

### СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ РЕЖИМ: ПОНЯТТЯ, ОЗНАКИ

Поняття «спеціальний податково-правовий режим» не закріплено в українському законодавстві. Проте, наявність і функціонування в Україні спеціальних податково-правових режимів і як наслідок – активне використання цього терміна при відображенні правової дійсності викликають потребу в його розкритті й теоретичному осмисленні. Дане питання ще недостатньо вивчене у вітчизняній науці. Деякі науковці розглядали, як правило, лише такі окремі види спеціальних податково-правових режимів, як спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва (Ю. Іванов, О. Саваріна, Н. Тарасова), фіксований сільськогосподарський податок (О.О. Конопелец), спеціальні податково-правові режими у вільних економічних зонах (Д.Д. Коссе, Л.В. Крупа). Вивчення цього поняття як цілісного правового явища одержало поширення за кордоном, зокрема, в Російській Федерації, де інститут спеціальних податкових режимів закріп-

лено в Податковому кодексі РФ. Його досліджували такі російські правознавці, як В.Ю. Жданова, Г.В. Жирова, О.С. Матинов, С.С. Овчинников.

Крім того, окремі питання, що стосуються спеціальних податково-правових режимів, вивчалися одночасно з розглядом загальних проблем податкового права. Значний внесок у їх розробку внесли праці А.В. Бризгаліна, Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, С.Г. Пепеляєва, Ю.А. Ровинського, Н.І. Хімічевої.

Проте, незважаючи на всі спроби вивчення спеціальних податково-правових режимів і зростаючий науковий інтерес до цієї теми в Україні, можна впевнено сказати, що у вітчизняній юридичній науці немає єдиного комплексного дослідження щодо зазначеного питання. Як у податковому праві, так і в українській правовій науці в цілому бракує загального уявлення про саме явище «спеціальний податково-правовий режим», не сформовано його понятійного апарату. У

той же час поглиблений аналіз усього комплексу проблем, пов'язаних з функціонуванням спеціальних податково-правових режимів в Україні, тим більше, імплементація цієї категорії вітчизняним законодавством неможливо здійснити без ретельного аналізу вказаного правового явища й визначення його поняття і змісту. Дана стаття є спробою визначитися з тим, що ми розуміється під поняттям «спеціальний податково-правовий режим» і який смисл вкладається в це поняття.

Ключовим у словосполученні «спеціальний податково-правовий режим» є слово «режим». Ця обставина, а також віднесення спеціального податково-правового режиму до сфери правових явищ дають підставу припустити, що він є різновидом правового режиму, чим можна пояснити існування такого явища, як «податково-правовий режим». Термін «режим» не має українського або російського походження і, як зазначено в Популярному енциклопедичному словнику [11, с. 1106], у перекладі з французької мови («regime») та з латини («regim») означає: керування; державний лад, метод керування; установленний порядок життя, сукупність правил, заходів, норм для досягнення якої-небудь мети [11, с. 1106]. Своїм виникненням він зобов'язаний політиці, де-

ржаві та праву. У їх сукупності й у своєму багатстві й різноманітті цей термін зумів віддзеркалити функціональний стан даної сукупності. Наприклад, виникнення політичного режиму, його еволюція, як відзначає Р. Карл-Хайнц, були зумовлені розвитком соціальної боротьби та її загостренням [17, с. 45].

Поняття «правовий режим» досліджується на рівні загальної теорії держави і права, а також у рамках окремих галузевих наук. При цьому необхідно відзначити, що серед правознавців немає єдності думок стосовно даного питання: у поняття «правовий режим» учені вкладають різний зміст, визначаючи його як сукупність правил [2, с. 201] чи суспільних відносин [2, с. 201], як своєрідний юридично-організаційний інститут [13, с. 84, 85], як особливий соціальний режим [12, с. 258, 259], або вид регулювання [15, с. 377], як поєднання юридичних засобів, що виражає певний порядок правового регламентування [1, с. 185]. Остання точка зору, висунута С.С. Алексєєвим у роботі «Загальні дозволи й загальні заборони в радянському праві», є найпоширенішою серед учених-правознавців і, з нашого погляду, найбільше відповідає інтересам вивчення спеціальних податково-правових режимів.

Виходячи з названих підходів, можемо виділити нижче-

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

описані ознаки, характерні для будь-якого правового режиму:

а) правовий режим – це обов'язково особливий порядок законодавчого врегулювання діяльності, дій чи поведінки фізичних або юридичних осіб у різних сферах суспільних відносин і на певних об'єктах. Саме як особливий порядок, правовий режим закріплюється в нормативно-правових актах, забезпечується державою. При цьому особливим він стає, коли створюється й використовується об'єднання юридичних, організаційно-правових та інших засобів, що створюють для його суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків;

б) він має за мету, з одного боку, встановлювати й підтримувати оптимальний порядок у життєво-важливих сферах, а з другого – регламентувати конкретне, відокремлюючи суб'єкти й об'єкти права;

в) цей режим є структурованим, містить у собі механізм забезпечення фактичної реалізації системи стимулів, гарантій, заборон, обмежень, комплексне їх виконання і застосується до порушників примусових заходів і за його допомогою винні залучаються до відповідальності;

г) чинність правового режиму, як і будь-якого іншого, обмежена певним проміжком часу, відповідною територією й конкрет-

ним об'єктом, на який спрямовано його регламентуючий вплив.

Резюмуючи наведені ознаки, *правовий режим* можна сформулювати як *особливий порядок правового регулювання суспільних відносин у певний проміжок часу на відповідній території і щодо конкретного об'єкта, що виражається в об'єднанні юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить досягненню його мети.*

Наведене визначення дає можливість зрозуміти, чим індивідуалізуються окремі правові режими, як вони співвідносяться між собою й що лежить в основі їх диференціації. Однак будь-яка система специфічна завдяки сукупності елементів і відношенню, що сприяло їх вирізненню. Відповідно, окремий правовий режим індивідуалізується особливим сполученням юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків, з яких він складається, і метою, заради якої встановлюється можливість настання останніх. Найбільш загальною характеристикою податково-правового режиму, як і будь-якого іншого різновиду юридичного режиму, є його належність до сфери права. Правові засоби, що створюють

будь-який галузевий режим, об'єднані спільними регулятивними засадами й функціонують в особливому середовищі, характерному саме для цього режиму що багато в чому визначається середовищем самої галузі права. Як пише С.С. Алексєєв, «Вони наче пофарбовані в єдиний колір, що виражає специфіку галузевого юридичного середовища» [1, с. 191, 192].

Отже, юридичні особливості режиму будь-якої галузі права полягають у тому, який зі способів правового регулювання – дозвіл, заборона чи позитивне зобов'язання – має для неї провідне значення. Якщо в умовах режимів диспозитивного типу основний тиск припадає на дозволи, то імперативні й фінансово-правові формуються переважно за рахунок зобов'язань. Саме це, на думку М.П. Кучерявенка, виступає тією характеристикою, що визначає принципову конструкцію режимів фінансово-правового типу й підтримування податково-правового [5, с. 63-68].

Як необхідність підтримувати баланс між інтересами приватними й громадськими, податкове законодавство повинно чітко фіксувати вичерпний перелік обмежень, яких можуть зазнавати платники податків. У зв'язку із цим податково-правовий режим конструюється в такий спосіб, щоб будь-який суб'єкт (незалеж-

но від того, до якої категорії він належить, який вид діяльності здійснює і яку частину простору займає) міг визначити: (а) чи існує юридична можливість обмеження його особистої волі, викликаного необхідністю поповнити бюджет; (б) які обмеження і в яких рамках можуть його стосуватися. Виходячи із цього, *податково-правовий режим* варто розглядати як *особливий порядок правового регулювання податкових відносин, що виражається в певному об'єднанні юридичних засобів, які створюють для його суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної громади) в регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету.*

При розгляді податково-правового режиму досить чітко виділяються 2 критерії, що характеризують дане явище: перше, це наявність комплексу взаємозалежних юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків; по-друге, зазначений комплекс повинен становити таку комбінацію потенційних податково-правових наслідків, за допомогою якої фіксується межа юридично можливого втручання у сферу індивідуальної

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

волі приватного суб'єкта при реалізації громадського інтересу в поповненні бюджету.

Закон України «Про систему оподаткування» [3; 1991. – № 39. – Ст. 510] містить перелік податків і зборів, які використовуються для залучення окремих суб'єктів до участі в покритті державних і місцевих видатків. При цьому законодавством України (Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва» [16; 1999. – № 26. – Ст. 27], Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» [3; 1999. – № 5-6. – Ст. 39]) передбачається декілька альтернативних способів такої участі, що припускають зміну вихідного набору податків і зборів, до сплати яких вони можуть залучатися. Наприклад, перехід на спрощену систему оподаткування або фіксований сільськогосподарський податок викликає заміну одним платежем декількох податків із загального списку, наведеного в згаданому законі.

Застосування подібних систем оподаткування блокує можливість податково-правових наслідків, що становлять підґрунтя вихідного податково-правового режиму, в обмін на іншу їх сукупність, у результаті чого утворюється декілька самостійних комплексів потенційних таких на-

слідків, що існують поряд із цим режимом. Як і вихідний податково-правовий режим, кожен із цих комплексів містить у собі своєрідну комбінацію обов'язків сплати податків і зборів, які можуть виникнути в того або іншого суб'єкта, а також безліч похідних від цих обов'язків податково-правових наслідків. Кожен з них становить самостійний спосіб визначення меж припустимого втручання у сферу особистої волі конкретного суб'єкта, викликаний необхідністю поповнити бюджет. Це дозволяє стверджувати, що на підставі податкового законодавства України функціонують відразу декілька відособлених одна від одної систем потенційних правових наслідків, що формують окремі податково-правові режими.

Залежно від порядку встановлення й сукупності обов'язків по сплаті окремих податків і зборів, що є фундаментом кожного із цих податково-правових режимів, чітко відрізняються 2 категорії. Одна з них представлена лише одним режимом, що характеризується тим, що базовими елементами в ньому виступають правові наслідки, можливість настання яких установається набором загальних нормативних правил. На додаток до згаданої системи податково-правових наслідків створено декілька податково-правових режимів, базові

елементи яких встановлюються за допомогою норм, які, будучи вилученими із зазначених правил, отримали назву «спеціальні норми-вилучення» [14, с. 77], або «виняткові норми» [Див.: 6, с. 39, 40; 10, с. 52]. Режим, що належить до першої з виділених категорій, називається загальним податково-правовим. А режими, встановлені за допомогою норм-вилучень, варто йменувати спеціальними податково-правовими. Правові режими, підвалини яких становлять норми-вилучення, також мають у наявності якусь спеціальну мету.

Найближчі цілі функціонування загальних норм права, при встановленні вилучень із яких утворюються зазначені режими, збігаються з метою існування податку й полягають у розподілі податкових зобов'язань між власниками матеріальних благ згідно з їх платоспроможністю [4, с. 85]. Однак, як неодноразово підкреслювалося в спеціальній літературі, податок здатний чинити не тільки фіскальний, а й регулюючий вплив [7, с. 79; 8, с. 32]. Розподіляючи між платниками тягар податків, законодавець одночасно може мати якусь додаткову мету: (а) вирівнювання економічного становища платників податків, що перебувають у різних економічних умовах; (б) стимулювання збільшення їх економічної активності, або (в) забезпечення

сприятливих економічних умов для розвитку окремих галузей економіки [7, с. 80]; зниження ділової активності в сферах, де потрібно деяке обмеження виробництва продукції, наприклад, виробництва алкогольної продукції і т.д.

Зазначені властивості спеціального податково-правового режиму дозволяють розглядати його як самостійне правове явище. Резюмуючи сказане, можна вирізнити наступні ознаки, що виражають *якісну своєрідність спеціальних податково-правових режимів*:

а) спеціальний податково-правовий режим містить у собі сукупність юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ті чи інші потенційні правові наслідки, можливість яких передбачена правовими нормами, внаслідок чого він належить до різновидів правового режиму.

б) метою встановлення сукупності потенційних податково-правових наслідків, що становлять спеціальний податково-правовий режим, є залучення членів суспільства до тягаря сплати податків і зборів. Із цієї причини спеціальні податково-правові режими варто відносити до різновидів податково-правового режиму.

в) крім зазначеної основної мети, кожному спеціальному податково-правовому режиму властива наявність додаткової цілі,



## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

яка може полягати в стимулюванні окремих видів економічної діяльності, полегшенні податкового тягаря для суб'єктів, що належать до окремих категорій, і т.д. Це одна з обставин, які дозволяють провести межу між податково-правовим режимом спеціальним і загальним.

г) режим спеціальний податково-правовий не самодостатній і може існувати лише як доповнення до загального. Втрата цієї властивості призведе до переродження режиму спеціального податково-правового в загальний.

Таким чином, *спеціальний податково-правовий режим становить особливий порядок правового регулювання податкових правовідносин, відособлений від загального податково-*

*правового режиму, що виражається в певному об'єднанні юридичних засобів, які створюють для його суб'єктів особливу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної громади) в регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також для інших спеціальних цілей податково-правового регулювання.*

На підставі викладеного, можливо зробити висновок про необхідність подальшого розгляду та вивчення поняття «спеціальний податково-правовий режим» як комплексного правового явища, що потребує закріплення в законодавстві України.

**Список літератури:** 1. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве: Учебник. – М., 1989. – 240 с. 2. Бахрах Д.Н. Административное право: Учебник. – М., 1996. – 355 с. 3. Ведомости Верховной Рады Украины. 4. Виницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. – М.: Генезис, 2002. – 144 с. 5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: Учебник. – Х.: Легас-Право, 2004. – 600 с. 6. Корнев А.П. Нормы административного права и их применение. – М.: Юрид. лит., 1978. – 142 с. 7. Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М.: ООО «Вершина», 2004. – 224 с. 8. Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК–Пресс, 2000. – 608 с. 9. Налоговое регулирование: Учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2004. – 76 с. 10. Основин В.С. Нормы советского государственного права. – М.: Госюриздат, 1963. – 110 с. 11. Популярный энциклопедический словарь / Под ред. А.П. Горкина. – М.: БРЭ – 99 т. – 1583 с. 12. Проблемы теории государства и права / Под ред. Алексеева С.С. – М.: Юрид. лит., 1987. – 448 с. 13. Розанов И.С. Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура // Гос-во и право. – 1996. – № 9. – С. 84-85. 14. Специальные нормы советского права / Под ред. М.И. Байтина. – Саратов.: Изд-во Саратов. ун-та, 1987. – 97 с. 15. Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс: Полный курс. доп. и перераб.: Учебник. – М., 2005. – 697 с. 16. Офіційний вісник України. 17. Roder Karl-Heinz Politische System und Kapitalistischngesellschaft//Politische Sistem im Klassenkampf. – Berlin, 1983. – S 45.

*Надійшла до редакції 02.10.2008 р.*