

РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ В УКРАЇНІ: ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

REGULATION OF TAX REGIMES IN UKRAINE: TERMINOLOGICAL ASPECT

Паращенко О.К., аспірант кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена аналізу приписів податкового законодавства щодо регулювання податкових режимів в Україні, а також наукових праць, судової практики та юридичних документів щодо цих правових явищ. Автор досліджує поняття та ознаки податкового режиму крізь призму підходів до розуміння науковцями правового режиму та його ознак. У статті здійснено аналіз правового режиму як правового явища та юридичної категорії, виокремлено його основні ознаки. Констатовано, що науковці під правовим режимом розуміють правове явище, комплекс та/або систему засобів правового регулювання, й специфічний механізм правового регулювання. У роботі також досліджено критерії класифікації правових режимів та відповідно їх види. Податкові режими згідно із цією класифікацією є публічно-правовими режимами, а також можуть бути жорсткими чи м'якими, стимулюючими чи обмежувальними. Автор здійснює дослідження приписів Податкового кодексу України, судової практики та правозастосовної практики з метою порівняння підходів законодавця, науковців та правозастосувачів до розуміння податкових режимів. У результаті здійсненого дослідження автором констатовано, що у наукових працях вживаються поняття «податковий режим/податково-правовий режим», у рішеннях судів та юридичних документах – «загальна система оподаткування», «спрощена система оподаткування». Автор звертає увагу на плюралізм використання понять, які позначають загальний та спеціальний податкові режими. У статті зазначено, що плюралізм понять, перш за все, є показником неякісної юридичної техніки законодавця. Однак автор констатує, що різниця у назвах податкового режиму не впливає на єдність розуміння змісту цього правового явища, як представниками законодавчої та судової влад, так і платниками податків. У цій статті здійснено дослідження податкових режимів в Україні, їх природи та основних ознак. Виокремлено основний зміст як загального податкового режиму, так і спеціального податкового режиму.

Ключові слова: правовий режим, податковий режим, метод правового регулювання, способи правового регулювання, тип правового регулювання, загальний податковий режим, спеціальний податковий режим, податки, платники податків.

The article is devoted to the analysis of the requirements of the tax legislation on the regulation of tax regimes in Ukraine. The author explores the concepts and features of the tax regime through the prism of approaches to the understanding of scholars of the legal regime and its features. The article analyzes the legal regime as a legal phenomenon and legal category, highlights its main features. The author states that scholars understand the legal regime as a legal phenomenon, a complex and/or system of means of legal regulation, and a specific mechanism of legal regulation. The paper also examines the criteria for classification of legal regimes and, accordingly, their types. Tax regimes according to this classification are public law regimes, and can be hard or soft, stimulating or restrictive. The researcher conducts research on the provisions of the Tax Code of Ukraine, judicial practice and law enforcement practice in order to compare the approaches of the legislator, scientists and law enforcement officers to the understanding of tax regimes. The author emphasizes the pluralism of the use of concepts that denote general and special tax regimes. The article states that the pluralism of concepts, first, is an indicator of poor legal technique of the legislator. However, the author states that the difference in the names of the tax regime does not affect the unity of understanding of the content of this legal phenomenon, both representatives of the legislature and the judiciary, and taxpayers. This article examines the tax regimes in Ukraine, their nature and main features. The author highlights the main content of both the general tax regime and the special tax regime.

Key words: legal regime, tax regime, method of legal regulation, methods of legal regulation, type of legal regulation, general tax regime, special tax regime, taxes, taxpayers.

Постановка проблеми. Оподаткування – це невіддільна частина повсякденного життя кожного, що обумовлено загальністю конституційного обов'язку щодо сплати податків та зборів. Виконання останнього має свої особливості залежно від виду платника податків, здійснюваної ним діяльності, видів та обсягів сплачуваних ним податків, способу сплати, обліку та звітності тощо. Перелічені особливості правозастосувачі (платники податків, правники, науковці), як правило, часто об'єднують під такими назвами: «система оподаткування», «податковий режим», рідше: «порядок оподаткування», «спосіб оподаткування». Законодавець у Податковому кодексі України (далі – ПК України) вживає два із перелічених нами поняття, а саме: «податковий режим» та «система оподаткування». Із зазначеного вбачається плюралізм назв, використовуваних як законодавцем, так і правозастосувачами, який, своєю чергою, може вказувати на відсутність правової визначеності.

Мета статті. У цій статті планується здійснити дослідження податкових режимів в Україні, їх природу та ознаки крізь призму термінологічного використання як правотворцем, так і правозастосувачами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податковий режим, що логічно, є різновидом правового режиму, тому для більш глибоко розуміння податкового режиму необхідно з'ясувати поняття та ознаки правового режиму. Останній, своєю чергою, як елемент правового регулювання/системи права, як юридичну конструкцію теорії права досліджували такі науковці як С.С. Алексєєв, О.В. Петришин, О.О. Уварова, В.С. Смороди-

ський, І.О. Соколова, Е.Ф. Шамсумова, О.А. Яковлев, В.Д. Ткаченко, Є.Б. Ручкін, М.Г. Абрамова, В.П. Беляєв, О.В. Малько, Г.С. Беляєва, В.Ю. Панченко, Н.О. Фролова, О.О. Петров, М.М. Копилов. Дослідженню ж податкових режимів приділяли свою увагу такі науковці як М.П. Кучерявенко, К.В. Андрієвський, С.А. Данієлян, О.М. Козирін, С.Г. Пепеляєв, Є.Ю. Шапгала, В.І. Дмитрів, Л.П. Ткачик, О.Я. Бешко та інші.

Здійснивши аналіз наукових висновків вчених щодо такої юридичної конструкції як правовий режим хотілося б акцентувати на такому. С.С. Алексєєв визначає правовий режим як укрупнений блок в загальному арсеналі правового інструментарію, який об'єднує в єдину конструкцію певний комплекс правових засобів [2, с. 243]. На думку науковця, правовий режим – це глибоке, змістовне правове явище, яке об'єднує в єдиний цілісний комплекс правових явищ відповідно до способів правового регулювання та його типів. [2, с. 244–245].

Своєю чергою, вітчизняні науковці визначають поняття «правовий режим» як особливий порядок правового регулювання певної сфери суспільних відносин, який забезпечується шляхом специфічного поєднання та співвідношення його методів, способів і типів» [3, с. 145]. Останні також наголошують, що правовий режим часто називають цілісним комплексом юридичних засобів, сформований з елементів правового регулювання, що підлягають застосуванню – методів (диспозитивний та імперативний), способів (дозволянь, заборон і зобов'язувань), типів регулювання (загально-дозволеного та спеціально-дозволеного) [3, с. 146].

О.В. Малько, на відміну від вказаних вище вчених називає правовий режим не комплексом, а системою засобів (перш за все, первинних – дозволів, заборон, обов'язків, а також вторинних – методів правового регулювання: імперативного, диспозитивного, заохочувального, рекомендаційного тощо) [4, с. 8]. При цьому О.В. Малько також визначає правовий режим як особливий порядок правового регулювання та наголошує, що останній, поєднуючи юридичні засоби, створює бажаний соціальний стан та конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права. [4, с. 8]. Науковець, досліджуючи правовий режим як явище, називає його особливим порядком, комплексом засобів, специфічним механізмом правового регулювання, який спрямований на конкретні види суб'єктів і об'єктів, «прив'язаний» не стільки до окремих ситуацій, скільки до більш широких загальнозначущих соціальних процесів (станів), в рамках яких ці суб'єкти та об'єкти взаємодіють [4, с. 12].

Поряд із поняттями науковці виокремили такі ознаки правових режимів: 1) встановлюються законодавством і забезпечуються державою; 2) мають на меті специфічним чином регламентувати конкретні галузі суспільних відносин, виділяючи в тимчасових і просторових межах ті чи інші суб'єкти й об'єкти права; 3) являють собою особливий порядок правового регулювання, що складається із сукупності юридичних засобів і характеризується певним їх поєднанням; 4) створюють конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів і їх об'єднань [4, с. 8–9]. Поряд із названими ознаками правових режимів Є.Ю. Шаптала також визначає такі: 1) мають галузевий характер (встановлені нормами відповідної галузі права); 2) регулюють поведінку суб'єктів відповідних правовідносин; 3) реалізуються за допомогою різноманітних правових засобів; 4) мають дуалістичну мету – урегулювання конкретних правовідносин шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта й змісту та реалізацію інтересів учасників відносин, зокрема й інтересів держави [5, с. 165–166].

Для правових режимів характерна наявність певної структури. О.В. Малько стверджує, що остання дозволяє їм ефективно досягати поставлених перед ними цілей. Так на думку автора правовий режим складається із норм права, юридичних фактів, правовідносин, актів реалізації прав і обов'язків, правозастосування, суб'єктів, їх правових статусів, об'єктів, методів взаємозв'язку конкретних видів суб'єктів з об'єктами, системи гарантій (насамперед юридична відповідальність за порушення режиму) [4, с. 11–12].

Оскільки правові режими регулюють різноманітні сфери правовідносин для них, безсумнівно, характерна класифікація. Остання здійснюється, наприклад, залежно від підсистем права: приватноправовий і публічно-правовий режими. Поряд із такою класифікацією науковці акцентують на тому, що правові режими можуть бути жорсткими чи м'якими, стимулюючими чи обмежувальними залежно від комбінацій елементів правового регулювання [3, с. 146].

Також їх класифікують залежно від функціональної ролі (загальний і спеціальний), залежно від предмета правового регулювання (земельний, фінансовий, податковий режими), залежно від суб'єктів, щодо яких він встановлюється (режим осіб без громадянства) тощо [4, с. 12–13].

Таким чином, науковці поняття правового режиму трактують як правове явище, комплекс та/або систему засобів правового регулювання, так і специфічний механізм правового регулювання.

Підсумовуючи здійснений аналіз, зазначаємо, що правовий режим – це правове явище, що являє собою комплекс правових засобів (методів, способів і типів правового регулювання), які у своєму взаємозв'язку та взаємодії формують порядок правового регулювання певної сфери суспільних відносин. Розглядаючи правове явище має власну структуру, яка видозмінюється залежно від сфери урегульованих суспільних відносин.

Виклад основного матеріалу. Податковий режим або податково-правовий режим є одним із різновидів правових режимів, для якого, звісно, характерні перераховані вище ознаки правового режиму. Податковий режим – це публічно-правовий режим, установлений та врегульований нормами податкового права та законодавства, має власну структуру, регулює податкові правовідносини за допомогою відповідних правових засобів: методів, способів і типів, тим самим створює юридичну форму для податкових правовідносин (порядок їх регулювання).

Є.Ю. Шаптала вказує, що податковий 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 [5, с. 166].

Щодо ознак податкового режиму, то вони:

- встановлюються законодавцем – Верховною Радою України, а на місцевому рівні – сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

- врегульовуються нормами Конституції України, ПК України, підзаконними нормативно-правовими актами (накази Міністерства фінансів України тощо), рішеннями органів місцевого самоврядування;

- регулюють податкові правовідносини, суб'єктами яких є платники податків та контролюючі органи, що мають взаємні обов'язки, права та інтереси.

Ураховуючи сферу регулювання податкових режимів, для них характерні такі правові засоби:

- імперативний метод правового регулювання, який полягає у чіткій та детальній регламентації поведінки суб'єктів та виключає можливість самостійного регулювання останніми відносин на власний розсуд (доцільно зауважити, що все-таки певні норми ПК України наразі вказують на притаманність податковим правовідносинам диспозитивного методу, однак лише як виключення із загального правила);

- основними способами регулювання податкових відносин, ураховуючи їх імперативність, є зобов'язування та заборони, а дозвіл як спосіб частіше виняток, який доводить правило про зобов'язальний та імперативний характер цих відносин. Є.Ю. Шаптала до способів правового регулювання податкових правовідносин також відносить стимули, преференції та обмеження [5, с. 166];

- типом правового регулювання є спеціально дозвільний, що обумовлено методом та способами правового регулювання. Тобто в податкових правовідносинах дозволено те, що прямо передбачено приписами податкового законодавства та відповідно заборонена та поведінка, яка не дозволена.

Є.Ю. Шаптала поряд з ознаками виділяє мету податкового режиму, яка полягає у 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 реалізації інтересів учасників відносин. Також автор наголошує на тому, що податково-правовий режим має бути встановлений таким чином, щоб сприяти балансу інтересів як владних, так і зобов'язаних суб'єктів податкових відносин [5, с. 166].

Щодо податкових режимів в Україні, то у ПК України не міститься визначення поняття «податковий режим» та не має чіткого поділу на види. Поняття «податковий режим» згадане у статті 11. Спеціальні податкові режими та 14 Розділі. Спеціальні податкові режими ПК України [1]. У статті 11 ПК України врегульовано загальні питання

правового регулювання спеціальних податкових режимів в Україні, своєю чергою, у 14 Розділі ПК України встановлено єдиний наразі в Україні спеціальний податковий режим – спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [1]. Отже, якщо ПК України передбачено спеціальні податкові режими, то логічним є існування загального. При цьому у ПК України поняття, ознаки загального податкового режиму, наприклад, як стосовно спеціальних податкових режимів у статті 11 ПК України, не передбачено. Ми можемо лише резюмувати, що передбачення спеціальних податкових режимів можливо виключно тоді, коли є загальний податковий режим.

Наразі ПК України передбачено два податкових режими: загальний та спеціальний – спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Аналізуючи приписи ПК України, можна дійти висновку, що законодавець коли веде мову про податкові режими оперує такими поняттями як «режим», «система». Перше застосовано у статті 11 та окремому 14 Розділі ПК України, що прямо врегулює єдиний спеціальний податковий режим – спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Друге поняття застосовується законодавцем при визначенні поняття «спеціальний податковий режим» та в назві названого вище єдиного в Україні спеціального податкового режиму.

Своєю чергою, платники податків часто у договорах чи інших документах застосовують такі словосполучення як «спрощена система оподаткування» та «загальна система оподаткування». Тим самим правозастосувачі поняття «режим» ототожнюють із поняттям «система».

Судді також застосовують словосполучення «спрощена система оподаткування» та «загальна система оподаткування» у своїх рішеннях. Наприклад, у постановках Сьомого апеляційного суду у справі № 560/2823/20 від 11 березня 2021 р., Восьмого апеляційного суду у справі № 380/6138/20 від 17 лютого 2021 р. та Третього апеляційного суду у справі № 280/2840/20 від 3 червня 2021 р.: «Апелянт зазначив, що фізична особа, яка в поточному році повторно реєструвалась як фізична особа-підприємець та до цього вже перебувала на **спрощеній системі оподаткування**, буде знаходитись на **загальній системі оподаткування**» [6], «...визнати протиправними дії та бездіяльність відповідача щодо відмови у застосуванні **спрощеної системи оподаткування**...» [7], «...вже включені до складу доходів позивача в першому півріччі 2016 р. під час застосування **спрощеної системи оподаткування**...» [8]. А у постановках Восьмого апеляційного суду у справі №140/3101/19 від 24 лютого 2021 р., Шостого апеляційного суду у справі №320/2887/20 від 20 січня 2021 р. та Другого апеляційного суду у справі №2040/6313/18 від 02 березня 2021 р.: «...з подальшим переходом на **загальну систему оподаткування** у 2018 р. не може впливати на право...» [9], «...для фізичних осіб-підприємців, що перебувають на **загальній системі оподаткування**...» [10], «...повинен перебувати на **загальній системі оподаткування**...».

Із зазначеного вбачається, що результати наукової та правотворчої, й правозастосовної діяльності різняться. Різниця наразі полягає у застосуванні понять, однак змістовне наповнення результатів зазначених діяльностей збігається.

Цікаво, що у ПК України поняття «загальний режим оподаткування» все-таки зустрічається, а саме у ч. 2 п. 210.8 ст. 210 ПК України: «Дилер зобов'язаний вести окремий податковий облік операцій з придбання та постачання культурних цінностей та окремий облік операцій з придбання та постачання інших товарів/послуг, до яких застосовується **загальний режим оподаткування**». Зазначена стаття має назву: «Спеціальний режим оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» та належить до 5 Розділу ПК України, яким регулюється податок на додану вартість. Тобто стаття 210 ПК України передбачає

загальний режим оподаткування та спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість. Зазначене викликає певні питання до юридичної техніки законодавця. Чи вважати зазначені особливості оподаткування податком на додану вартість, передбачені статтею 210 ПК України, податковими режимами у загальноприйнятому розумінні та розумінні статті 11 та розділу 14 ПК України – питання дискусійне.

Висновки. Підсумовуючи досліджене, маємо намір вказати, що відповідно до приписів норм ПК України платники податків мають два варіанти виконання свого конституційного обов'язку, що, як вказували раніше, залежить від виду платника податків, здійснюваної ним діяльності тощо. Цими двома варіантами є загальний та спеціальний податкові режими. Останні, у зв'язку з недосконалою юридичною технікою законодавця, застосуванням синонімів, часто називають по-різному: «загальний податковий режим» та/або «загальна система оподаткування», «спеціальний податковий режим» та/або «загальна система оподаткування». Враховуючи зміст таких понять як «режим» та «система», «правовий режим» та «правова система», звісно, є можливість визначити спільне та відмінне в них.

Щодо поняття «система», то в податковому праві застосовується такі поняття як «податкова система» та «система оподаткування», які є різними за широтою свого змісту. Перше поняття є загальним та значно ширшим і позначає сукупність податків, зборів, інших платежів до державного та місцевих бюджетів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати їх у встановленому ПК України порядку. Друге є частинною першого, його можна вважати аналогом поняття «податковий режим», з огляду на загальновідоме розуміння поняття «система» – сукупність взаємопов'язаних елементів, які формують одне ціле та взаємодіють як одне з одним, так і з навколишнім середовищем із певною метою. Вбачається, що як податковий режим, так і система оподаткування є сукупністю певних взаємодіючих та взаємопов'язаних елементів (комплекс способів, методів та типів регулювання), які мають певну мету (наповнення бюджетів) та створюють одне ціле. Отже, результат дослідження приписів податкового законодавства, наукових праць, рішень судів, юридичних документів (зокрема договорів) полягає в тому, що недосконала юридична техніка та застосування синонімів, як правило, не впливають на єдність розуміння змісту цих правових явищ та не мають негативного ефекту на практику правозастосування.

Таким чином, незалежно від застосування правового поняття, в податковій системі України наразі діють два податкових режими. Загальний податковий режим – це правовий режим, назва якого говорить сама за себе. Платники податків, які обирають вказаний режим повинні сплачувати усі податки та збори (звісно, залежно від діяльності, наявності власності та інше), передбачені ПК України, а також вести облік та звітність, відповідно до порядків, визначених ПК України. Своєю чергою, спрощена система оподаткування, обліку та звітності є спеціальним податковим режимом, який є системою заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, а також може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [1]. Цей податковий режим можна назвати стимулюючим чи преференційним, оскільки він зменшує податковий тиск на певних платників податків шляхом заміни сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку; ведення спрощеного обліку та звітності; звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, податку на майно та рентної плати.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)
2. Алексеев С.С. Теория права. Москва : Издавництво БЕК, 1995. 320 с.
3. Петришин О.В., Лук'янов Д.В., Максимов С.І., Смородинський В.С. та ін. Загальна теорія права : підручник / за ред. О.В. Петришина. Харків : Право, 2020. 568 с.
4. Малько А.В. Категория «правовой режим» в общей теории права: вопросы теории и практики. *Оценка правовых режимов: подходы и методы* : сб. науч. тр. / отв. за вып. Н.А. Фролова, В.Ю. Панченко. Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2018. 320 с.
5. Шаптала Є.Ю. Податково-правовий режим: поняття та ознаки. *Актуальні проблеми держави і права*. Одеса, 2018. № 81. С.160–167.
6. Постанова Сьомого апеляційного адміністративного суду від 11 березня 2021 р., судова справа № 560/2823/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95438416>. (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)
7. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 03 червня 2021 р., судова справа № 280/2840/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98243427>. (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)
8. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 24 лютого 2021 р., судова справа № 140/3101/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95365801>. (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)
9. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 20 січня 2021 р., судова справа № 320/2887/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94327037>. (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)
10. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 02 березня 2021 р., судова справа № 2040/6313/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95363329>. (дата звернення: 29 серпня 2021 р.)