

УДК 347.73

Є. Ю. Шаптала

**ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ РЕЖИМ: ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ**

В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, для виконання функцій держави в різноманітних сферах суспільного життя необхідне безперервне надходження грошових коштів, які зазвичай акумулюються в бюджетах різних рівнів. Щоб забезпечити таке надходження коштів до вказаних грошових фондів, держава має створювати відповідні правові механізми, встановлювати відповідний порядок регулювання відносин у сфері оподаткування. Фактично має встановлюватися певний режим реалізації податкових правовідносин. У податковому законодавстві України вже досить тривалий час фігурує категорія «спеціальний податковий режим», при цьому деякі проблеми, пов'язані з визначенням її сутності, розглянуто такими вченими, як К.В. Андрієвський, С.А. Данієлян, О.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв та інші. Водночас зміст поняття «податковий режим», або «податково-правовий режим», залишається поза увагою як нормотворця, так і науковців. Отже, метою статті є з'ясування сутності зазначеної дефініції, розкриття ознак податково-правового режиму та його видів.

Для розкриття змісту категорії «податково-правовий режим» вважаємо за доцільне розглянути зміст таких вихідних дефініцій, як «режим» і «правовий режим». Так, у «Великому енциклопедичному словнику» зазначено, що слово «режим» може застосовуватися в декількох значеннях: а) державний лад, спосіб правління; б) точно встановлений розпорядок життя, праці, відпочинку тощо; в) система правил, законів, запроваджуваних для досягнення мети; г) умови діяльності чи існування [3, с. 1124]. Схожий підхід до визначення цієї категорії міститься в одинадцятитомному академічному тлумачному словнику [15].

Із цього приводу К.В. Андрієвський зазначає, що поняття «режим» з'явилося та почало активно використовуватися з XIII ст. як політична, а дещо пізніше – як правова категорія [2, с. 13]. На переконання вченого, режим варто розглядати як системне встановлення й забезпечення порядку, що відображає відповідний етап розвитку суспільних відносин під час взаємодії як саморегульованих процесів, так і регульованих підсистем на певному проміжку часу та на певній території держави. При цьому науковець пропонує виділяти такі ознаки режиму:

1) є способом організації мікросоціальних процесів у врегулюванні суспільних відносин та деталізує спрямованість на впорядкування економічних, соціальних чи правових відносин;

2) динамічна категорія, що припускає сукупність активних дій учасників відносин з урегулювання цього виду поведінки;

3) ґрунтується на системі економічних інтересів, що склалася, соціальних і культурних цінностей;

4) забезпечує (разом зі своїм динамічним характером) певну стабілізацію всієї системи відносин у суспільстві, приводячи її елементи, структурні характеристики в певне пропорційне співвідношення та забезпечуючи координацію функціонування всіх складників суспільної системи;

5) є сукупністю владних структур, які з огляду на наявні повноваження можуть реалізовувати дії, які й становлять зміст режимного управління;

6) реалізація мети будь-якого режиму припускає використання узгодженої, упорядкованої системи методів досягнення цих цілей [2, с. 16–17].

Вважаємо наведений підхід досить неоднозначним. Зокрема, ми не можемо підтримати тезу автора про те, що режим є «сукупністю владних структур, які з огляду на наявні повноваження можуть реалізовувати дії, які й становлять зміст режимного управління», оскільки, на нашу думку, «сукупність владних структур» – це своєрідний перелік суб'єктів, які наділені певними владними повноваженнями. За такого підходу поняття «режим» отожднюється з певним суб'єктним складом учасників відповідних правовідносин та обсягом їхніх повноважень, що є нелогічним. Говорячи про правовий режим, варто звернути увагу на те, що конкретний правовий режим встановлюється державою в особі владного суб'єкта шляхом закріплення у відповідних нормах права та являє собою певний порядок упорядкування таких правовідносин. Отже, поняття «режим» варто розглядати як родову категорію, яка означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою певних засобів, методів чи способів.

Одним із фахівців у галузі теорії держави та права, який розглядав природу правових режимів, є С.С. Алексєєв. Він стверджує, що в загальному вигляді правовий режим – це порядок урегулювання, що виражений комплексом правових засобів, які характеризують особливе поєднання взаємодіючих дозволів, заборон і позитивних приписів та створюють особливу спрямованість регулювання [1, с. 186]. При цьому С.С. Алексєєв підкреслює, що правовий режим виражає ступінь жорсткості юридичного реагування, наявність відомих обмежень і пільг, допустимий рівень активності суб'єктів, межі їх правової самостійності [1, с. 186].

Дещо схожою й досить слушною є позиція О.В. Петришина та В.Д. Ткаченка, які зазначають, що під правовим режимом варто розуміти певний порядок правового регулювання, який забезпечується шляхом особливого поєднання залучених для його здійснення способів, методів і типів правового регулювання [6, с. 410]. Отже, за такого підходу правовий режим являє собою сукупність різних правових засобів, встановлених правовими нормами, за допомогою комплексного поєднання яких відбувається врегулювання відповідних суспільних відносин.

Схожою є позиція О.В. Малька та А.В. Косака. Учені наголошують на тому, що правовий режим – це особливий порядок правового регулювання, що виражається у визначеному поєднанні юридичних засобів, яке створює бажаний соціальний стан і конкретний ступінь сприятливості чи несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права [14, с. 9].

У результаті синтезу наведених тверджень науковців можемо назвати такі ознаки правового режиму:

1) встановлюється низкою відповідних законодавчих приписів, актами законодавства;

2) регулює поведінку суб'єктів відповідних правовідносин;

3) має дуалістичну мету – урегулювання конкретних відносин шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта й змісту та реалізацію інтересів учасників відносин, зокрема й інтересів держави;

4) реалізується за допомогою різних правових засобів (як стимулів і преференцій, так і заборон та обмежень);

5) має галузевий характер – закріплюється нормами певної галузі права.

Досліджуючи проблеми закріплення й функціонування податково-правових режимів, М.П. Кучерявенко зазначає: «Такі режими виражають нерозривний зв'язок правової форми та фактичного змісту регульованих відносин у сфері оподаткування, характеризуються певною стабільністю та стійкістю» [8, с. 64–65]. Наведене твердження заслуговує на підтримку, оскільки податково-правовий режим справді являє собою порядок регулювання суспільних відносин, які становлять предмет податкового права, і передбачає встановлення прав та обов'язків учасників податкових відносин, порядку й строків їх реалізації, відповідних правових заохочень, а також негативних наслідків у разі невиконання (чи неналежного виконання) таких прав та обов'язків у нормах податкового законодавства.

У цьому ж контексті необхідно наголосити на важливості методу правового регулювання відповідних правовідносин. Як зазначає К.В. Андрієвський, метод правового регулювання є невід'ємним елементом правового режиму [2, с. 38]. Загальновідомим є той факт, що в регулюванні податкових правовідносин застосовується імперативний метод регулювання [4; 7; 11]. Показово, що за методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого лежить метод владних приписів. Як зазначає М.П. Кучерявенко, він характеризується своєрідним механізмом регулювання, особливим переплетенням норм, юридичним режимом. Метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм, причому тут ідеться про безумовний характер імперативності. Наприклад, призначення санкцій за податкові правопорушення виключає альтернативу – вони визначаються однозначно й безумовно. У нормах податкового права закріплюються обов'язки щодо передавання коштів платників до бюджету [11, с. 14–15].

Загалом ми згодні із зазначеним підходом та вважаємо за доцільне уточнити наведену позицію. Справа в тому, що у фінансово-правовому регулюванні імперативний метод має свої особливості, безпосередньо пов'язані з наявністю в межах безумовного імперативу певних договірних конструкцій. Зокрема, поширеним прикладом такого договірного регулювання у фінансових відносинах можна назвати відносини, пов'язані з розстроченням чи відстроченням податкових платежів.

Під час аналізу порядку розстрочення й відстрочення податкових платежів К.О. Токарева зазначає, що обов'язковою умовою перенесення строків сплати податків і зборів має бути укладення відповідного договору між платником податків та контролюючим органом, яким прийнято рішення про надання розстрочення (відстрочення), при цьому законодавчо визначено строки його укладення та умови, що мають міститися в такому документі [16, с. 44]. Іншим прикладом договірного регулювання в певних публічних правовідносинах можна назвати договори про надання міжбюджетних трансфертів на місцевому рівні. Зокрема, ідеться про надання такого виду трансфертів між місцевими бюджетами, як субвенції. Відповідно до ст. 101 Бюджетного кодексу України умови надання субвенцій, зазначених у ч. 2 ст. 101, визначаються відповідним договором сторін, якщо інше не встанов-

лено цим кодексом. Це свідчить про те, що як у бюджетному, так і в податковому регулюванні має місце застосування договорів. Водночас варто навести слушні міркування О.О. Дмитрик стосовно того, що застосування договірних конструкцій у регулюванні фінансово-правових відносин не означає, що фінансове право поряд з імперативним використовує також диспозитивний метод правового регулювання [5, с. 53]. Тому вважаємо, що саме метод правового регулювання визначає специфічність кожного конкретного (галузевого) режиму.

З огляду на викладене робимо висновок, що регулювання фінансово-правових відносин відбувається за допомогою імперативного методу, який має певні особливості. Саме метод правового регулювання відповідних правовідносин є одним із чинників, які визначають характер закріплення в нормах певної галузі права відповідного порядку регулювання відносин, що становлять предмет такої галузі права. Ідеться про те, що залежно від використовуваних засобів і способів регулювання правовідносин відрізнятиметься також наявність відповідних правових режимів.

Найбільш поширеним є поділ податкових режимів на загальні та спеціальні. К.В. Андрієвський із цього приводу зазначає, що загальний режим – це той, що забезпечується державою в певній сфері регулювання та діє на всій території держави. При цьому такий режим охоплює як загальнодозволяючий, так і дозвільний режим. Натомість режим, відмінний від загальнодержавного, є спеціальним [2, с. 54]. Загалом наведений підхід є аргументованим. Справді, порядок регулювання відповідних правовідносин, який поширюється на всіх учасників цих відносин, є загальним; натомість порядок регулювання, який поширюється на певне коло учасників (що об'єднані між собою за відповідними характеристиками) і відрізняється від загальновстановленого порядку, є спеціальним. Навряд чи можна погодитися з твердженням автора стосовно того, що лише режим, відмінний від загальнодержавного, є спеціальним.

Ми вважаємо, що в податковому регулюванні поділ режимів на види не завжди залежить від рівня його встановлення. Проілюструємо висловлене на прикладі фіксованого сільськогосподарського податку. З прийняттям Податкового кодексу України наприкінці 2010 р. вказаний платіж було віднесено до загальнодержавних податків і зборів (п. 9.1.14 ст. 9), тобто його сплата була обов'язковою на всій території України, крім випадків, передбачених податковим законодавством. При цьому вже тоді він мав «статус» спеціального податкового режиму (глава 2 розділу XIV Податкового кодексу України) [12]. Ще одним прикладом можна вважати сучасний підхід до регулювання єдиного податку. Наразі вказаний податок належить до місцевих (п. 10.1.2 ст. 10 Податкового кодексу України), однак саме він визначений законодавцем як спеціальний податковий режим [13].

Як ми вже зазначали, правові режими мають галузевий характер, тобто встановлюються нормами конкретної галузі права та поширюються на учасників відповідних правовідносин. Для податково-правового регулювання характерна наявність як загального, так і спеціального чи особливого режимів. Такий висновок можна зробити з огляду на формальне законодавче закріплення, проте з певним застереженням. Так, у структурі Податкового кодексу України окремо виділено розділ XIV «Спеціальні податкові режими». Крім того, у ст. 12 цього акта закріпле-

не визначення категорії «спеціальний податковий режим». Він являє собою систему заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. При цьому такий податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів (п. п. 11.2, 11.3 ст. 11 Податкового кодексу України) [13].

Схожий підхід застосовано в податковому законодавстві Російської Федерації. Так, у ст. 18 Податкового кодексу Російської Федерації зазначено, що спеціальні податкові режими можуть передбачати особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків і зборів, передбачених ст. ст. 13–15 Податкового кодексу Російської Федерації [10]. При цьому до спеціальних режимів оподаткування віднесено такі: 1) систему оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний сільськогосподарський податок); 2) спрощену систему оподаткування; 3) систему оподаткування у вигляді єдиного податку на поставлений дохід для окремих видів діяльності; 4) систему оподаткування під час виконання угод про розподіл продукції; 5) патентну систему оподаткування (ч. 2 ст. 18 Податкового кодексу Російської Федерації) [10]. Як бачимо, російський законодавець передбачає досить широкий перелік спеціальних податкових режимів, що є позитивним з огляду на те, що такі режими є стимулюючими як для окремих видів платників, так і для пріоритетних видів діяльності.

Зовсім інший підхід застосовано в Податковому кодексі Республіки Білорусь, у якому йдеться не про спеціальні, а про особливі режими оподаткування. Відповідно до ст. 10 вказаного нормативно-правового акта вони являють собою спеціальний порядок обчислення та сплати податків і зборів (мит), що застосовується у випадках і в порядку, встановлених Особливою частиною цього кодексу або Президентом Республіки Білорусь [9]. З огляду на викладене можна констатувати, що особливий податковий режим, по-перше, передбачає відмінний від загального порядок обчислення й сплати податкових платежів, а по-друге, встановлюється податковим законодавством, зокрема Податковим кодексом Республіки Білорусь, або Президентом Республіки Білорусь. Показово, що під час встановлення особливих режимів оподаткування платники та елементи оподаткування, а також податкові пільги визначаються в порядку, передбаченому Податковим кодексом Республіки Білорусь або Президентом Республіки Білорусь.

Згідно із ч. 2 ст. 10 Податкового кодексу Республіки Білорусь [9] особливий режим оподаткування застосовується для платників таких податків і зборів:

- податку за спрощеної системи оподаткування;
- єдиного податку з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб;
- єдиного податку для виробників сільськогосподарської продукції;
- податку на гральний бізнес;
- податку на доходи від здійснення лотерейної діяльності;
- податку на доходи від проведення електронних інтерактивних ігор;
- збору за здійснення ремісничої діяльності;
- збору за провадження діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму;
- єдиного податку на поставлений дохід.

Наведене свідчить, по-перше, про те, що за кожним із наведених податкових платежів передбачаються певні «послаблення» для платників податків; по-друге, про виключну компетенцію Президента Республіки Білорусь стосовно встановлення особливих податкових режимів, навіть якщо вони не передбачені нормами податкового законодавства; по-третє, про те, що податкові пільги є складовим компонентом особливих податкових режимів та мають визначатися за кожним таким режимом. Показово, що Президент України не має таких повноважень у сфері податкового регулювання, як глава Республіки Білорусь. Крім того, важко уявити також випадки встановлення певних «додаткових» спеціальних податкових режимів за межами податкового законодавства. Водночас навряд чи можна погодитися з доцільністю виокремлення податкових пільг у складі таких режимів з огляду на те, що податкові пільги є окремим видом податково-правових стимулів. Отже, категорії «спеціальний податковий режим» та «особливий податковий режим» різняться за своїм змістовим наповненням.

Попри наявність у податковому законодавстві України, Російської Федерації та Республіки Білорусь однієї із цих категорій, варто наголосити на відсутності будь-яких вказівок щодо загального податкового режиму або загального режиму оподаткування. Водночас вкотре нагадаємо про неможливість існування спеціального режиму без загального, оскільки саме останній є певним базисом для формування спеціального режиму. З огляду на викладене можемо констатувати, що загальним податковим режимом є будь-який інший режим, відмінний від спеціального податкового режиму. Загальний режим оподаткування являє собою фронтальний порядок регулювання податкових відносин. Зокрема, у цій ситуації необхідно, на нашу думку, зробити акцент на порядку сплати податків і зборів, веденні податкового обліку та поданні податкової звітності, оскільки саме ці компоненти являють собою податковий обов'язок платника податків у широкому сенсі та мають суттєві відмінності під час застосування загального й спеціального податкових режимів. Крім цього, вони різняться за колом поширення. Ідеться про те, що загальний режим поширюється на будь-яких учасників податкових відносин, а спеціальний – лише на тих осіб, які відповідають низці умов, встановлених податковим законодавством.

Підсумовуючи викладене, можемо зробити такі **висновки**:

1) категорія «режим» є інституційною категорією, що означає порядок регулювання відповідних суспільних відносин за допомогою певних засобів, методів і способів;

2) правовий режим являє собою сукупність різних правових засобів, що встановлені нормами відповідної галузі права та за допомогою комплексного поєднання яких відбувається врегулювання відповідних суспільних відносин;

3) до ознак правового режиму належать такі: а) встановлюється відповідними законодавчими приписами; б) має галузевий характер; в) регулює поведінку суб'єктів відповідних правовідносин; г) реалізується за допомогою різноманітних правових засобів;

4) має дуалістичну мету – урегулювання конкретних правовідносин шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта й змісту та реалізацію інтересів учасників відносин, зокрема й інтересів держави.

Оскільки податково-правовий режим є видом правового режиму, йому притаманні всі вищевказані ознаки. Так, податково-правовий режим регулює поведінку суб'єктів податкових правовідносин, реалізується за допомогою різноманітних правових засобів (як стимулів і преференцій, так і заборон та обмежень); метою такого режиму є врегулювання однорідних суспільних відносин щодо надходження коштів від платників до бюджетів різних рівнів у формі податків і зборів шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта та змісту, а також реалізація інтересів учасників відносин (насамперед у податкових правовідносинах ідеться про реалізацію інтересів держави як власника публічних коштів та про реалізацію інтересів платників податків як безпосередніх суб'єктів, які забезпечують наповнення дохідної частини бюджетів). При цьому зазначимо, що податково-правовий режим має бути встановлений таким чином, щоб сприяти балансу інтересів як владних, так і зобов'язаних суб'єктів податкових відносин.

### Література

1. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. 288 с.
2. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2009. 206 с.
3. Большой энциклопедический словарь гл. ред. А.М. Прохоров. М., 1990. 1632 с.
4. Винницький Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2018. 360 с.
5. Дмитрик О.А. Категория «финансово-правовой договор»: право на существование. Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации: матер. междунар. науч.-практ. конф. (Харьков, 15–16 апреля 2010 г.) / редкол.: В.Я. Тацій, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Х.: НИИ гос. строительства и местного самоуправления, 2010. С. 51–54.
6. Загальна теорія держави і права: підручник для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. / за ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Х.: Право, 2002. 432 с.
7. Иванова В.Н. Налоговое право: учебник. Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. 427 с.
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Х.: Легас, 2004. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 600 с.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Закон Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-З. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/>.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).
11. Податкове право України: підручник / за ред. М.П. Кучерявенка. Х.: Право, 2018. 512 с.
12. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції станом на 4 жовтня 2018 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed201110101#o6888>.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції станом на 1 січня 2011 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20181004>.
14. Правовые режимы: общетеоретический и отраслевые аспекты: монография / под ред. А.В. Малько, И.С. Барзиловой. М.: Юрлитинформ, 2012. 416 с.
15. Режим. Словник української мови: в 11 т. / за ред. І.К. Білодіда. К.: Наукова думка, 1977. Т. 8. С. 485. URL: <http://sum.in.ua/s/rezhym>.
16. Токарева К.О. Відстрочення або розстрочення податкових платежів як форма державної допомоги суб'єктам господарювання. Право та інновації. 2018. № 3(23). С. 42–48.

### Анотація

**Шаптала Є. Ю. Податково-правовий режим: поняття та ознаки.** – Стаття.

Статтю присвячено дослідженню категорії «податково-правовий режим», розкриттю ознак такого режиму. На основі аналізу податкового законодавства та доктринальних напрацювань встановлено, що метою податково-правового режиму є врегулювання однорідних суспільних відносин щодо надходження коштів від платників у бюджети різних рівнів у формі податків і зборів шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта та змісту, а також реалізація інтересів учасників податкових правовідносин (насамперед ідеться про реалізацію інтересів держави як власника публічних коштів, а також про реалізацію інтересів платників податків як безпосередніх суб'єктів, які забезпечують наповнення доходної частини бюджетів).

**Ключові слова:** режим, правовий режим, податково-правовий режим, ознаки податково-правового режиму.

### Аннотация

**Шаптала Е. Ю. Налогово-правовой режим: понятие и признаки.** – Статья.

Статья посвящена исследованию категории «налогово-правовой режим», раскрытию признаков такого режима. На основе анализа налогового законодательства и доктринальных разработок установлено, что целью налогово-правового режима является урегулирование однородных общественных отношений по поступлению средств от плательщиков в бюджеты различных уровней в форме налогов и сборов путем определения их субъектного состава, объекта и содержания, а также реализация интересов участников налоговых правоотношений (прежде всего речь идет о реализации интересов государства как собственника публичных средств, а также о реализации интересов налогоплательщиков как непосредственных субъектов, обеспечивающих наполнение доходной части бюджетов).

**Ключевые слова:** режим, правовой режим, налогово-правовой режим, признаки налогово-правового режима.

### Summary

**Shaptala Ye. Yu. Tax and legal regime: notions and signs.** – Article.

The article is devoted to the study of the category “tax and legal regime”, the disclosure of signs of such a regime. On the basis of the analysis of tax legislation and doctrinal work it was established that the purpose of the tax and legal regime is to regulate homogeneous social relations regarding the receipt of funds from payers to the budgets of different levels in the form of taxes and fees by determining their subject structure, object and content, and as well as the realization of the interests of the participants in the tax legal relationship (first of all, it concerns the realization of the interests of the state as the owner of public funds, as well as the realization of the interests of taxpayers as direct sub objects that ensure the filling of the revenue part of the budget).

**Key words:** regime, legal regime, tax and legal regime, signs of tax and legal regime.