

УДК 347

Т.Г. Головань

**ПОНЯТТЯ ТА СКЛАД СПЕЦІАЛЬНИХ
ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ:
ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ**

Анотація. У статті здійснюється аналіз наукових поглядів щодо визначення поняття «спеціальні правові режими»; розглядається склад спеціальних режимів відповідно до Податкового кодексу України; проводиться порівняльно-правовий аналіз законодавчого закріплення та застосування спеціальних податкових режимів у країнах СНД.

Ключові слова: податок, режим, правовий режим, податковий режим, спеціальні податкові режими, ознаки податкового режиму, склад спеціальних податкових режимів.

Аннотация. В статье осуществляется анализ научных взглядов относительно определения понятия «специальные правовые режимы»; рассматривается состав специальных режимов согласно Налоговому кодексу Украины; проводится сравнительно правовой анализ законодательного закрепления и применения специальных налоговых режимов в странах СНГ.

Ключевые слова: налог, режим, правовой режим, налоговый режим, специальные налоговые режимы, признаки налогового режима, состав специальных налоговых режимов.

Abstract. This article analyzes the scientific views on the definition of «special legal regimes»; considered the composition of special modes according to the Tax Code of Ukraine; conducted comparative legal analysis of legislative consolidation and application of special

Key words: tax regime, legal regime, the tax regime, special tax regimes, signs tax regime, the composition of special tax regimes, tax regimes in the CIS.

© Головань Т.Г., 2012.

На сьогоднішній день регулювання податкових відносин є найбільш мінливим елементом податкового механізму. Реформування системи оподаткування в Україні здійснюється в умовах динамічних змін найважливіших параметрів економічного, соціального та політичного життя суспільства. За таких умов великого значення набуває застосування 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 даному етапі існує потреба в адаптації правових механізмів кожного зі спеціальних податкових режимів до реальних умов оподаткування, виявленні недоліків їх правового регулювання, з'ясуванні особливостей порядку їх реалізації тощо.

Дослідження проблем спеціальних податкових режимів проводили К. В. Андрієвський, О. Ю. Браславець, В. П. Вишневський, І. А. Грицаєнко, Ю. Б. Іванов, О. Р. Квасовський, А. М. Роговець, А. В. Бризгалін, Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, О. С. Матінов, С. С. Овчиннікова, Ю. А. Ровинський, Н. І. Хімичева та ін.

Водночас, при наявності бази дослідження та різноаспектного розгляду проблеми застосування спеціальних податкових режимів, існують теоретично неопрацьовані питання. Так, не вироблено чіткої уяви про поняття „спеціальний податковий режим”. Не сформований спеціальний понятійний апарат, без якого досить складно дати змістовну, логічну та концептуально витриману характеристику цьому явищу. В таких умовах, при вивченні окремих видів режимів, як правило, здійснюється ретельний аналіз податку, що складає основу спеціального податкового режиму. Тобто, під видом спеціальних податкових режимів фактично вивчаються податки, що підлягають сплаті при їх застосуванні, розкривається їх зміст і конструкція, в той час як тема спеціальних податкових режимів так і залишається розкритою не в повній мірі. Але спеціальний податковий режим є самостійним явищем, він має свій власний набір характеристик, через який знаходить вираження його сутність, його власна конструкція.

Термін «режим» тлумачиться як «система заходів, правил, запроваджуваних для досягнення певної мети» [4, с. 1021]. Етимологічне тлумачення слова «режим» визначає його як встановлений порядок життя і діяльності для досягнення певних цілей [17, с. 11].

Е. Ф. Шамсумова вказує, що режим – це комплексне системоутворювальне 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 [19, 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 [2, с. 16–17].

Щодо терміна «правовий режим», то теорія правової науки дає різні його визначення. 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 [3, 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» [17, с. 47]. С. С. Алексєєв визначає 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 [1, с. 211]. Отже, під режимом слід розуміти певний порядок, встановлений у державі шляхом його закріплення в нормах відповідної галузі права. Спеціальні податкові режими – 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. До набрання чинності Податковим кодексом у законодавстві України не було визначено поняття «спеціальний податковий режим», хоча як наукова категорія воно доволі широко застосовувалося для позначення податкових платежів, які були призначені для зменшення податкового тиску, спрощення і обліку, і звітності та, відповідно, встановлювали спеціальні режими оподаткування окремих категорій платників.

Податкове законодавство всіх країн СНД застосовує спеціальні заходи податкового регулювання, що передбачають особливий порядок нарахування та сплати податків. Проте тільки в п'яти країнах застосування спеціальних податкових режимів законодавчо закріплено в податкових кодексах: Азербайджан, Білорусь, Казахстан, Росія, Киргизстан. Визначення сутності спеціального податкового режиму надається в податкових кодексах чотирьох країн: «особливий порядок обчислення та сплати податків протягом визначеного періоду» (Азербайджан, [15]); «спеціальний порядок обчислення і сплати податків, зборів (мит)» (Білорусь, [8]); «особливий порядок розрахунків з бюджетом, що встановлюється для окремих категорій платників податків та передбачає застосування спрощеного порядку обчислення і сплати окремих податків та плати за користування земельними ділянками, а також подання податкової звітності щодо них» (Казахстан, [5]); «особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів» (Росія, [12]).

У той же час, податковий кодекс Киргизстану закріплює, що в республіці «визначаються загальнодержавні податки, місцеві податки, а також спеціальні податкові режими» [7], але не надає ні визначення, ні економіко-правової характеристики таких режимів. Термін «спеціальні податкові режими» не використовується в податковому законодавстві Грузії, Молдови, Таджикистану, Туркменистану, Узбекистану. Наразі, в податкових системах Узбекистану та Таджикистану є податки, які за назвами та сутністю можливо віднести до спеціальних податкових режимів.

Таким чином, оцінюючи категорію «спеціальний податковий режим», можливо надати йому таке визначення: «підсистема в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників податків особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду».

Принципові відмінності у кількісному та якісному складі спеціальних податкових режимів, що застосовуються в країнах СНД, дозволяють зробити висновок про різний підхід кожної держави до вибору режимів, що вводяться в дію на її території.

Так, в Білорусі застосовуються десять режимів: 1) спрощена система оподаткування; 2) оподаткування у вільних економічних зонах; 3) податок на ігровий бізнес; 4) податок на лотерейну діяльність; 5) єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції; 6) єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб; 7) оподаткування окремих категорій платників; 8) збір за здійснення ремісної діяльності; 9) збір за здійснення діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму; 10) податок на доходи від проведення електронних інтерактивних ігор [8].

У Казахстані запроваджено чотири режими: 1) спеціальний податковий режим для суб'єктів малого бізнесу; 2) спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації; 3) спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств; 4) спеціальний податковий режим для юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції та селянських споживчих кооперативів [15].

У Киргизстані існують шість режимів: 1) податок на основі обов'язкового патенту; 2) податок на основі добровільного патенту; 3) спрощена система оподаткування на основі єдиного податку; 4) податки на основі податкового контракту; 5) податковий режим у вільних економічних зонах; 6) податок на спеціальні кошти [7].

У Росії діють чотири види режимів: 1) система оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); 2) спрощена система оподаткування; 3) система оподаткування у вигляді єдиного податку на передбачуваний дохід для окремих видів діяльності; 4) система оподаткування при виконанні угод про розділ продукції [12].

В Україні розділом XIV Податкового кодексу України, з урахуванням особливостей, встановлених підрозділом 8 розділу XX, закріплено таку структуру спеціальних податкових режимів: 1) єдиний податок; 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.

Разом з цим, поряд із податками та зборами, зазначеними у розділі «Спеціальні податкові режими», під ознаки спеціальних податкових режимів підпадають і ряд інших режимів оподаткування.

Відповідно до змісту статті 209 Податкового кодексу України, в межах податку на додану вартість визначається спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.

Статтею 210 Податкового кодексу передбачено наявність ще одного спеціального режиму оподаткування в межах податку на додану вартість. Цим режимом виступає спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату.

На увагу заслуговує й режим оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції, який врегульований розділом XVIII Податкового кодексу

України. Даний режим за всіма своїми характеристиками відповідає спеціальному податковому режиму.

Отже, твердження про те, що перелік спеціальних податкових режимів закріплених розділом XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України, вичерпний, є суперечливим.

Податковий кодекс України, безумовно, не є досконалим. Норми кодексу потребують суттєвого доопрацювання, зокрема щодо визначення поняття спеціальних податкових режимів, їх ознак, дійсного складу спеціальних податкових режимів.

Література

1. Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М. : Статут, 1999. – 712 с. Андрійвський К. В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрійвський К. В. – Х., 2009. – 206 с.;
2. Бахрах Д. Н. Административное право России : учеб. для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2000. – 640 с.;
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінськ : Перун, 2004. – 1440 с.;
4. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗРК // Интернет-версия справочно-правовой системы ПАРАГРАФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517;
5. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. №692-вс // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919>;
6. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года № 25 // Официальная Интернет-страница Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sti.gov.kg/ruswin/hk11w.htm>;
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. №166-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/webnra/text.asp?RN=Nk0200166b>;
8. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 г. №1163-ХІІІ // Главная Государственная Налоговая Инспекция при Министерстве Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm>;
9. Налоговый кодекс Республики Таджикистан // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290179>;
10. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 24.04.1997 N396-I // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290278>;
11. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. – № 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>;
12. Налоговый кодекс Туркменистана от 27.12.2005 г // Российский налоговый портал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290252>;
13. Матузов Н. И. Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Правоведение. – 1996. – № 1. – С. 16–29;
14. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 г. № 905-ІГ // Официальная Интернет-страница Министерства по налогам Азербайджанской Республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://taxes.caspel.com/2009/modul.php?name=qanun&bolme=mecelle&lang=_rus;
15. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України – 2011. – №13-14, 15-16, 17. – Ст.112;
16. Рушайло В. Б. Административно-правовые режимы : монография / В. Б. Рушайло. – М. : Щит-М, 2000. – 264 с.;
17. Сарана С. В. Склад спеціальних податкових режимів: законодавчий та науково-практичний аспекти / С. В. Сарана // Право та управління. – 2011. – № 2. – С. 305–315;
18. Шамсумова Э. Ф. Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Э. Ф. Шамсумова. – Екатеринбург, 2001. – 213 с.