення спеціального податкового режиму як системи заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, та встановлюється, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів, і не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими даним Кодексом [1]. Загалом спеціальні податкові режими передбачають особливий порядок визначення елементів правового механізму податку, спеціальний механізм застосування податкових пільг [2, с. 47].

Такий підхід законодавця є загалом вірним, проте він багато в чому не відображає сутності спеціального податкового режиму у його законодавчому визначенні. Так, перш за все слід ввести наступне визначення спеціального податкового режиму: спеціальний податковий режим – це окрема система заходів з оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників [3, с. 18].

Стосовно останнього слід зауважити, що до моменту реформування у 2014 році спеціальний податковий режим включав збори у вигляді цільових надбавок на природний газ та електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфіко-

ваними когенераційними установками, що збільшували податкове навантаження для окремих платників. А збір у вигляді цільової надбавки до діючої ціни на природний газ для споживачів усіх форм власності тимчасово продовжує діяти до 1 січня 2016 року (п. 29 підрозділу 10 Розділу XX ПК України) [1], і можливості його повторного введення до складу спеціальних податкових режимів у наступних роках не виключені. Тому таке законодавче визначення з огляду на мінливість сучасної податкової системи видається цілком прийнятним.

Також доцільним є закріпити у статті 11 ПК України склад спеціальних податкових режимів, який би мав відповідати структурі Розділу XIV та визначав ті спеціальні податкові платежі, які ним регулюються.

Наявність спеціального податкового режиму закономірно викликає питання про загальний податковий режим, який на законодавчому рівні взагалі не закріплений. Зокрема у ПК України згадується про загальний режим оподаткування, різноманітні митні режими, проте не має прямої вказівки на наявність загального податкового режиму та не закріплено його визначення і склад.

З метою вирішення цього питання перш за все варто звернутися до видів податкового режиму, який за своєю сутністю виступає галузевим режимом податкового права, при цьому поділяючись на такі види, як загальний, спеціальний і процесуально-процедурний. У складі першого з них виділяються загальна і особлива частини, що в поєднанні регулюють податкові відносини за принципом загальної (стосується всіх податкових правовідносин) та особливої (стосується конкретних податкових платежів) складових [4, с. 203]. Подібну структуру має і податкове право, яке загалом поділяється на загальну і особливу частини, де загальна вміщує інститути, які закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, що мають відношення до всіх видів податків і зборів, до всіх норм особливої частини, а особлива включає систему інститутів, що деталізують податкову систему в цілому і визначають конкретні механізми окремих податків і зборів [5, с. 77–78]. Відповідно, загальний податковий режим, охоплюючи переважно більшість податкових правовідносин, відображає систему податкового права та має бути закріплений законодавчо саме в такій прив'язці. Тобто, відобразивши наявність у ньому загальної та особливої режимних складових, кожна з яких має своє відповідне призначення.

Стосовно законодавчого визначення: воно може бути представлено у наступному вигляді: загальний податковий режим – це самостійний режим у межах податкового режиму у вигляді системи заходів щодо оподаткування, яка становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи, що стосується більшості об'єктів і суб'єктів оподаткування, включає в себе більшість податкових платежів і врегульовує їхні елементи, діє на постійній основі (за винятком

режимів окремих платежів), передбачає єдиний порядок оподаткування [6, с. 92]. При цьому таке визначення має бути окремо доповнено пунктом про наявність у складі загального податкового режиму двох режимних складових загального і особливого режимів з відповідним розкриттям їх змісту.

Важливою складовою податкового режиму є і процесуально-процедурний податковий режим, який представлений у податковому законодавстві нормами Розділу II ПКУ України. Даний режим у законодавстві взагалі не згадується, проте обґрунтування його наявності та його окремих елементів було здійснено в наукових працях А.О. Беспалової [7] Ю.В. Боднарука [8], Л.М. Касьяненко [9], І.Є. Криницького [10], М.П. Кучерявенко [11], О.М. Мінаєвої [12] В.І. Теремецького [13] тощо, а також в ході попередніх досліджень [14].

Даний режим перш за все покликаний забезпечити в процесуально-процедурному плані виконання податкового обов'язку через законодавче закріплення механізмів реалізації матеріально-правових податкових приписів. Зважаючи на те, що у законодавстві він не набув будь-якого регулювання, слід закріпити його поняття і склад, а також означити той спектр податкових правовідносин, на який він має розповсюджуватися.

З приводу визначення необхідно зазначити, що воно може бути сформульоване у наступному вигляді: процесуально-процедурний податковий режим – це структурна складова податкового процесу, що становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на процесуальні податкові відносини загалом і окремі податкові процедури зокрема, та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи в її процесуальному аспекті, який діє у вигляді єдиної системи стосовно всіх процесуальних податкових відносин, на постійній основі, при цьому вміщуючи в себе окремі режими, які можуть виступати підсистемами в його межах і стосуються окремих податкових процедур, що можуть носити і тимчасовий характер [15, с. 30].

Стосовно складу треба зазначити, що його можна визначити, зважаючи на той спектр податкових відносин, який регулюється даним режимом відповідно до матеріальних податкових норм. І у складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити наступні податково-процедурні режими:

- загальний, що уособлює режим для податкових процедур, що стосуються всіх без виключення податково-процесуальних правовідносин;
- особливий – визначає режими податкових процедур для окремих податкових платежів;
- спеціальний – встановлює спеціальні режими податкових процедур, які визначають особливості

процесуально-процедурних відносин в певних, визначених законодавством умовах чи для окремих платників податків [16, с. 77], та відповідає загалом питанню процесуально-процедурного регулювання спеціальних податкових режимів. Відповідно, саме такий склад процесуально-процедурного податкового режиму має бути закріплений у нормах ПКУ України.

Окрім всього вищевказаного, заслуговує на увагу і питання відсутності законодавчо закріпленого поняття податкового режиму загалом та його складу. Так, поняття даного режиму можна закріпити у податковому законодавстві в наступному вигляді: податковий режим – це режим галузі податкового права, що включає в себе складові у вигляді податково-правових режимів, що забезпечують здійснення правового регулювання окремих груп податкових правовідносин, які підпорядковуються загальним принципам податкового права [17, с. 115]. А до складових податкового режиму слід віднести загальний, спеціальний і процесуально-процедурний податкові режими [4, с. 203], що відповідатиме вищезрозглянутій структурі податкових режимів та дасть змогу узагальнити їх на єдиній правовій основі у вигляді режимного регулювання податково-правових відносин.

Висновки. Таким чином, узагальнивши все вищезазначене, можна сформулювати такі пропозиції щодо удосконалення правового регулювання податкових режимів:

- 1) закріпити на рівні законодавства визначення та склад податкового режиму з відповідним трактуванням його складових (загального, спеціального, процесуально-процедурного режимів);
 - 2) внести зміни до статті 11 ПКУ України, ввівши до даної норми склад спеціальних податкових режимів;
 - 3) доповнити податкове законодавство нормами про поняття загального податкового режиму та його структуру у вигляді загального та спеціального режимів;
 - 4) ввести у податкове законодавство поняття процесуально-процедурного податкового режиму із його прив'язкою до загального і спеціального податкових режимів та визначення охоплення ним сучасних питань адміністрування, які врегульовані на даний час Розділом II ПКУ України «Адміністрування податків, зборів, платежів».
- Напрямами подальших досліджень вбачається проведення ґрунтовного аналізу норм ПКУ України на предмет адаптації його структури до податкових режимів та формулювання пропозицій з формування Податкового кодексу України на основі податкових режимів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.gada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. Авторів ; за 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.
3. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4 – С. 15–18.

4. Сарана С.В. Види податкових режимів: сучасний погляд на питання / С.В. Сарана // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Серія «Право». – 2015. – Вип. 35. – Ч. II. – Т.2. – С. 201–204.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с
6. Сарана С.В. Щодо поняття та ознак загального податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Серія: Юриспруденція. – 2015. – № 17. – Т. 1. – С. 90–93.
- Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.О. Беспалова. – О., 2015. – 233 с.
- Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.В. Боднарук. – О., 2008. – 247 с.
7. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
8. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
9. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : [монографія] / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
10. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2(92). – С. 255–259.
11. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні : [монографія] / В.І. Теремецький. – Х. : Діса плюс, 2012. – 648 с.
12. 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.
13. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2014. – № 4 – С. 28–31.
14. Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Серія: Юриспруденція. – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 75–77.
15. Сарана С.В. Податковий режим як різновид правового режиму / С.В. Сарана // Право і суспільство. – 2015. – № 6-2. – Ч. 3. – С. 111–116.

УДК 342.9

ЗАГАЛЬНІ УМОВИ АДМІНІСТРАТИВНОГО ДОГОВОРУ, ЯКІ ПОРОДЖУЮТЬ АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОВІДНОСИНИ

GENERAL CONDITIONS ADMINISTRATIVE CONTRACT THAT GIVE RISE TO ADMINISTRATIVE RELATIONSHIPS

Сіренко А.М.,

аспірант юридичного факультету

Національного університету біоресурсів і природокористування України

Стаття присвячена аналізу основних умов, які повинні бути в адміністративному договорі. Звертається увага на важливе значення адміністративного договору в розвитку демократичних елементів реалізації державної виконавчої влади, а також ефективної діяльності інших органів виконавчої влади. Вважаємо, що при укладенні адміністративного договору необхідно чітко визначити умови даного договору, тому стаття присвячена саме тому, щоб назвати основні умови адміністративного договору та провести їх аналіз.

Ключові слова: адміністративний договір, умови договору, істотні умови, загальні умови, випадкові умови, тендер.

Статья посвящена анализу основных условий, которые должны быть в административном договоре. Обращается внимание на важное значение административного договора в развитии демократических элементов реализации государственной исполнительной власти, а также эффективной деятельности других органов исполнительной власти. Считаем, что при заключении административного договора необходимо четко определить условия данного договора, поэтому статья посвящена именно тому, чтобы выделить основные условия административного договора и провести их анализ.

Ключевые слова: административный договор, условия договора, существенные условия, общие условия, случайные условия, тендер.

The article analyzes the basic conditions that must be in an administrative agreement. Attention is drawn to the importance of the administrative agreement in the development of the democratic elements of the implementation of the state executive and effective activities of other executive bodies. We believe that at the conclusion of an administrative agreement should clearly define the terms of the agreement, so the article focuses on is identify the key terms of the administrative agreement and conduct analysis.

Key words: administrative contract, terms of the agreement, essential terms, general, incidental, provided the tender.