

УДК 351.713(477)

В. І. Теремецький

ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕЖИМУ

Досліджено теоретичні погляди науковців щодо сутності та юридичного змісту податково-правового режиму. Запропоновано авторське визначення податково-правового режиму, його класифікація та ознаки. Охарактеризовано основні елементи галузевого режиму податкового права.

© Теремецький В. І., 2011

Зміни, що відбуваються у соціально-економічному, політичному, культурному, інформаційному та інших сферах життя і діяльності українського суспільства, безумовно впливають і на правову сферу. За таких умов потрібне створення ефективних механізмів управління цими процесами, і насамперед правових механізмів. Одним з таких механізмів, що дозволяє найбільш швидко і ефективно реагувати на істотні зміни соціальної обстановки, є правовий режим. Правовий режим здатний забезпечити об'єднання в кожному конкретному випадку правових засобів, що дозволяють врегулювати суспільні відносини.

Категорія «режим» активно використовується як у науковій, так і юридичній літературі. Якщо раніше зазначене поняття було характерне в основному для адміністративного права, то тепер його активно використовують також інші галузі, як публічно-, так і приватноправові. За допомогою правових режимів визначається правовий стан тих чи інших об'єктів правовідносин, особливості правового статусу суб'єктів, політичний і державний стан. Правові режими активно використовуються для правового регулювання суспільних відносин у різних сферах. Зокрема, у податковому праві використовуються такі терміни, як «режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим», «пільговий режим оподаткування», «інші режими оподаткування». Але оперуючи цими поняттями, законодавець, вчені й практики часто не розкривають їх значення або надають їм неоднакового значення.

Широке застосування різних видів податкових режимів на практиці, неоднозначне визначення вищеозначених понять, питання про доцільність запровадження та використання податкових режимів, а також про місце податкових режимів у системі оподаткування, їх класифікації викликають необхідність у з'ясуванні сутності податкового режиму і розгляді проблем його правового закріплення у податковому законодавстві. Окремим аспектам вказаної проблематики присвячені праці К. В. Андрієвського, О. В. Балабенка, А. К. Воронової, М. П. Кучерявенка, Д. М. Серебрянського, Т. Р. Яроцької та інших вітчизняних вчених. Однак, на сьогоднішній день в Україні відсутні роботи, що розглядають податкові режими і теоретичні проблеми, пов'язані з визначенням податкового режиму і його використанням.

Метою статті є визначення поняття і видів податкового режиму, з'ясування юридичного змісту податкового режиму і встановлення можливості використання категорії «режим» для аналізу правової основи оподаткування.

Правові режими вводяться законодавством для врахування специфіки і особливого характеру груп суспільних відносин, а також для створення особливих підходів до регулювання тих сфер, які неефективно чи недоцільно регулювати в загальному порядку. Саме правовий режим дозволяє в найкращій мірі забезпечити

комплексний спосіб регулювання відповідних суспільних відносин.

Основне завдання правових режимів – регламентація особливим чином конкретних сфер суспільних відносин з приводу певних об'єктів і суб'єктів правовідносин.

Правовий режим – це система умов і методик здійснення правового регулювання податкових відносин, спрямована на конкретні види суб'єктів і об'єктів, і покликана регламентувати податкові відносини, ввести їх у певні рамки.

Слід зауважити, що у словниках відсутнє визначення «податкового режиму» як окремої категорії. Податковий кодекс України, включаючи у свій понятійний апарат термін «режим», також не дає його формального визначення.

Разом із тим слід погодитися з позицією деяких дослідників, які стверджують, що «ідеально слід визнати ситуацію, коли правовий режим цілком закріплений у єдиному нормативному акті» [1, с. 20]. Подібне, мабуть, дійсно сприяє спрощенню проведення аналізу законодавства, дозволяє детально опрацювати механізм правового регулювання тих чи інших правовідносин, а також комплексно оцінювати зміни, що вносяться до відповідних розділів під час зміни законодавства.

У теорії податкового права досліджуються різні аспекти податкового режиму як комплексної багатофункціональної загальнотеоретичної категорії.

Так, категорія «податковий режим» як сукупність загальних умов і правил функціонування податкової системи держави відображає її характерні риси, а її правовий зміст містить у собі матерію не лише податкового права, але й окремих елементів інших сфер правової системи (державного, адміністративного та інших галузей права), а також інших напрямів суспільного знання. У такому розумінні термін «режим» за своєю суттю є складовим іншим, більш об'ємних категорій, що характеризують державу та її політику (політичний, економічний режим).

Податковий режим в окресленому значенні часто використовується у більш вузькому розумінні, орієнтованому на юридичні аспекти податкової проблематики, охоплюючи всю сукупність податкових правил країни або їх частину, що стосується будь-якої окремої галузі діяльності (державного регулювання), наприклад, «податковий режим інвестицій», «податковий режим зовнішньоторговельних операцій». Таке використання терміна «податковий режим» є цілком закономірним, враховуючи, з одного боку, загальнолексичний зміст і багатогранність самого поняття «режим», з іншого – важливу роль податкової системи в сучасному механізмі державного регулювання.

На даний час, з урахуванням важливої ролі податкової системи як невід'ємної складової частини правового механізму управління економічним і соціальним розвитком, податковий режим може розглядатися як різновид спеціальних адміністративно-правових режимів [2, с. 87–88]. Така характеристика податкового режиму

видається допустимою в контексті вузького цільового підходу, при якому акцент робиться на публічно-правову, адміністративну природу податкових відносин, витлумачуючи податковий режим як спеціальний організаційно-правовий інститут правової системи державного управління (у правовому механізмі державного регулювання у сфері економіки та соціального розвитку). У рамках цього підходу податковий режим може бути представлений одним із функціональних публічних (адміністративних) режимів, що використовується в конкретній сфері державного управління.

Правова основа регулювання податкових режимів безпосередньо пов'язана з фінансовою системою, будучи інтегральним елементом регулювання фінансових відносин. У зв'язку з цим податковий режим у більш широкому сенсі може розглядатися як частина фінансово-правового регулювання, різновид фінансово-правового режиму. Беручи до уваги важливу роль податкової складової у сфері державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, податковий режим у цілому може виступати як спеціальний режим регулювання зовнішньоторговельної діяльності, а в більш вузькому значенні – як спеціальний режим митного регулювання.

Податковий режим у літературі також використовується для позначення складових частин внутрішньої структури податкового права. При такому підході податковий режим розглядається як інституційний елемент податкового права, тобто сукупність юридичних положень, які є взаємопов'язаними внаслідок спільності ознак регульованого ними виду (типу) суспільних відносин і визначають правовий статус різних груп платників податків, умови оподаткування окремих об'єктів (їх категорій), порядок сплати податків у певних ситуаціях тощо [3, с. 22–23]. Податковий режим, що розглядається у такому (вузькому) значенні, визначається як інститут податкового права, що виступає спеціальним комплексним юридичним явищем, узагальнюючою правовою характеристикою, правовою формою регулювання груп податкових відносин, пов'язаних єдиною об'єктно-цільовою основою [4, с. 71–72]. Це знаходить вираження як із функціональної (практичної), так і з формальної точок зору: податковий режим охоплює відносно самостійній сфері регулювання суспільних відносин, правова основа яких включає значний обсяг юридичних норм. Однак науковці, що розглядають окремі види режимів як інститути податкового права, залишають невирішеною проблему розмежування податково-правових режимів та інститутів податкового права [5, с. 33].

Поняття «податковий режим», яке використовується для позначення галузевого юридичного режиму, займає важливе місце під час дослідження природи податкового права. У даному випадку зміст галузевого податкового режиму включає певний комплекс юридичних інструментів, які забезпечують виконання функцій податкової системи і досягнення обраної мети впливу на соціальні відносини. Податковий режим у цьому значенні також є різновидом

публічно-правових режимів, одним із видів спеціального галузевого юридичного режиму.

Отже, у науковій літературі під правовим режимом розуміють значну кількість (комплекс, набір, сукупність) різних правових явищ, чи це правові норми, чи суспільні відносини, чи права та обов'язки, чи правові засоби. Незалежно від характеру переваг, визначаючи компоненти правового режиму, практично кожен вчений виявляє схильність прив'язувати його складові до певної ланки, що об'єднує їх у єдине ціле. Їх пов'язують із певними категоріями суб'єктів права, деякими об'єктами, видами діяльності носіїв суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, місцем знаходження (розташування) суб'єкта права, окремими цілями правового регулювання. Так, В. Ю. Жданова, поділяючи останню з перерахованих позицій, вбачає у податковому режимі сукупність потенційних правових наслідків, можливість настання яких передбачена нормами права для досягнення якоїсь спільної для них цілі правового регулювання [6, с. 38]. У той же час не виключені також інші шляхи використання терміна «податковий режим». Цікаво, що існуючі підходи до визначення податкового режиму, як правило, не є взаємовиключними.

Виходячи з викладеного, можна зробити висновок, що податковий режим є складним у структурному розумінні явищем. Однак більшість дослідників розглядають його як єдиний для всіх суб'єктів податковий правовий режим галузі, розділений на конкретні правові режими (Н. С. Іващенко, О. С. Матінов [7, с. 66; 8, с. 40–41]). Тому однією з базових проблем під час дослідження правових режимів у податковому праві є проблема їх множинності або єдності – і, як наслідок, їх співвідношення [5, с. 33].

Визнання наявності у податковому праві єдиного правового режиму, властивого галузі, що включає в себе підпорядковані правові режими, є, на наш погляд, більш обґрунтованим підходом, який знаходить своє підтвердження в загальній теорії права. Так, С. С. Алексєєв зазначає, що взаємодія носіїв правових режимів, а також універсальність використовуваних у них правових засобів призводить до того, що вони можуть нашаровуватися один на одного, в рамках спільного може існувати спеціальний режим. До найбільш загальних, універсальних правових режимів відносять режими галузей права і законодавства [9, с. 105].

Ґрунтуючись на вищевикладеному, можна зробити висновок, що правовий режим галузі та окремі правові режими, які існують усередині галузі, співвідносяться як частини і ціле. При цьому окремі правові режими в рамках галузі в усіх випадках підпорядковані загальногалузевим правилам і принципам. Справедливим це твердження є і для податково-правових режимів.

Характеризуючи коротко податковий режим як спеціальний галузевий режим, можна відзначити, що він:

- базується на принципах, основних засадах, що лежать в

основі податкового права;

- змістовно вбирає в себе сукупність правових норм, що забезпечують регулювання податкових правовідносин і загальний порядок оподаткування;

- ґрунтується на імперативному методі регулювання (метод владних приписів), у якому домінують позитивні зобов'язання, що спричиняють нерівність суб'єктів податкових правовідносин, необхідність дотримуватися встановлених розпоряджень, які максимально обмежують можливість даних суб'єктів на свій розсуд набувати права та обов'язки;

- включає спеціальні юридичні засоби (інструменти) регулювання, що визначають підстави виникнення прав і обов'язків, механізмів юридичного впливу, способів захисту прав;

- формалізується у положеннях особливої галузі законодавства і кодифікованого акта. Таким законодавчим актом, що визначає вичерпний перелік податків і зборів, які справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, є Податковий кодекс України.

Наведений перелік містить лише основні елементи галузевого режиму податкового права і, безумовно, не є вичерпним. Також беручи до уваги відсутність єдиного підходу у визначенні місця у правовій системі податкового права і законодавства, запропонована характеристика його галузевого режиму не є бездоганною і безперечною.

Правовий режим оподаткування – об'єктний правовий режим, що дозволяє забезпечити комплексність впливу у вигляді сукупності регулятивних, охоронних, процесуально-процедурних засобів, що характеризують особливе поєднання дозволів, обмежень (заборон) і вимог (обов'язкових умов), які є основними елементами (способами) правового регулювання застосування режиму. Вказані елементи лежать в основі юридичного механізму застосування податкового режиму, пов'язуючи його із загальними економічними, політичними, організаційними та іншими підставами системи регулювання суспільних відносин.

Вважаємо, що під час визначення поняття податкового режиму слід виходити із загальнотеоретичного поняття правового режиму і елементів, які є визначальними для галузевого режиму.

З урахуванням такого підходу, податково-правовий режим являє собою закріпленій у податковому законодавстві України порядок правового регулювання податкових відносин, обумовлений предметом і методом податкового права, що виражається у певному поєднанні правових засобів, які є невід'ємним елементом механізму правового регулювання податкових правовідносин, спрямований на досягнення збалансованості приватного і публічного

інтересів під час встановлення, обчислення і сплати податків з метою створення певних умов (сприятливих або обмежувальних) для реалізації прав і обов'язків суб'єктів податково-правових відносин.

Отже, регулюючи податкові відносини, держава створює умови, певний правовий режим, при якому суб'єкти цих відносин реалізують свої інтереси. У той же час для платників податків, які, наприклад, мають право на застосування податкових пільг, створюється більш високий ступінь сприятливості для задоволення інтересів у порівнянні з тими платниками податків, які таким правом не володіють.

Запропоноване визначення поняття податкового режиму дозволяє виділити наступні його ознаки. Податковий правовий режим:

1) має нормативне правове закріплення, тобто він встановлений податковим законодавством України у тому значенні, як воно розуміється у ст. 3 ПК України;

2) має на меті певним чином регламентувати такий вид суспільних відносин, як податкові відносини;

3) являє собою порядок правового регулювання, що складається з юридичних засобів і характеризується певним їх поєднанням;

4) створює конкретний ступінь сприятливості (іноді – обмежень) для задоволення інтересів суб'єктів податкового права. Слід зазначити, що будь-який правовий режим обумовлений, перш за все, інтересами держави. Бажанням будь-якої держави є отримати якомога більше надходжень грошових коштів до бюджету, в тому числі податкових, а бажанням громадянина, юридичної особи – не сплачувати податки і збори або сплачувати їх у якомога нижчому розмірі.

Загальногалузевий правовий режим податкового права є елементом конституційно-правового режиму держави. У зв'язку з цим принципи, що діють у рамках конституційно-правового режиму, є імперативними для галузевого режиму і визначають зміст принципів податкового права.

Одним із найважливіших завдань функціонування будь-якого галузевого правового режиму, включаючи податково-правові режими, є сприяння реалізації певних конституційно-правових гарантій, до яких відносяться: 1) конституційно-правовий режим стабільних умов господарювання; 2) конституційно-правові принципи рівності й рівного податкового тягаря; 3) принцип дотримання справедливого балансу приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування, основа якого полягає у правових та економічних обмеженнях прав громадян і організацій у вигляді вилучення частини їх власності державою [5, с. 36].

На сучасному етапі розвитку теорії податкового права принцип справедливого балансу приватних і публічних інтересів можна вважати як створення такого режиму галузі податкового права, при якому задоволення інтересів держави у стабільних, необхідних і достатніх дохідних надходженнях до бюджету буде одночасно дозволяти платникам податків після оподаткування відтворити, продовжити і надалі розвивати підприємницьку діяльність.

Таким чином, будь-який податково-правовий режим у сукупності з режимом галузі та конституційно-правовим режимом має на меті забезпечення балансу приватних і публічних інтересів під час встановлення, зміни чи скасування податкових норм, а також у процесі їх реалізації.

Правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, як елементи включає в себе різні податково-правові режими, які підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам.

Дослідження правових режимів у податковому праві неможливе без їх класифікації. Класифікація податково-правових режимів дозволяє виявити своєрідність певного режиму оподаткування, визначити його місце у системі різних податково-правових режимів та його співвідношення з ними.

Слід зазначити, що в науці податкового права єдина загальноприйнята класифікація правових режимів на сьогоднішній день ще не сформована. Окремі спроби здійснити таку класифікацію здійснювалися у працях російських науковців (О. С. Матінова, О. О. Іконнікова, Н. С. Іващенко, О. А. Шахматєва та ін. [8, с. 40–41; 5, с. 38–40; 7; 4]).

Виходячи з існуючої класифікації правових режимів на первинні (загальні) і вторинні сам податковий правовий режим може бути розглянутий як первинний правовий режим, оскільки податкове право має свій предмет правового регулювання, використовує специфічний метод правового регулювання і особливий юридичний інструментарій, зумовлений публічно-правовою природою податкового права, базується на комплексі унікальних принципів.

Водночас, М. П. Кучерявенко, аналізуючи базові положення теорії права, виділяє вторинні податково-правові режими, які, на його думку: 1) є різновидом первинних, що скореговані з урахуванням пільг, звільнень у сфері оподаткування та формуються з урахуванням додаткових прав чи обов'язків; 2) уточнюють первинні податково-правові режими відповідно до певного виду платника (юридичні й фізичні особи та ін.) і конкретного типу податків (непрямі, прибуткові, майнові тощо), але на рівні вторинних податкових режимів певні законодавчі приписи, що стосуються конкретних платників, набувають характеру додаткових суб'єктивних прав або обов'язків; 3) у межах вторинних податково-правових режимів система заборон, дозволів і зобов'язань трансформуються у відповідні права та обов'язки уповноважених і зобов'язаних суб'єктів [10, с. 24].

Для виділення різних видів податкових режимів у правовому механізмі оподаткування, що діє в Україні на даний час, можуть використовуватися різноманітні підстави (критерії, ознаки). Найбільш значущі з них ті, що дозволяють дати змістовні системні класифікації податкових режимів і можуть використовуватися окремо або комплексно.

Можна запропонувати використовувати такі підстави (ознаки,

критерії) виділення груп (видів, типів) податкових режимів. На нашу думку, податково-правові режими можуть бути диференційовані залежно від: 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) відносно певної категорії платників податків або виду економічної діяльності, у зв'язку із чим поділяються на загальні та 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 та організацій, приватних підприємців, фізичних осіб тощо; 5.2) належності суб'єкта до податкової юрисдикції України: режим оподаткування юридичних та 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 та пільговий режим оподаткування.

Запропоновані можливі ознаки (критерії) виділення різних видів (типів) податкових режимів, безумовно, не вичерпують перелік підстав їх класифікації. Втім, виділення податкових режимів в окремі групи або поділ їх за типами має юридичне значення для з'ясування їх ролі у механізмі оподаткування, вивчення їх правової регламентації та визначення можливостей застосування податкових режимів на практиці.

Як висновок, слід зазначити, що:

1) категорія «правовий режим оподаткування» має комплексний характер і є складною та багатофункціональною категорією, яка виступає одним з елементів податкового права і є невід'ємною частиною механізму правового регулювання податкових відносин;

2) встановлений в Україні правовий режим оподаткування ґрунтується на положеннях чинного податкового законодавства, а також нормах міжнародних угод України з податкових питань; є диференційованою системою правил справляння податків залежно від статусу платника податків, виду діяльності, характеру операцій та інших факторів;

3) у рамках правового регулювання оподаткування поняття «податковий режим» може розглядатися як сукупність загальних

правил функціонування податкової системи держави, як галузевий юридичний режим, як інституціональна форма податкового права тощо. Розробка теорії податкового режиму набуває значної ваги під час вивчення окремих інститутів та інших відносно відокремлених підсистем норм податкового права.

Перспективним у подальшому, на нашу думку, є наукове дослідження питань, пов'язаних із проблематикою спеціальних податкових режимів. Зокрема, подальшої розробки та вдосконалення потребує як поняття «спеціальний податковий режим», так і більш загальні питання, наприклад, співвідношення цього поняття з категорією загального податкового режиму і з дією в Україні системою податків і зборів. Крім того, вимагають свого дослідження також інші види правових режимів.

Список літератури: 1. Родионов О. С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Родионов Олег Сергеевич. – Саратов, 2001. – 157 с. 2. Розанов И. С. Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура / И. С. Розанов // Государство и право. – 1996. – № 9. – С. 84–91. 3. Шахматьев А. А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Шахматьев Алексей Алимович. – М., 2011. – 42 с. 4. Шахматьев А. А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения / А. А. Шахматьев // Право. – 2009. – № 1. – С. 63–78. 5. Иконникова О. А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Иконникова Ольга Александровна. – М., 2009. – 220 с. 6. Жданова В. Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Жданова Вероника Юрьевна. – М., 2006. – 251 с. 7. Иващенко Н. С. Специальный и общий налоговый режим / Н. С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 65–67. 8. Матинов А. С. Специальные налоговые режимы : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Матинов А. С. – М., 2005. – 199 с. 9. Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М. : БЕК, 1994. – 224 с. 10. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

Надійшла до редколегії 22.12.2011

Исследованы теоретические взгляды учёных на сущность и юридическое содержание налогово-правового режима. Предложены авторское определение налогово-правового режима, его классификация и признаки. Охарактеризованы основные элементы отраслевого режима налогового права.

The theoretical views of scientists to essence and legal contents of the tax-legal mode are researched. Authorial determination of the tax-legal mode, its classification and signs, are offered. The basic elements of the branch mode of tax right are described.