

УДК 347.73

САРАНА С.В., кандидат юридичних наук, докторант кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності Національного університету державної податкової служби України

ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО СУСПІЛЬСТВА

***Анотація.** У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які присвячено законодавчому закріпленню та науковому розумінню поняття податкових режимів у контексті інформаційного суспільства. Запропоновано авторське визначення податкового режиму, сформульоване на основі його основних ознак.*

***Ключові слова:** податок, податковий режим, ознаки податкового режиму, інформаційне суспільство.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные законодательному закреплению и научному пониманию понятия налоговых режимов в контексте информационного общества. Предложено авторское определение налогового режима, сформулированное на основе его основных признаков.*

***Ключевые слова:** налог, налоговый режим, признаки налогового режима, информационное общество.*

***Summary.** In this article were considered the norms of the Tax Code and scientific works, that are dedicated for the legislative fixation and scientific conception of the special tax regime in the context of informative society. And there was also suggested the author's definition of the special tax regime, that is defined on the basis of its main indication.*

***Keywords:** tax, tax mode, signs of the tax mode, informative society.*

Сучасне постіндустріальне інформаційне суспільство висуває свої вимоги щодо розвитку практично всіх сфер суспільного життя. Не є виключенням і юридична сфера, яка останнім часом усе більше піддається впливу новітніх інформаційних віянь.

Питання інформаційного суспільства розглядали багато вітчизняних і зарубіжних науковців – представників філософської, економічної та інших галузей науки (Артамонов Г., Белл Д., Білорус О., Гальчинський А., Гелбрейт Дж., Гендіна Н., Гончаренко М., Дарендорф Р., Еллюль Ж., Етціоні А., Іноземцев В., Калюжний Р., Кастельс М., Колодюк А., Курносів І., Ліхтхайм Дж., Лук'яненко Д., Ракітов А., Рісмен Д., Тоффлер Е., Турен А., Цимбалюк В., Чухно А., Ясперс К. та інші).

Правовому аспекту розвитку інформаційного суспільства як на теоретичному, так і на практичному рівні було присвячено праці К. Белякова, О. Комісарова, Л. Кузенко, А. Марущак, Г. Надигіної, А. Новицького, О. Олійника, А. Полякова, О. Сирового, Л. Стрельбицької, О. Тихомирова та ін.

Проте питання інформаційного аспекту податкових правовідносин залишаються на цей час малодослідженими – зокрема щодо належного сприйняття та розуміння податково-правового регулювання з огляду на обсяг такої податково-правової інформації та її зміст, який залишається досить складним не лише для пересічних громадян, а і для фахівців.

Тому виникає потреба у відповідному спрощенні та наближенні такої інформації до суспільства, що має не лише загальноприкладне, а і суто практичне значення для розвитку економіки та покращення взаємовідносин між платниками податків і податковими органами. І цьому може значно посприяти структурованість податкових

правовідносин, яка заснована на податкових режимах, що застосовуються до різних груп таких правовідносин.

Так, податковим режимам, зокрема в контексті інших досліджень, було присвячено праці К. Андрієвського, В. Белевцевої, Л. Касьяненко, П. Коломійця, О. Костенко, І. Криницького, М. Кучерявенка, В. Марченко, Т. Мінки, О. Музиченко, М. Слатвінської, В. Теремецького та інших науковців. Але комплексного дослідження таких режимів не проводилося, зокрема відсутній єдиний погляд на їх розуміння та застосування у податкових правовідносинах.

Метою статті є формулювання поняття податкового режиму з огляду на сучасні правові тенденції творення інформаційного суспільства.

Сьогодні традиційні форми і методи організації суспільного життя потребують переосмислення крізь призму концепції становлення інформаційного суспільства та його основних ідеалів, до яких належить всезагальний, вільний, швидкий доступ до різноманітних інформаційних ресурсів. Одним із таких ресурсів можна розглядати і законодавство у його широкому розумінні як системи правових актів, що регламентують поведінку людини у суспільстві. Очевидно, що змістом законодавства є інформація, важлива для регулювання суспільних відносин, тобто правова інформація. Отже, на зламі концепцій правової держави й інформаційного суспільства виникає як наукова, так і практична проблема усвідомлення правової інформації у всіх її аспектах, або ж навіть усвідомлення права як інформації [1, с. 29]. Відповідно своєчасне отримання якісної правової інформації та адекватне її сприйняття є визначальною умовою ефективності правового регулювання [1, с. 32].

Дійсно, стрімке зростання протягом останніх років обсягу правової інформації значно збільшує навантаження на учасників правовідносин. Не стали виключенням із цього процесу і податкові правовідносини, які переважно впливають на платників не скільки обсягом, стільки змістом такої інформації, для належного розуміння і правильного застосування якої необхідно бути носієм спеціальних знань і навичок. Проте навіть фахівці у галузі податкового права доволі часто стикаються зі значними складностями, що зумовлено значною розпорошеністю, складністю сприйняття дійсного змісту та інколи навіть суперечливістю поміж самими податковими нормами.

У контексті вказаного актуальним є дослідження, проведене Д. Беллом у роботі «Соціальні рамки інформаційного суспільства», де він вирізняє три ключові аспекти постіндустріального суспільства: 1) перехід від індустріального до сервісного суспільства; 2) вирішальне значення кодифікованого теоретичного знання для здійснення технологічних інновацій; 3) перетворення нової «інтелектуальної технології» на ключовий інструмент системного аналізу та теорії прийняття рішень [2].

Інтерпретуючи вказане на сферу податкових правовідносин, можна сформулювати такі аспекти її перетворення з огляду на інформаційне суспільство: 1) поступовий перехід від виключно адміністративно-фіскальної до сервісної моделі відносин платників податків і податкових органів; 2) кодифікація податкових знань з їх відповідним внутрішнім розподілом на режими; 3) застосування державою податкових моделей, заснованих на режимах, з метою впливу на економічний розвиток, з одного боку, та їх використання платниками для вибору найоптимальнішого підходу до виконання податкових зобов'язань.

З приводу першої складової, то на сьогодні процес переходу до сервісної моделі відносин між платниками і податковими органами перебуває на етапі впровадження та офіційно підтримується на державному рівні. Це виявляється у створенні сервісних центрів з обслуговування платників податків, у наданні останнім доступу до

різноманітної податкової, зокрема і правової, інформації за допомогою електронних ресурсів, запровадження електронної звітності тощо.

Друга складова, незважаючи на кодифікацію податкового законодавства, перебуває ще в стадії розвитку та вдосконалення, оскільки Податковий кодекс України перебуває у процесі змін і доповнень, спрямованих на пошук найбільш досконалих підходів до оподаткування та вироблення найоптимальніших моделей взаємодії з платниками, які б, з одного боку, забезпечили необхідний обсяг податкових надходжень, а з іншого – сприяли розвитку підприємництва, стимулюванню інвестицій та одночасно перешкоджали зловживанням з боку платників податків. І саме ця складова має бути детально проаналізована з огляду на податковий режим як основу для досягнення вказаного результату.

Чинне законодавство не містить поняття «податковий режим», проте широко використовує споріднені поняття «режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим», «спеціальний режим оподаткування», «режим податкової застави», «режими розстрочення і відстрочення сплати податкових платежів», «спеціальний режим оподаткування». Таке різноманіття терміна *податковий режим* породжує закономірне питання про його розуміння з правового погляду.

Не можна не погодитися з твердженням, що, залишаючись на позиціях податково-правового регулювання, важливо орієнтуватися на формування відповідного для цього типу регулювання правового режиму [3, с. 107]. Правові режими вводяться законодавством для врахування специфіки й особливого характеру груп суспільних відносин, а також особливих підходів до регулювання тих сфер, які неефективно чи недоцільно регулювати в загальному порядку. І саме правовий режим дозволяє найкращою мірою забезпечити комплексний спосіб регулювання відповідних суспільних відносин. Основне завдання податкових режимів – регламентація особливим чином конкретних сфер суспільних відносин з приводу певних об'єктів і суб'єктів правовідносин. Також правовий режим – це система умов і методик здійснення правового регулювання податкових відносин, спрямована на конкретні види суб'єктів і об'єктів та покликана регламентувати податкові відносини, ввівши їх у певні рамки [4].

Поняття «податковий режим» є багатогранним, оскільки використовується в законодавстві та науковій літературі в позначеннях і правового режиму галузі права в цілому, і режиму окремих інститутів податкового права, і як різновид фінансово-правового режиму, і складова режимів у сфері державного управління (зокрема адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків). Це залишає широке поле для роздумів щодо поняття цього режиму.

Цілком обґрунтованою з приводу розуміння податкового режиму є позиція В. Теремецького, який зокрема розглядає цю категорію з точки зору сукупності загальних правил і умов функціонування податкової системи з правовим змістом, який охоплює матерію не лише податкового, а й окремих елементів інших сфер правової системи (державного, адміністративного та інших галузей права) [4]. Проте такий підхід характеризує податковий режим у його найбільш широкому значенні вже не як галузевий, а міжгалузевий, який охоплює всю сукупність відносин, що стосуються оподаткування. Зокрема саме з такої позиції підходить до цього питання В. Марченко, який обґрунтовує наявність адміністративно-правового режиму у сфері справляння податків [5, с. 50]. Поділяє вказану позицію й І. Розанов, який стверджує, що податковий режим може розглядатися як різновид спеціальних адміністративно-правових режимів [6, с. 87-88]. Аналогічної думки дотримується і Т. Мінка [7, с. 46; 8, с. 148].

У наведеному значенні податковий режим може застосовуватися в більш теоретичних наукових доробках, проте з практичної точки зору він має охоплювати саме галузь податкових правовідносин, створюючи на неї відповідний регуляторний вплив. І саме з галузевої точки зору слід розглядати податковий режим.

Як режим галузі податкового права він становить собою комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи. При цьому галузевий режим не є однорідним, адже режими можуть нашаровуватися один на інший, і в результаті в рамках спільного може існувати і спеціальний режим [9, с.105].

Підтвердженням цього є і сам Податковий кодекс України, статтею 11 якого закріплено існування спеціального податкового режиму як системи заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарських суб'єктів і передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [10].

При цьому законодавець оминає питання закріплення загального податкового режиму, існування якого лише мається на увазі. Так, загальне поняття «податково-правовий режим» відбиває комплексність у використанні форм регулювання і припускає поєднання як загального, так і спеціального податково-правового режиму. Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків і зборів зобов'язаних осіб, наявність чого доповнюється спеціальними режимами, які можуть існувати лише за наявності загального [11, с. 50-51].

Не можна оминати увагою і формування протягом останнього часу такого напрямку в податковому праві, як податковий процес. Його дослідженням зокрема займалися М. Кучерявенко [12], І. Криницький [13], Л. Касьяненко [14]. Так, на думку І. Криницького, податково-процесуальний режим – це структурний компонент податкового процесу (який становить собою сукупність принципів, що діють у податковому процесі; основних способів і засобів їх реалізації; гарантій здійснення податково-процесуальної діяльності), що відбиває специфіку процедурних питань статусу його учасників й особливості реалізації галузевого фінансово-правового методу правового регулювання та повною мірою впливає на якість податково-процесуально-правового середовища [13, с. 105]. Подібних думок щодо наявності окремого податково-процесуального режиму дотримуються й інші дослідники, що має бути враховано при формуванні поняття податкового режиму.

Узагальнюючи все вищезазначене можна сформулювати такі ознаки податкового режиму: 1) є галузевим режимом галузі податкового права; 2) становить собою комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи; 3) є збірним (комплексним) поняттям, у якому поєднуються загальний та спеціальний податкові режими, а також процесуальний режим; 4) є єдиною системою для всіх податкових відносин, при цьому вміщуючи в себе окремі режими, які можуть бути підсистемами в його межах; 5) стосується всіх категорій платників податків з урахуванням їх розподілу за режимами в його межах; 6) діє в цілому на постійній основі, при цьому окремі режими в його межах можуть діяти протягом певних податкових періодів (спеціальні податкові режими, спеціальні режими оподаткування тощо).

Таким чином, податковий режим є галузевим режимом, що діє в цілому на постійній основі і становить собою комплекс юридичних інструментів, спрямованих на

створення необхідного впливу на податкові відносини та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи, будучи при цьому збірним (комплексним) поняттям, у якому поєднуються загальний, спеціальний та процесуальний податкові режими, що створюють єдину систему для всіх податкових відносин і стосуються всіх категорій платників податків з урахуванням їх розподілу за вказаними режимами.

З огляду на податковий режим може бути сформовано відповідний підхід до регулювання податкових відносин, в основу якого покладено режимну складову, у межах якої виділятимуться окремі податкові режими, зокрема щодо загального податкового режиму (ними можуть виступати режими, які в першу чергу асоціюються з окремими податковими платежами, – режим податку на доходи фізичних осіб, режим податку на додану вартість тощо). В їх складі діють режими, що стосуються окремих платників і в переважній більшості є пільговими (режими пільг для окремих категорій платників) [15, с.194]. На рівні таких режимів і відбувається застосування переважної більшості податкових пільг, які набувають характеру податкових послаблень і переваг для окремих платників податків (податкова соціальна пільга, податкова знижка, податковий кредит, спеціальний режим оподаткування окремих платників чи видів діяльності в межах окремого податку тощо) [16, с. 114].

Підсумки реалізації новацій Податкового кодексу України свідчать про недостатність запропонованих заходів податкового стимулювання та необхідність подальшого підвищення ефективності при застосуванні інструментів податкового регулювання в національній податковій системі [17, с.270]. Покращенню такої ситуації можуть суттєво посприяти податкові режими, в межах яких виокремляться та систематизуються пільгові режими, що з одного боку спростить їх розуміння всіма платниками, а з іншого – значно спростить механізм застосування та дозволить обирати на основі доступних для розуміння пересічного платника даних найбільш оптимальні підходи до виконання податкових зобов'язань. А це повною мірою відповідає змісту третьої складової перетворень сфери податкових правовідносин з огляду на інформаційне суспільство.

Отже, перетворення сфери податкових правовідносин у контексті інформаційного суспільства насамперед полягає у спрощенні сприйняття та застосування правової інформації з питань оподаткування. І ключову роль у цьому процесі має відгравати галузевий податковий режим, складові якого забезпечать більш сприятливі та прозорі відносини між платниками і податковими органами та дозволять на основі загальнозрозумілого всім платникам податкового законодавства обирати найбільш оптимальні для них підходи до виконання податкових зобов'язань.

Використана література

1. Тихомиров О.О. Правова інформація : теоретико-правовий аспект / О.О. Тихомиров // Інформаційна безпека людини, суспільства і держави. – 2012. – № 1(8). – С. 29-35.
2. Белл Д. Социальные рамки информационного общества // Новая технократическая волна на Западе ; под ред. П.С. Гуревича. – М. : Прогресс, 1986. – С. 330.
3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Т 1. – 665 с.
4. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму / В.І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – Вип. 55. – Режим доступу : [//www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2011_55/55/41.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2011_55/55/41.pdf)

5. Марченко В.Б. Адміністративно-правовий режим у сфері справляння податків / В.Б. Марченко // Юридична Україна. – 2010. – № 7. – С. 48-51.
6. Розанов И.С. Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура / И.С. Розанов // Государство и право. – 1996. – № 9. – С. 84-91.
7. Мінка Т.П. Підходи щодо класифікації адміністративно-правових режимів / Т.П. Мінка // Публічне право. – 2011. – № 2. – С. 40-47.
8. Мінка Т.П. Органи внутрішніх справ як суб’єкти забезпечення адміністративно-правових режимів : монографія / Т.П. Мінка. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2010. – 352 с.
9. Алексеев С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – М.: БЕК, 1994. – 224 с.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.10 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч.1. – 704 с.
12. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс : учебное пособие / Н.П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 392 с.
13. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ...доктора юридичних наук : 12.00.07 / Ігор Євгенійович Криницький. – К : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
14. Касьяненко Л.М. Процесуальна фінансово-правова теорія: становлення і розвитку: дис. ...доктора юридичних наук : 12.00.07 / Любов Михайлівна Касьяненко. – Ірпінь, 2010. – 468 с.
15. Сарана С. В. Податкові режими як основа для удосконалення податкової системи : *матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю [«Соціальні науки та суспільне здоров’я: теоретичні підходи, емпіричні дослідження, практичні рішення»]*. – Полтава : Інтерграфіка, 2013. – С. 193-196.
16. Сарана С.В. Податкові режими як основа для інвентаризації податкових пільг : зб. наукових праць за матер. науково-практичного “круглого столу” [Необхідність та передумови інвентаризації податкових пільг у системі оподаткування України], (Ірпінь, 5 березня 2013 року). – К. : Алерта, 2013. – С. 112-115.
17. Коротун В.І. Практика використання податкових пільг в Україні / В.І. Коротун // Вісник ЖДТУ. – Сер.: Економічні науки. – 2012. – № 1(59). – С. 267-270.

~~~~~ \* \* \* ~~~~~