

[Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukr-stat.gov.ua/operativ/operativ2005/zd/zd_rik/zd_u/gsp_u.html

13. Співробітництво між Україною та країнами ЄС у 2011 році: Стат. зб. / Державна служба статистики України. – К., 2012. – 242 с.

14. Зовнішня торгівля України: Стат. зб. / Державна служба статистики України. – К., 2012. – 102 с.

15. Платіжний баланс і зовнішній борг України. 2011 рік. – К., 2012. – 123 с.

В.Я. КНЯЗЬКОВА,

аспірантка, Академія фінансового управління Міністерства фінансів України

Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування

На підставі базисних категорій «режим», «податковий режим» розглянуто категорію «спеціальний податковий режим», визначено основні підходи до її трактування. Сформульовано уточнене визначення спеціального податкового режиму.

Ключові слова: режим, податковий режим, спеціальний податковий режим.

На основе базисных категорий «режим», «налоговый режим» рассмотрена категория «специальный налоговый режим», определены основные подходы к ее трактовке. Сформулировано уточненное определение специального налогового режима.

Ключевые слова: режим, налоговый режим, специальный налоговый режим.

On the basis of the categories «regime», «tax regime»; the category «a special tax regime» is considered, the main approaches to its treatment are determined. Determination of a special tax regime is formulated.

Keywords: regime, tax regime, a special tax regime.

Постановка проблеми. В умовах структурних трансформацій, які відбуваються в сучасних умовах розвитку економіки України, найбільш динамічною щодо перетворень і нестійкою до дифузійних викривлень економічного простору виявилася податкова система країни: фінансово-економічна криза, викликаний нею спад виробництва загострили проблему мобілізації доходів до державного бюджету, нестабільність й неузгодженість податкового законодавства, що посилює інституціональну нестійкість податкової системи, постійне накопичення зовнішньої заборгованості, яке потребує відволікання значних обсягів фінансових ресурсів держави на її обслуговування, призвели до того, що податкова політика є і продовжує бути, головним чином, націленою на досягнення фіскальних цілей.

Для реалізації принципово нових завдань в сфері оподаткування необхідно застосування оновленого інструментарію, який дозволить вирішувати завдання податкової політики, націленої на стимулювання й регулювання соціально-економічного розвитку держави. Важлива роль при цьому відводиться спеціальним податковим режимам як одному з провідних оперативних податкових регуляторів.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів щодо визначення й особливостей функціонування спеціальних податкових режимів зробили такі вчені, як К.В. Андрієвський, Г.В. Жирова, І.В. Зінов'єв, Є.А. Опря, С.В. Сарана, В.І. Теремецький, А.А. Шахмат'єв та інші. Однак обґрунтоване і ефективне застосування спеціальних податкових режимів потребує чіткості понятійного апарату для ідентифікації даної категорії із врахуванням особливостей податкової системи України та результатів накопиченого вітчизняного й зарубіжного досвіду.

Метою статті є визначення сутності категорії «спеціальний податковий режим» у сучасній теорії оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Згідно зі ст. 11 розділу I Податкового кодексу України спеціальний податковий режим трактується як система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [13].

Само поняття «режим» активно використовується в науковому понятійному апараті, в термінології різноманітних сфер суспільного життя (політичній, економічній, міжнародній тощо), займаючи важливе місце, виступаючи багатofункціональною категорією. Так, стосовно сфери оподаткування поширеного використання набули такі терміни, як «загальний режим оподаткування», «податковий режим», «спеціальний податковий режим». Оперуючи такими поняттями вчені і практики часто не розкривають їхніх значень або надають їм неоднакові тлумачення. З огляду на це, на нашу думку, необхідно провести термінологічне упорядкування зазначених понять, що надасть можливість сформувати авторський теоретичний підхід до визначення категорії «спеціальний податковий режим».

Категорія «режим» є фундаментом для визначення термінів «податковий режим» й «спеціальний податковий режим». Останні, у свою чергу, є похідними від режиму, оскільки ця категорія є первинною основою (базовим поняттям), на якій ведеться побудова зазначених дефініцій.

Для більш глибокого розуміння природи базисної категорії «режим» необхідно надати визначення її змісту.

У загальнолексичному розумінні слово «режим» має такі трактування. За тлумачним словником С.І. Ожегова режим – умови діяльності, існування чого–небудь [21]. У Великій Радянській енциклопедії визначено, що етимологічно слово «режим» походить від латинського *regimen* – управління і трактується як сукупність правил, заходів, норм для досягнення певної мети [19]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови режим визначається як сукупність певних умов, необхідних для забезпечення роботи, функціонування, існування чого–небудь [3, с. 884]. У фінансово–економічному словнику наводиться визначення «економічного режиму» як інституційної умови організації господарської діяльності в межах певної економічної системи [5, с. 484].

Таким чином, узагальнюючи, можемо відмітити, що «режим» означає встановлені умови, порядок діяльності, існування, функціонування певного об'єкту. При цьому можна виокремити специфічні риси його змісту, які в певній мірі визначають сфери застосування даного поняття:

1) гіпотеза про наявність детермінованої системи, що знаходить своє відображення у взаємозалежності і взаємозв'язку внутрішніх елементів цілого (явища), визначеного як «режим», які комплексно існують і функціонують згідно внутрішньо узгодженому цілісному вигляду;

2) цілепокладання, що дозволяє розглядати окремі складові у загальному механізмі досягнення мети;

3) визначення розвитку явища зовнішніми чинниками, яка проявляється в тому, що умови і вектори такого розвитку детерміновані заздалегідь;

4) відображення комплексного характеру явища (режиму) і його відносної незалежності, що обумовлено його складною внутрішньою структурою, включає сукупність взаємопов'язаних елементів, проявляє у певній мірі самодостатність відповідно до однорідних явищ (режимів).

Слід зауважити, що у словниках відсутнє визначення поняття «податкового режиму» як окремої категорії, проте окремі наукові праці містять певні дослідження щодо цього. Так, К.В. Андрієвський у рамках податкового права надає визначення «податково–правового режиму» як специфічного режиму регулювання, спрямованого на конкретні види суб'єктів і об'єктів, орієнтованого на більш широкі загальнозначущі соціальні процеси, в рамках яких здійснюється правове регулювання податкових відносин, та класифікує податкові режими за видами:

– загальні та спеціальні, коли законодавчо встановлений податковий режим, відмінний від загальнодержавного, вважається спеціальним податковим режимом;

– первинні та вторинні – відображає структуру цілісної галузі, співвідношення підгалузей, інститутів, які утворюють цю цілісну правову систему. Первинні правові режими виражають загальні засади співвідношення засобів правового регулювання, тоді як вторинні являють собою модифікації первинних, доповнюючи їх або особливими пільгами, або ж особливими обмеженнями, що полягають у додаткових заборонах або позитивних обов'язках;

– пільгові та обмежуючі. Преференційні (пільгові) податкові режими надають учасникам податкових відносин додаткові можливості, права, які поліпшують їх стан, запроваджують більш м'які умови оподаткування;

– матеріальні податкові режими і процесуальні податкові режими. Матеріальні режими закріплюють вимоги до встановлення податків, формування податкового обов'язку, що пов'язується з поняттям правового механізму податку. Процесуальні режими відображають організаційні відносини і носять організаційно–управлінський характер [1, с. 12].

А.А. Шахматєєв розглядає податковий режим з позицій юридичних аспектів податкової проблематики, що охоплюють усю сукупність податкових правил країни або їхню частину, що стосується окремої сфери державного регулювання, як–от «податковий режим інвестицій», «податковий режим зовнішньоторговельних угод», та стверджує, що таке застосування терміна «податковий режим» представляється закономірним, враховуючи, з одного боку, загальнолексичний зміст самого поняття «режим», а з іншого – провідну роль податкової системи в сучасному механізмі державного регулювання соціально–економічного розвитку [22, с. 68].

В.І. Теремецький представляє податково–правовий режим як закріплений 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. Також автор зауважує на наступній диференціації видів податкових режимів, що дозволяє надати їх змістовну системну класифікацію в залежності від:

– функцій механізму правового регулювання – на матеріальні й процесуальні (процедурні);

– правового регулювання порядку обчислення і сплати податків і зборів – на режими оподаткування та інші податково–правові режими, що регулюють загальні питання оподаткування;

– 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;

– 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);

– правового статусу суб'єктів оподаткування: цивільно–правового статусу суб'єктів: правовий режим оподатку–

вання неприбуткових установ та організацій, приватних підприємств, фізичних осіб тощо; 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); наявності чи відсутності взаємозв'язку між учасниками правовідносин: правовий режим оподаткування

незалежних один від іншого суб'єктів, правовий режим оподаткування взаємозалежних осіб;

– наявності права застосовувати встановлені податковим законодавством переваги та пільги: загальний та пільговий режим оподаткування [20].

Н.С. Іващенко визначає податковий режим як порядок правового регулювання податкових відносин, що сприяє за-

Наукові підходи до визначення сутності категорії «спеціальний податковий режим»

Андрієвський К.В. [1, с. 19]	Спеціальний податковий режим – це встановлення особливого, відмінного від загального, порядку правового регулювання податкових правовідносин, закріплене правовими нормами і забезпечене сукупністю юридичних засобів, що 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 в певний проміжок часу на певній території
Сарана С.В. [15, с. 15]	Спеціальний податковий режим – це окрема система заходів з оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників
Жирова Г.В. [4, с. 18]	Спеціальний податковий режим як фінансова категорія може бути визначена як специфічно побудована система податків (зборів, платежів) і оподаткування для певних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, яка заснована на принципах єдиного податку в тій чи іншій формі, з обмеженою кількістю супутніх податкових платежів з метою спрощення процесу оподаткування, реалізації його принципів загальності, справедливості й досягнення на цій основі максимального фінансового й регулюючого ефекту
Сімонова Н.Ю. [17, с. 14]	Спеціальні податкові режими представляють собою особливий порядок обчислення і сплати податків, що стосується окремих категорій платників податків
Теремецький В.І. [20]	Спеціальні податкові режими – сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення особою своїх податкових обов'язків, яка приводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни цілої сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилучень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів
Сідляр В.В. [16]	Спеціальний податковий режим – це система заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів, який відрізняється від загального режиму оподаткування, передбаченого законодавством, і запроваджується державою з певними цілями за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання
Музиченко О.В. [10]	Спеціальний податковий режим є підсистемою в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників податків особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду
Опря Є.А. [12, с. 6]	Спеціальний режим оподаткування означає встановлення особливого порядку нарахування та сплати обов'язкових платежів державі відносно окремих категорій платників
Зінов'єв І.В. [6, с. 32–33]	Спеціальні податкові режими представляють собою інструмент податкової політики, за допомогою якого реалізуються стимулюючі завдання забезпечуючи стабільність та визначеність податкової системи в рамках Податкового кодексу. Кожний спеціальний податковий режим орієнтований на вирішення певного блоку соціально-економічних завдань
Белєвцева В.В. [2, с. 7]	Спеціальний податковий режим – податковий режим стосовно особливих груп суб'єктів і об'єктів, що підпадають під його дію
Сапожнікова К.Ю. [14]	Спеціальний податковий режим – особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів
Костянян Р.К. [8]	Спеціальний податковий режим – комплексна податкова пільга, право на застосування якої виникає та втрачається одночасно з переходом на спеціальний податковий режим та виходом з такого режиму
Овчинніков С.С. [11]	Спеціальний податковий режим – підсистема в межах податкової системи, особливий порядок правового регулювання стягнення окремих податків і зборів, сукупність юридичних засобів, за допомогою яких запроваджується особливий порядок встановлення елементів оподаткування, а також заміна сукупності податків одним податком або збором
Латипова Д.В. [9]	Спеціальний податковий режим – це вид пільг, що включає режими, які встановлюються для окремих груп платників податків, передбачають особливий пільговий режим оподаткування

доволенню суспільних інтересів щодо акумуляції податкових надходжень до бюджету та інтересів платників податків щодо оптимальності податкового навантаження, та має певні ознаки: нормативно-правове забезпечення, регламентація податкових відносин як різновиду суспільних відносин, створення сприятливих умов для задоволення інтересів суб'єктів податкових відносин [7].

Ю.Л. Смірнікова розглядає податковий режим як специфічний комплекс правових засобів, які характеризують специфічне поєднання взаємодіючих дозволів, заборон і позитивних обов'язків, утворюючих особливу спрямованість податкового регулювання. При цьому автор виділяє два види податкових режимів: загальний (первинний), в основу якого покладено позитивні обов'язки (обов'язок сплати податку), та спеціальний (вторинний), який виступає модифікацією загального податкового режиму і визначається наявністю особливих правил індивідуально-визначеного характеру [18].

Як можна бачити, на підставі проведеного аналізу серед різноманітних видів податкових режимів усіма авторами провідне місце відводиться саме спеціальним податковим режимам.

Аналіз економічної літератури дозволяє дійти висновку, що погляди сучасних дослідників теорії оподаткування щодо трактування категорії «спеціальний податковий режим» суттєво різняться (див. табл.).

Аналіз дефініції категорії «спеціальний податковий режим» дозволяє нам виявити три основних підходи до її визначення:

1) інституціональний – у рамках якого ряд авторів (К.В. Андрієвський, В.В. Белевцева, В.І. Теремецький та ін.) розглядають сутність спеціального податкового режиму як особливого порядку правового регулювання податкових правовідносин особливих груп суб'єктів і об'єктів, що підпадають під його дію;

2) системно-організаційний – у контексті якого спеціальний податковий режим представляється як окрема система заходів з оподаткування, особливий порядок з обчислення і сплати податків окремими категоріями платників податків, у межах певної території або галузі економіки (С.В. Сарана, В.В. Сідляр, Є.А.Опря, К.Ю. Сапожнікова та ін.).

У рамках даного підходу варто зауважити на поглядах О.В. Музиченко та С.С. Овчінникова, які розглядають спеціальний податковий режим як підсистему в межах податкової системи, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування. На нашу думку, з цим можна погодитися лише частково з таких міркувань. По-перше, спеціальний податковий режим у більшості випадків лише частково заміщує частку податкових зобов'язань окремих груп платників податків, по-друге, альтернативне і спрощення оподаткування, на наш погляд, не є ідентичними поняттями, хоча в окремих авторів зустрічається їх ототожнення;

3) фінансово-економічний – за яким спеціальний податковий режим як фінансова категорія визначається як специфічно побудована система оподаткування, з метою спрощення

процесу оподаткування, реалізації його принципів; та як інструмент податкової політики, якому притаманні певні регуляторні властивості щодо досягнення максимального фінансового й регулюючого ефекту й вирішення певного набору соціально-економічних завдань (Г.В. Жирова, І.В. Зінов'єв).

Також у рамках цього підходу не можна не відмітити позицію Р.К. Костяніана і Д.В. Латипової, які наголошують на тому, що спеціальний податковий режим – це комплексна податкова пільга, що встановлюється для окремих груп платників податків. На наш погляд, така позиція є однобічною, оскільки не враховує цілу низку специфічних властивостей, притаманних даній категорії.

Висновки

Неоднозначність трактувань дозволяє нам представити власну точку зору на категорію «спеціальний податковий режим». На нашу думку, найбільш обґрунтованим представляється такий підхід.

Спеціальний податковий режим – підсистема загальної системи оподаткування, визначає специфічний порядок організації та здійснення оподаткування для певних категорій платників податків, видів діяльності, галузей, територій, шляхом повного або часткового звільнення від податкових зобов'язань, виступає інструментом податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни шляхом встановлення податкових преференцій відносно особливих груп суб'єктів і об'єктів податкових правовідносин.

Запропонований підхід до осмислення сутності категорії спеціального податкового режиму надасть можливість щодо визначення специфічних ознак та принципів застосування спеціальних податкових режимів, розробки механізму їх реалізації з метою підвищення ефективності функціонування податкової системи.

Список використаних джерел

1. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими / Автореферат на здобуття ступеню канд. юр. наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Х.: Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2009. – 29 с.
2. Белевцева В.В. Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки / В.В. Белевцева // Фінансове право. – 2011. – №1(15). – С. 6–9.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Під ред. В.Т. Бусел. – К. – Ірпін: Вид-во «Перун», 2007. – 1736 с.
4. Жирова Г.В. Формирование специальных налоговых режимов в республике Казахстан: автореф. дис. кан. эконом. наук: 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». – Саратов, 2002. – 22 с.
5. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Вид-во НУ «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
6. Зинovieв И.В. Специальные налоговые режимы: сущность и перспективы совершенствования: диссертация канд. эконом. наук:

08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». – М., 2004. – 180 с.

7. Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Иващенко Н.С. – М., 2007. – 22 с.

8. Костянян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; Финансовое право; Информационное право». – М., 2008. – 22 с.

9. Латипова Д.В. Сущность и классификация налоговых льгот // Дайджест–финансы, 2004. – №10. – С. 16–24.

10. Музиченко О.В. Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД / О.В. Музиченко // Ефективна економіка. – 2010. – №6. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=240>

11. Овчинников С.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; Финансовое право; Информационное право». – М., 2005. – 25 с.

12. Опря Є.А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.08 / Опря Є.А. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук, 2009. – 23 с.

13. Податковий кодекс України. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

14. Сапожникова Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства (на примере Ростовской

области): автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит», 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством: предпринимательство». – Р.–на–Дону, 2008. – 33 с.

15. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – №4(18). – С. 15–18.

16. Сідляр В.В. Теоретико–організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів / В.В. Сідляр // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №12 (90). – С. 161–167. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://eco-science.net/archive2008/73-1290.html>

17. Симонова Н.Ю. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса: на примере Омской области: автореф. дис. кан.эконом.наук: 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». – М., 2005. – 22 с.

18. Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России. – М., 2003. – С. 164–165.

19. Современный толковый словарь изд. «Большая Советская энциклопедия». – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: bse.sci-lib.com

20. Теремецький В.І. Поняття та види податково–правового режиму / Теремецький В.І. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2011_55/55/41.pdf

21. Толковый словарь под ред. С.И. Ожегова, Н.Ю. Шведовой. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://ozhegov.info/slovar>

22. Шашмаметьев А.А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения / А.А. Шашмаметьев // Российское право: состояние, перспективы, комментарии. – 2009. – №1. – С. 63–78.

О.О. ХАРИНА,
аспірантка, Київський національний університет ім. Т. Шевченка

Сутнісно–теоретичні основи еколого–економічного регулювання: історичний аспект

У статті висвітлено сутність еколого–економічного регулювання на основі ретроспективного огляду та аналізу концепцій, теорій. Систематизовано теоретичні засади регулювання екологічної та економічної діяльності підприємств, запропоновано власне трактування поняття еколого–економічного регулювання діяльності підприємств та умови його застосування.

Ключові слова: еколого–економічне регулювання, екологізація, забруднення довкілля, сталий розвиток.

В статье освещена суть эколого–экономического регулирования на основе ретроспективного обзора и анализа концепций, теорий. Систематизированы теорети-

ческие основы регулирования экологической и экономической деятельности предприятий, предложено собственное определение понятия эколого–экономического регулирования деятельности предприятий и условия его применения.

Ключевые слова: эколого–экономическое регулирование, экологизация, загрязнение окружающей среды, устойчивое развитие.

The article reviews the main point of ecological and economic regulation of the basic of retrospective review and analysis of concepts, theories. The theoretical basis for regulating environmental and economic activities of enter-