

САРАНА С. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
докторант кафедри управління,
адміністративного права і
процесу та адміністративної діяльності
(Національний університет державної
податкової служби України)

УДК 347.73

ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ ЯК РІЗНОВИД ПРАВОВОГО РЕЖИМУ

Статтю присвячено питанням сутності податкового режиму, його внутрішньої структури та співвідношення з правовим режимом загалом. Запропоновано авторське бачення поняття і ознак правового режиму, його внутрішньої будови та визначено, що податковий режим, через призму фінансово-правового режиму, виступає різновидом правового режиму.

Ключові слова: правовий режим, податковий режим, підсистеми правового режиму, структура податкового режиму.

Статья посвящена вопросам сущности налогового режима, его внутренней структуры и соотношения с правовым режимом в целом. Предложено авторское видение понятия и признаков правового режима, его внутреннего строения и определено, что налоговый режим, сквозь призму финансово-правового режима, выступает разновидностью правового режима.

Ключевые слова: правовой режим, налоговый режим, подсистемы правового режима, структура налогового режима.

The article deals with nature of tax regime, its inner structure and relationship with general legal regime. The author attributes concept and vision of legal regime of its internal structure and determined that tax regime in light of financial and legal regime serves variety of legal regime.

Key words: legal regime, tax regime, subsystems legal regime, structure of tax regime.

Вступ. Правовий режим є основоположною правовою категорією, яка широко використовується в теорії та практиці правового регулювання. При цьому єдиної узгодженої думки щодо її наукового розуміння та змісту на даний час так і не сформовано, хоча її вивченню було присвячено цілий ряд наукових праць.

Поряд із цим викликає питання існування окремих правових режимів, сформованих за галузевою ознакою, і в першу чергу, податкового режиму, як одного з найбільш молодих та найменш досліджених у контексті його сутності та співвідношення із правовим режимом загалом.

Питання правового режиму були предметом досліджень цілого ряду науковців, серед яких: С.С. Алексєєв, Д.Н. Бахрах, Б.Я. Бляхман, В.Б. Ісаков, Ю.М. Колосов, Д.М. Лук'янець, А.В. Малько, Н.І. Матузов, Т.П. Мінка, І.С. Розанов, В.Б. Рушайло, А.С. Спаський, Е.Ф. Шамсумова та інші. В той же час питань податкового режиму в своїх працях торкалися К.В. Андрієвський, В.В. Белєвцева, В.Ю. Жданова, Н.С. Івашенко, О.А. Іконнікова, П.В. Коломієць, М.П. Кучерявенко, А.С. Матинов, В.І. Теремецький, А.А. Шахмамет'єв тощо. При цьому такий аспект податкового режиму, як його місце у правовому режимі та внутрішня структура даного режиму науковцями практично не розглядалися.

Постановка завдання. Метою статті є визначення сутності правового режиму та місця у ньому податкового режиму та внутрішньої структури останнього з огляду на сучасні правові реалії регулювання податкових правовідносин.



Результати дослідження. Поняття «режим» є невід’ємним для переважної більшості правовідносин, в яких він відіграє важливу роль, визначаючи особливості для тих чи інших їх груп та суб’єктів, які беруть у них участь.

Походження даного терміну сягає своїм корінням ще стародавнього світу. Так, у працях Аристотеля, Платона, Полібія, Лукреція, Цицерона можна знайти згадки про три основні форми правління (монархія, аристократія, демократія), про розвиток відхилень від цих форм (тиранія, олігархія, охлократія) та зачатки уявлень про політичний режим [1, с. 39]. Використовував термін «режим» у своєму трактаті «De regimine principum ad regem cyprum» також Ф. Аквінський [2, с. 233]. Таким чином, закладалися задатки цього терміну, як політичної та правової категорій.

У свою чергу «політико-правовий режим» є більш широким поняттям, яке охоплює «державно-політичний режим», під яким розуміють специфічний вираз функціональних, управлінських властивостей існуючої в країні державної влади, тобто характер конкретних способів, методів, шляхів здійснення такої влади [3, с. 152]. Правовий режим – органічна частина державного та політичного режимів. І якщо державний режим визначається, як сукупність методів, прийомів та способів здійснення державної влади, то політичний режим – це функціональна сторона політичної системи суспільства [4, с. 63].

З даного приводу цілком слушною є думка Т.П. Мінки, яка зазначає, що поняття «режим» з’явилося як політична категорія, а пізніше вже стало правовою. Отже, своїм виникненням категорія «режим» зобов’язана політиці, державі та праву [5, с. 49]. Дійсно, без держави та організації на її основі політичної влади неможливе виникнення права, яке, перш за все, завдячує своїм походженням політичній волі домінуючої (правлячої) частини її населення. Так що виникає своєрідний симбіоз політичного і правового режимів.

Науковці по-різному підходять до визначення правового режиму. Дехто визначає його через статус чи режим певних об’єктів [6; 7], окремі суспільні відносини [8], таким чином розкриваючи лише одну з його сторін без урахування всього комплексу суспільних відносин, які підлягають правовому регулюванню за допомогою правового режиму.

Інші вказують на такі його ключові ознаки, як визначений правом порядок здійснення діяльності в її соціальному, економічному і правовому аспектах [9, с. 410; 10, с. 812], метод правового регулювання при створенні нормативно-правових актів [11, с. 99] тощо.

Варто звернути увагу на підходи окремих науковців, які найбільш повно розкривають сутність правового режиму. Так, на думку С.С. Алексєєва, ним є порядок правового регулювання, що виявляється в розмаїтті правових засобів, які характеризуються специфічним поєднанням дозволів заборон і позитивних зобов’язань та створюють особливу спрямованість правового регулювання [12, с. 211]. У свою чергу, С.Д. Хазанов висловлює думку, що правовий режим являє собою офіційно встановлений особливий порядок правового регулювання специфічних суспільних відносин, направлений на забезпечення їх функціонування, змістом якого є сукупність юридичних та організаційних заходів [9, с. 13; 13, с. 142].

В.Б. Рушайло вважає, що правовий режим – це закріплені у законодавстві права, обов’язки і відповідальність, система заходів, яка використовується для досягнення поставленої мети, і система правового впливу, яка полягає у специфіці прийомів регулювання та його механізми [14, с. 56]. Подібний погляд на дане питання має і С.Ф. Константинов, який під правовим режимом розуміє комплекс суспільних відносин певного виду діяльності, закріплені юридичними нормами і забезпечені сукупністю юридично-організаційних заходів [15, с. 12].

Н.І. Матузов та А.В. Малько розглядають правовий режим, як особливий порядок правового регулювання, що виражається у певному поєднанні юридичних засобів і створює бажаний соціальний стан і конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб’єктів права [16, с. 17–18].

Б.Я. Бляхман вказує, що правовому режиму притаманні такі основні ознаки: 1) він встановлюється законодавством і забезпечується державою; 2) має ціль специфічним способом регламентувати конкретні області суспільних відносин, виділяючи в часових і просторових межах ті чи інші суб’єкти і об’єкти права; 3) він є особливим порядком правового регулювання, що складається із сукупності юридичних засобів і характеризується відповідним поєднанням; 4) створює певний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб’єктів права [17, с. 8–9].



Вказані підходи до поняття «правовий режим» характеризують його з різних сторін, проте на їх основі можна виділити його ключові ознаки: 1) встановлений на законодавчому рівні порядок правового регулювання, що забезпечується комплексом юридичних засобів і організаційних заходів; 2) спрямований на регулювання певних (у тому числі специфічних) суспільних відносин чи їх комплексу; 3) забезпечує бажаний соціальний стан та конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права.

Разом із цим Е.С. Шамсумова у своєму монографічному дослідженні розглядає правовий режим у широкому та вузькому розуміннях. Під правовим режимом у широкому значенні розуміється закріплене правовими нормами і забезпечене сукупністю юридичних засобів комплексне системоутворююче встановлення порядку, яке відображає реально існуючі суспільні відносини і рівень розвитку правової системи в цілому, які складаються в процесі життєдіяльності із взаємодії саморегулюючих і одночасно регулюючих підсистем у визначений проміжок часу на визначеній території і відносно визначеного об'єкта. Правовий режим у вузькому розумінні – це закріплене в нормах права особливе поєднання юридичного інструментарію (юридичних засобів), яке характеризується наявністю визначених умов, конкретністю (визначеністю) суспільних відносин, відносністю до визначеного об'єкта і переслідує сприятливу, корисну для суспільства і держави мету. При цьому, правовим (юридичним) режимом у вузькому значенні нею пропонується називати спеціалізованим (галузевим) [18].

Погоджуючись із вказаною позицією, слід зазначити, що правовий режим у широкому значенні стосується всієї правової системи в цілому, визначаючи як би її правовий режим загалом, звичайно з оглядом на правові режими її структурних елементів (галузей, підгалузей, інститутів). А правовий режим у вузькому розумінні – це правова форма функціонування суспільних відносин, які забезпечуються комплексом способів, методів впливу в інтересах всього суспільства або певного колективу чи особистості, з метою підпорядкувати поведінку окремих суб'єктів встановленому в суспільстві правопорядку [19, с. 68]. Тобто, дані способи, методи впливу застосовуються в залежності від тих чи інших суспільних відносин, на які вони спрямовані, а такі відносини об'єднані за їх спільністю, перш за все, на основі галузевого принципу, що проявляється у формуванні галузей права.

Визначаючи напрямки правового регулювання, правовий режим виступає одним із критеріїв поділу права на галузі. Дуалізм права (приватне та публічне) дозволяє вести мову про існування двох основних, універсальних правових режимів: приватного та публічно-правового [20, с. 54], у межах яких формуються правові режими окремих галузей права, що мають публічно-правовий чи приватно-правовий характер.

Правовий режим галузі права – це сукупність юридичних засобів регулювання – галузевий інструментарій, опосередкований галузевим методом правового впливу, що базується на принципах, що притаманні даній галузі права. Правовий режим галузі характеризується визначеною сферою формування, особливим суб'єктним складом відносин, що діють у рамках режиму, специфічним поєднанням дозволів, заборон та зобов'язань, особливостями захисту суспільних відносин у сфері режиму. Він визначає зміст усіх підгалузевих, міжгалузевих, інституціональних, спеціальних режимів, що формуються та функціонують у межах тієї чи іншої галузі права [21, с. 478].

З урахуванням вказаного при аналізі поняття «правовий режим» слід виділити три рівні (підсистеми): 1) на першому рівні, або в найбільш узагальненому розумінні, правовий режим є правовою формою, комплексом правових засобів, що відображає специфіку правового впливу, порядок функціонування правових явищ та їхній взаємозв'язок з іншими елементами суспільного життя; 2) у спеціально-юридичному розумінні правовий режим – це правова форма, що характеризує процес правового регулювання в певній сфері суспільного життя і є комплексом правових засобів, якими забезпечується порядок динаміки правовідносин у часі й просторі, та визначаються напрямки цього регулювання; 3) на останньому рівні (одиничне розуміння правового режиму) під правовим режимом розуміється правова форма, що є сукупністю норм та способів їхньої реалізації у конкретній сфері правовідносин у часі й просторі та визначаються напрямки правового регулювання [22, с. 14–15].

Як цілком слушно з приводу зазначеного відмічає Т.П. Мінка, у межах першого рівня виділяється правовий режим галузі права, другий рівень характеризує правові режими підгалузей, інститутів та субінститутів права, а щодо третього рівня, то тут розуміється правовий режим



конкретних, чітко визначених суспільних відносин [5, с. 87]. При цьому важливо зробити застереження, що підсистеми відділяються щодо правового режиму в його вузькому значенні.

Таким чином, формується ще одна ознака правового режиму – сфера охоплення правових відносин (вся сфера правового регулювання чи окремі галузі права, їх підгалузі, субінститути, інститути).

За вказаною ознакою правовий режим може бути загально-правовим, галузевим, підгалузевим, субінституціональним, інституціональним. А це має важливе значення для позиціонування податкового режиму по відношенню до правового режиму загалом.

Так, перш за все, слід констатувати, що податкове право є складовою частиною фінансового права, як галузі права, у вигляді підгалузі (чи на думку інших науковців субінститути). При цьому воно має знаходитися в межах фінансово-правового режиму, який є загальним для всіх фінансових правовідносин. Так як 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 [23, с. 298]. А по відношенню до загально-правового режиму – як його різновид, що входить до складу фінансово-правового режиму.

Разом із цим податкове право має свій, хоча й у вигляді різновиду фінансово-правового режиму, податковий режим, який характеризується наявністю у нього комплексу юридичних інструментів для забезпечення правового регулювання питань оподаткування. Так, податковий режим – це сукупність потенційних правових наслідків, можливість настання яких передбачена нормами права для досягнення якоїсь спільної для них цілі правового регулювання [24, с. 38]. Такою ціллю, перш за все, є належне виконання податкового обов'язку з боку платників та належна діяльність із боку податкових органів. І для її досягнення необхідними є податкові режими інституціонального характеру, які б визначили загальний режим, режими окремих податкових платежів, у тому числі спеціальних податкових режимів, з урахуванням матеріальної та процесуальної складових податково-правового регулювання.

Більшість дослідників підходять до податкового режиму, як до єдиного режиму галузі, який поділяється на окремі податково-правові режими [25, с. 66; 26, с. 40–41; 27, с. 38–40; 28; 29, с. 12–15; 30, с. 10–11]. Адже взаємодія носіїв правових режимів, а також універсальність використовуваних у них правових засобів, призводить до того, що вони можуть нашаровуватися один на одного, і в рамках спільного може існувати спеціальний режим [31, с. 105]. І як цілком слушно з цього приводу вказує В.І. Теремецький, правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, як елемент включає в себе різні податково-правові режими, які підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам [23, с. 302]. Тобто, податковий режим містить у своєму складі податково-правові режими, що підпорядковані йому та слугують меті правового регулювання податкових правовідносин і виступають основними (первинними) по відношенню до податкового режиму загалом.

У свою чергу 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 [31, с. 24]. Такі режими, вже будучи похідними від первинних, забезпечують, на відміну від них, регулювання конкретних податкових правовідносин, а не їх груп.

Висновки. Правовий режим є встановленим на законодавчому рівні порядком правового регулювання, що забезпечується комплексом юридичних засобів і організаційних заходів, та спрямований на регулювання певних (у тому числі специфічних) суспільних відносин чи їх комплексу, і забезпечує бажаний соціальний стан та конкретний ступінь сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів суб'єктів права, та диференціюється залежно від сфери охоплення правових відносин.



А податковий режим у відношенні до загально-правового режиму виступає як його різновид, що входить до складу фінансово-правового режиму та є режимом галузі податкового права, при цьому включаючи в себе складові у вигляді податково-правових режимів, що забезпечують здійснення правового регулювання окремих груп податкових правовідносин, які підпорядковуються загальним принципам податкового права. Разом із цим з урахуванням рівнів правового режиму загалом у податковому режимі виділяється третій рівень у вигляді режимів конкретних, чітко визначених, податкових відносин.

Список використаних джерел:

1. Игнетенко А.В. Формирование аристократического режима в Риме / А.В. Игнетенко – Свердловск, 1987. – 89 с.
2. Аквинский Ф. О правлении государей // Политические структуры эпохи феодализма в Западной Европе (VI–XVII в. в.). – Л.: Наука, 1990.
3. Енгибарян Р.В. Конституционное право: учебник / Р.В. Енгибарян, Э.В. Тадевосян. – М.: Юристъ, 2000. – 492 с.
4. Матузов Н.И., Малько А.В. Политико-правовые режимы: актуальные аспекты // Общественные науки и современность. – 1997. – № 1. – С. 63–71.
5. Мінка Т.П. Органи внутрішніх справ, як суб'єкти забезпечення адміністративно-правових режимів: дисертація ... доктора юридичних наук: 12.00.07 / Т.П. Мінка – Дніпропетровськ: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2011. – 615 с.
6. Колосов Ю.М. Правовой режим космического пространства и небесных тел // Международное право / отв. ред. Ю.М. Колосов, Э.С. Кривчикова. – М., 2000. – С. 583–585.
7. Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы / В.Б. Исаков // Проблемы теории государства и права. – М.: Юрид. лит., 1987. – С. 258–261.
8. Розанов И.С. Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура / И.С. Розанов // Государство и право. – 1996. – № 9. – С. 81–89.
9. Бахрах Д.Н. Административное право России: учеб. для студ., обуч. по спец. «Юриспруденция» / Д.Н. Бахрах – М.: Норма, 2000. – 624 с.
10. Юридическая энциклопедия / отв. ред. Б.Н. Топорин. – М., 2001. – 936 с.
11. Лук'янець Д.М. Розвиток інституту адміністративної відповідальності: концептуальні засади та проблеми правореалізації: дисертація ... доктора юридичних наук: 12.00.07 / Д.М. Лук'янець. – К., 2007. – 410 с.
12. Алексеев С.С. Право. Азбука. Теория. Философия: опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999. – 712 с.
13. Бахрах Д.Н. Формы и методы деятельности государственной администрации / Д.Н. Бахрах, С.Д. Хазанов – Екатеринбург, 1999. – 176 с.
14. Рушайло В.Б. Административно-правовые режимы: монография / В.Б. Рушайло – М.: Щит-М, 2000. – 264 с.
15. Константинов С.Ф. Адміністративно-правовий статус іноземців в Україні та механізм його забезпечення: автореф. дисертації ... кандидата юридичних наук: 12.00.07 / С.Ф. Константинов. – К., 2002. – 18 с.
16. Матузов Н.И. Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н.И. Матузов, А.В. Малько // Правоведение. – 1996. – № 1. – С. 16–29.
17. Бляхман Б.Я. Правовой режим в системе регулирования социальных отношений / Б.Я. Бляхман – Кемерово: Кузбассвузиздат, 1999. – 172 с.
18. Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы: теоретический аспект: автореферат дисертации ... кандидата юридических наук: 12.00.01. / Э.Ф. Шамсумова. – Екатеринбург, 2001. – 24 с.
19. Мінка Т.П. Феномен правового режиму у вітчизняному праві / Т.П. Мінка // Право і суспільство. – 2010. – № 2. – С. 64–68.
20. Мінка Т.П. Органи внутрішніх справ, як суб'єкти забезпечення адміністративно-правових режимів: монограф. / Т.П. Мінка – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2010. – 352 с.
21. Бахрах Д.Н. Административное право: учеб. для вузов / Д.Н. Бахрах, Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков [3-е изд., пересмотр. и доп.]. – М.: Норма, 2007. – 816 с.



22. Спаський А.С. Категорія «правовий режим»: ознаки та поняття / А.С. Спаський // *Право України*. – 2008. – № 7. – С. 13–16.
23. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму / В.І. Теремецький // *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. – 2011. – № 4 (55). – С. 295–304.
24. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция: дисертация ... кандидата юридических наук : 12.00.14 / В.Ю. Жданова. – М., 2006. – 251 с.
25. Иващенко Н.С. Специальный и общий налоговый режим / Н.С. Иващенко // *Налоги и налогообложение*. – 2004. – № 7. – С. 65–67.
26. Матинов А.С. Специальные налоговые режимы : дисертация ... кандидата юридических наук : 12.00.14 / А.С. Матинов – М., 2005. – 199 с.
27. Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) : дисертация ... кандидата юридических наук: 12.00.14 / О.А. Иконникова. – М., 2009. – 220 с.
28. Шахматъев А.А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения / А.А. Шахматъев // *Право*. – 2009. – № 1. – С. 63–78.
29. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими: автореферат дисертації ... кандидата юридичних наук: 12.00.07 / К.В. Андрієвський. – Х: Національна юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2009. – 29 с.
30. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні: автореферат дисертації ... кандидата юридичних наук: 12.00.07 / П.В. Коломієць. – Ірпінь: Національний ун-т держ. подат. служби України, 2013. – 19 с.
31. Алексеев С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.
32. Актуальні питання науки фінансового права: монографія / М.П. Кучерявенко та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х. : Право, 2010. – 464 с.

