

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

У статті розглянуто класифікацію податкових режимів за найбільш широким колом критеріїв. Особливу увагу приділено поділу податкового режиму на загальний та спеціальний. Виокремлено ознаки спеціального податкового режиму. Проаналізовано відмінності цих двох видів режимів та визначено їх співвідношення.

Ключові слова: критерії класифікації, загальний податковий режим, спеціальний податковий режим.

I. Вступ

Класифікація будь-якого правового явища здійснюється з метою поглибленого вивчення предмета дослідження. Велика кількість аспектів, граней у предмета дослідження дає велику кількість підстав для поділу його на певні види. Класифікація податкових режимів дає змогу більш глибоко вивчити це правове явище, з'ясувати їх зміст, визначити місце в системі правових режимів.

Актуальність теми зумовлена тим, що при розробці нового українського законодавства, в тому числі податкового, все більша роль відводиться правовій теорії, теоретичним і прикладним дослідженням. При цьому їх якість значною мірою залежить від ефективності використовуваних класифікацій, рівня оволодіння знаннями в галузі наукової класифікації.

Класифікацію правових режимів наводили у своїх працях такі вчені, як: С. С. Алексєєв, О. А. Бондаренко, В. Ю. Жданова, Г. В. Жировий, І. В. Зінов'єва, А. В. Малько, О. С. Матінова, Н. И. Матузов, С. С. Овчинникова, Ю. А. Тихоміров.

Ці автори зробили значний внесок у розробку теорії правових режимів, зокрема їх класифікації. Положення цих досліджень використані як основа для вивчення саме податкових режимів.

Класифікації саме податкових режимів у науці присвячено значно меншу увагу. Цією проблемою опікувались К. В. Андрієвський, А. В. Бризгалін, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, Н. С. Іващенко, В. Я. Князькова, М. П. Кучерявенко, Н. І. Химічева, А. А. Шахмамет'єв.

Згадані автори не здійснювали комплексну класифікацію податкових режимів, кожен з них обирав значущі, на його думку, критерії для класифікації на власний розсуд. У результаті аналізу теоретичної літератури було з'ясовано, що відсутній єдиний підхід до визначення критеріїв класифікації.

Деякі види спеціальних податково-правових режимів висвітлено в працях Т. З. Васильєвої, М. Н. Злобіна, Д. Д. Коссе, О. Г. Коршунова, Л. В. Крупи, В. В. Крюкова, Е. В. Шаповал. Зазначені науковці приділяли увагу окремому податковому режиму, досліджуючи його сутність і особливості, проте не акцентували місце й взаємозв'язок з іншими режимами, не здійснюючи їх класифікації.

Таким чином, відсутність комплексності в попередніх дослідженнях, значення класифікації для з'ясування правової природи правових і, зокрема, податкових режимів, а також для правозастосування й правотворчості зумовлює актуальність обраної теми.

II. Постановка завдання

У правовій науці існує значна кількість критеріїв класифікації податкових режимів. Більшість із них дублюють різні автори, але існують і цікаві критерії, які виділяють окремі науковці. Метою статті є здійснення найбільш повної класифікації податкових режимів за визначеними критеріями.

III. Результати

Традиційно в науці класифікацію правових режимів здійснюють за галузевою ознакою (предметом правового регулювання). Критерієм класифікації в цьому випадку є норми, які містяться в структурі режиму, точніше належність цих норм до галузі права. Всередині галузі права залежно від специфіки правовідносин, співвідношення прав та обов'язків суб'єктів, наявності в їхніх правах обов'язків або додаткових пільг чи обмежень можна виокремити підгалузеві та спеціальні галузеві режими [1, с. 40–47].

1. Серед податкових режимів виділяють первинні та вторинні похідні режими. Цей поділ відображає структуру цілісної галузі податкового права. До первинних режимів можна віднести податковий режим як сукупність норм, що регулюють суспільні відносини, які збігаються за складом із галуззю права. На основі галузевих правових режимів створюються спеціальні режими вторинного похідного рівня (наприклад, режими соціальних процесів, видів діяльності, спе-

ціальних об'єктів (предметів) та територій, окремих дій). Вони доповнюють первинний режим або пільгами, або обмеженнями, що виявляються в додаткових заборонах або позитивних зобов'язуваннях.

Сюди можна віднести, наприклад, режим спрощеного оподаткування, режим оподаткування нерезидентів, режим оподаткування в умовах дії угоди про розподіл продукції та інші, норми яких за складом збігаються з інститутами податкового права.

У свою чергу, І. В. Делягін, досліджуючи адміністративно-правові режими, до первинних відносить режими підгалузей, інституційні та спеціальні [2]. Таким чином, постає питання: спеціальний податковий режим є первинним (як складова загального податкового режиму) чи вторинним (похідним від загального податкового режиму).

Вважаємо більш доцільно підтримати думку К. В. Андрієвського, який зазначає, що спеціальні податкові режими є похідними від режиму, в основі якого лежать загальні правила поведінки. Це пояснює той факт, що будь-який спеціальний податковий режим не може бути єдиною системою потенційних правових наслідків, що встановлюються для розподілу обтяжень несення витрат держави й органів місцевого самоврядування між членами суспільства [5, с. 21].

2. Класифікувати податкові режими можна за концепцією С. С. Алексєєва, залежно від способу правового регулювання, який лежить в основі правового режиму, – заборони, дозволи або позитивні зобов'язування.

Основним способом регулювання у сфері оподаткування, безумовно, є позитивне зобов'язування. Разом з тим позитивні зобов'язування не існують окремо від дозволів і заборон. Позитивні зобов'язування в податковому праві доповнюються дозволами й заборонами, оскільки вони необхідні для їх повноцінної реалізації.

Для податкового законодавства останніх років характерно зміщення акценту із зобов'язування на дозвіл як спосіб впливу на поведінку платника податків. Це виявляється в закріпленні в податкових нормах імперативно-диспозитивних конструкцій, що передбачають певну самостійність платника податків. Зокрема, і можливість застосування спеціальних податкових режимів: спрощеної системи оподаткування та фіксованого сільськогосподарського податку, засновано на добровільних засадах [14, с. 245].

У режимах диспозитивного типу основну увагу приділяють дозволу. Якщо в основі первинного податково-правового режиму лежить імперативний спосіб правового регулювання, який у системі дозволів, заборон і зобов'язань основний акцент робить на зобов'язанні, то в межах вторинних податково-правових режимів ці заборони трансформу-

ються вже у відповідні права і обов'язки управомочених і зобов'язаних суб'єктів [5, с. 20].

3. Податкові режими класифікують за масштабом волі громадян і організацій у використанні своїх можливостей для реалізації суб'єктивних прав. За цим критерієм розрізняють пільгові та обмежуючі режими.

Перші надають громадянам і організаціям додаткові права і свободи або пільги при здійсненні ними певних прав чи свобод, наприклад, пільги для сільськогосподарських виробників. Другі, навпаки, запроваджують особливі права використання громадянами й організаціями своїх прав і свобод або встановлюють заборону на здійснення ними певних прав і свобод [6, с. 269].

Це, наприклад, стосується ліцензування окремих видів підприємницької діяльності, яка пов'язується зі сплатою торгового патенту. Здійснення певних різновидів торговельної діяльності або надання побутових послуг, організація грального бізнесу або операцій з обміну валютних цінностей можуть здійснюватися тільки за наявності патенту. Ці види діяльності у певних випадках можуть підлягати й ліцензуванню (це, зокрема стосується реалізації спортивної й мисливської вогнепальної зброї, деяких видів послуг, пов'язаних з ремонтом і будівельною діяльністю тощо). Тому наявність торгового патенту в суб'єктів підприємництва, що здійснюють таку діяльність, не звільняє їх від необхідності тримання відповідної ліцензії [5, с. 14].

Потрібно зазначити, що Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VIII було скасовано збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. І хоча податкове навантаження на платника не зменшується (оскільки за попереднім законодавством сума нарахованого ПДФО від підприємницької діяльності зменшувалась на вартість сплачених патентів), відсутність необхідності придбання торгового патенту лібералізує податкові відносини, зменшує в них обмежувальну складову.

О. С. Олійник вважає, що логічною є можливість поєднання як "пільгової", так і "обмежувальної" складової податкового режиму, наприклад, у випадках, коли "пільгова" складова в деяких аспектах діяльності може застосовуватися тільки разом з "обмежувальною" складовою в інших аспектах [7, с. 287]. Таким чином, можна припустити існування змішаного, пільгово-обмежувального податкового режиму, залежно від пропорції цих складових.

4. За функціональним призначенням можна виокремити регулятивні та охоронні ре-

жими. Регулятивні режими включають у себе норми, що закріплюють систему суб'єктів податкового права, їх загальний податково-правовий статус, регулюють поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, особливості їх податково-правового статусу. Охоронні режими передбачають використання заходів державного примусу, впливу на суб'єктів, що порушують приписи податкових норм. Способи і форми державного примусу деталізуються через санкцію податково-правових норм. У чистому вигляді охоронних або регулятивних режимів майже не існує, у більшості випадків вони діють у поєднанні один з одним [15].

5. Серед видів податкових режимів виокремлюють матеріальні і процесуальні. Матеріальні режими закріплюють вимоги до встановлення податків та формування податкового обов'язку, що пов'язується з поняттям правового механізму податку. Процесуальні режими відображають організаційні відносини й мають організаційно-управлінський характер. Вони відображають особливий порядок, форми та методи реалізації норм матеріального права [5, с. 12]. До процесуальних можна віднести режим відповідальності за порушення приписів податкового права, режим податкового контролю [15].

6. Поміж багатьох досліджених класифікацій цікавою є думка В. І. Теремецького. Він розподіляє податкові режими за критерієм правового регулювання порядку обчислення й сплати податків та зборів на режими оподаткування й інші податково-правові режими, що регулюють загальні питання, які стосуються оподаткування [10].

До режимів, які регулюють загальні питання, можна віднести ті, правові засоби яких виступають заходами захисту й гарантують підтримання цього режиму в заданих законом параметрах. До них належать режим адміністративного звернення та адміністративної апеляції, режим проходження державної служби в податкових органах [17, с. 68–69].

7. К. В. Андрієвський поділяє види податкових режимів залежно від форми виразу в юридичній науці на визначені, тобто встановлені нормативно-правовим або адміністративно-правовим актом, та не визначені в законодавстві [5, с. 20].

8. Спеціальні податкові режими можна класифікувати залежно від підходу до їх формування. Перший підхід полягає у спрощенні порядку розрахунку та справляння податків, передбачених загальним режимом оподаткування. Другий підхід передбачає оцінювання потенційного доходу платника податку на підставі непрямих ознак і встановлення фіксованих платежів до бюджету, які замінюють один або кілька традиційних податків. Перший підхід застосовують на

практиці в ряді країн Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Другий підхід у розвинених країнах у чистому вигляді не застосовують, хоча в багатьох країнах оцінювання податкової бази за аналогією з іншими платниками податків використовують у тих випадках, коли податкова адміністрація має підстави сумніватися в правильності обчислення податкових зобов'язань.

Вивчивши наявну нормативну базу та теоретичну літературу, використовуючи гносеологічний і системно-структурний методи дослідження, ми виокремили критерії класифікації, які раніше не застосовували до податкових режимів:

1. Важливим елементом правового режиму є визначення просторово-часових меж його дії. При цьому деталізується, на якій території буде введено режим і протягом якого часу він буде діяти.

Податкові режими можуть діяти як на території всієї держави, так і в окремих її регіонах чи місцях, територіях окремих територіальних громад.

Наприклад, режим вільної економічної зони або режим спеціальної митної зони встановлює на окремій території порядок оподаткування, відмінний від порядку, що діє на іншій "загальній" території.

За часом дії можна виокремити загальний часовий та спеціально-часовий податкові режими. Загальний часовий режим діє постійно, поки не буде скасований або замінений новим. Кінцевий момент його дії не встановлений.

Тривалість дії спеціально-часового податкового режиму залежить від заздалегідь визначених часових меж або настання певних обставин. Наприклад, вільна економічна зона "Крим" запроваджена на 10 повних календарних років, починаючи з моменту набрання законом чинності [12]. Часові межі можуть визначатись конкретною датою. Наприклад "...Тимчасово, з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання програмної продукції...".

Прикладом зв'язку часових меж дії режиму з настанням певної обставини може слугувати звільнення певних категорій платників від оподаткування "період підготовки до проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012" [13].

2. Залежно від об'єкта оподаткування можна виокремити режими оподаткування майнових об'єктів (майна, майнових прав, угод із цінними паперами), доходу (прибутку) або його частини, обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) та режими оподаткування певних видів діяльності (операції з постачання товарів, виконання робіт, надання послуг).

3. Податкові режими можна класифікувати за критерієм правового статусу суб'єктів оподаткування. Залежно від цивільно-правового статусу суб'єктів виокремлюють правовий режим оподаткування неприбуткових установ та організацій, приватних підприємств, фізичних і юридичних осіб тощо.

За належністю суб'єкта до податкової юрисдикції України можна назвати режим оподаткування юридичних та фізичних осіб резидентів і нерезидентів.

Правовий режим оподаткування взаємозалежних осіб та правовий режим оподаткування незалежних один від одного суб'єктів можна виокремити за ознакою наявності чи відсутності взаємозв'язку між учасниками правовідносин.

4. Всі податкові режими об'єднуються спрямованістю на забезпечення надходження податків та зборів до бюджетів, що є метою їх формування та функціонування.

Критерієм класифікації можуть бути податкові цілі створення певних податкових режимів:

- зниження податкового навантаження на пріоритетні сфери економіки;
- зменшення тіньового обороту;
- спрощення процедур податкового адміністрування;
- підвищення інвестиційної активності населення та малого бізнесу;
- підтримка сільськогосподарського виробництва та стимулювання галузі сільського господарства;
- залучення інвестицій у певну галузь економіки, наприклад, у розробку надр;
- стимулювання розвитку тих територій, які з об'єктивних причин не можуть функціонувати в режимі саморозвитку;
- активізація й ресурсна підтримка соціальної мобільності населення окремих регіонів (направлена міграція);
- створення умов для виникнення та функціонування державно значущих потенційних "точок зростання" (наприклад, вільних економічних зон, технопарків тощо);
- забезпечення виконання окремими територіями загальнодержавних функцій (наприклад, утримання на території об'єктів і галузей державного значення, утримання курортів та інших оздоровчих місць державного значення тощо).

Доцільно буде звернути окрему увагу на одну з найважливіших класифікацій податкових режимів, тобто їх поділу на загальні та спеціальні. З метою здійснення зазначеної класифікації податкових режимів необхідно визначити ознаки цих понять, а також їх співвідношення.

В українському законодавстві, незважаючи на доволі часте використання, не закріплено поняття загального податкового режиму. Податкове законодавство України вико-

ристовує поняття "загальний режим оподаткування", "оподаткування в загальному порядку" (зокрема ст. 210, пп. 141.4.7 ст. 141, п. 197.3 ст. 197 ПК України), а також "загальна система оподаткування" як антипод "спрощеної системи оподаткування" (зокрема п. 6 Підрозділу 10, п. 21 Підрозділу 2 Перехідних положень, ст. 177 ПК України).

Тобто законодавець використовує це поняття для визначення "спеціального податкового режиму" як відмінного від загального. У правовій науці єдиного підходу до визначення загального податкового режиму також не існує. Безумовно, вказані поняття слід розглядати в комплексі, в зв'язку із їх взаємозалежністю, оскільки тільки в порівнянні із "загальним" можна визначити "особливе" і навпаки.

К. В. Андрієвський зазначає, що загальним є режим, який забезпечується державою в певній сфері регулювання й діє на всій території держави, а також охоплює як загальнодозволяючий, так і дозвільний режими. Встановлений законодавцем правовий режим, відмінний від загальнодержавного (стосовно того ж самого об'єкта правового регулювання), слід вважати спеціальним правовим режимом [5].

Т. П. Мінка, досліджуючи правові режими, зазначає, що за видами адміністративно-правового регулювання можна виділити загальні та спеціальні режими, при цьому останні регулюють конкретну специфічну сферу суспільних відносин [1, с. 46].

На думку Є. А. Опрі, "податковий режим" визначає загальний порядок обчислення і сплати податків, який застосовують до всього загально платників, а "спеціальний режим оподаткування" (спеціальний – такий, що має особливе значення, призначений виключно для чогось) означає встановлення особливого порядку нарахування та сплати обов'язкових платежів державі щодо окремих категорій платників.

Б. Я. Бляхман надає своє визначення спеціального податкового режиму, а також виділяє особливий режим. Він зазначає, що якщо з метою регулювання суспільних відносин законодавець виокремлює будь-які особливості об'єкта або суб'єкта права, наділяючи їх пільгами, привілеями, обмеженнями чи заборонами, то такий правовий режим можна визначити як спеціальний (він характеризує особливості тільки об'єкта або суб'єкта права).

Якщо ж законодавець використовує в регулюванні суспільних відносин особливості об'єкта, а також наділяє такими особливостями суб'єкт, то такі правові режими можна характеризувати як особливі, виокремлюючи їх поряд зі спеціальними, оскільки вони закріплюють особливості як об'єкта, так і суб'єкта права [11 с. 46–48].

Згідно з пунктами 11.2 і 11.3 ст. 11 ПК України, спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів [13].

Відповідно до змісту цього визначення можна сформулювати такі ознаки спеціального податкового режиму:

1) окрема система заходів з оподаткування;

2) закріплює особливий порядок визначення елементів податку і збору, у тому числі оподаткування окремих категорій платників;

3) передбачає звільнення від сплати окремих податкових платежів [18, с. 6].

К. В. Андрієвський, предметом дослідження якого виступали саме спеціальні податкові режими, вирізняє такі їх ознаки:

- 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, унаслідок чого він належить до різновидів правового режиму;
- метою встановлення сукупності потенційних податково-правових наслідків, що становлять спеціальний податково-правовий режим, є залучення членів суспільства до сплати податків і зборів;
- крім зазначеної основної мети, кожному спеціальному податково-правовому режиму властива наявність додаткової, яка може полягати у стимулюванні окремих видів економічної діяльності, полегшенні податкового тягаря для суб'єктів, що належать до окремих категорій тощо;
- спеціальний податково-правовий режим може існувати лише як доповнення до загального [16, с. 254].

Загальний режим об'єднує декілька спеціальних режимів єдиною метою – забезпечення надходження податків і зборів до бюджетів. Спеціальним щодо нього виступає кожен режим, який слугує, крім загальної, ще і своїй специфічній меті – гарантуванню сплати конкретного виду податку або збору. Загальний податково-правовий режим характеризується тим, що базовим елементом у ньому виступають правові наслідки, можливість настання яких встановлена набором загальних нормативних розпоряджень. Спеціальні податково-правові режими коригують ці загальні розпорядження і їх базові елементи встановлюються за допомогою норм, що є винятками з правил, закріплених загальним податково-правовим режимом. Сукупність юридичних засобів та їх потен-

ційних правових наслідків опосередковує досягнення приватної мети та включається у загальний режим, що гарантує реалізацію загальної мети в регулюванні оподаткування. Досягнення мети одного або декількох режимів виражає і здійснення головної мети загального податкового режиму. Якщо загальний податковий режим направлений на забезпечення своєчасної й повної сплати податків та зборів, то спеціальні податкові режими, реалізуючи цю ж мету, уточнюють форму її здійснення (спрощене, фіксоване оподаткування тощо) [5].

Узагальнюючи вказані вище ознаки спеціального податкового режиму, можна констатувати, що ними виступають:

1) окрема система заходів з оподаткування, оскільки саме режим є системою правил та заходів, які необхідні для досягнення певної мети, умови діяльності чи функціонування чого-небудь, що повністю збігаються із сутністю податкового режиму в цілому та спеціального податкового режиму зокрема;

2) переважно виступає підсистемою в межах загального режиму оподаткування;

3) стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, що відобразилося і в його законодавчому визначенні;

4) стосується особливих груп об'єктів оподаткування, якими можуть виступати не лише дохід (прибуток) чи вартість майна (землі), а й вид діяльності, який здійснює суб'єкт чи тариф на постачання послуг;

5) може застосовуватися до певної території чи галузі економіки, що, зокрема стосується фіксованого сільськогосподарського податку;

6) передбачає застосування альтернативних податків та поряд із ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників, наслідком чого є особливий порядок визначення елементів податку і збору, у тому числі звільнення від сплати окремих податкових платежів;

7) застосовується у відповідний податковий період, яким, як правило, є період, протягом якого для платника діє спеціальний податковий режим.

С. В. Сарана стосовно застосування альтернативних податків і зборів, які виступають додатковими до платежів загальної системи оподаткування, зазначає, що вони можуть мати фактично самостійний характер. Це зумовлено тим, що вони не пов'язані з податками і зборами загального податкового режиму (не є їх альтернативою або будь-яким спрощенням), а, отже, використовують лише загальну структуру елементів податку та діють у межах чинного податкового режиму й тому можуть розглядатися як самодостатні податкові платежі [18, с. 17].

Зважаючи на думки більшості авторів та здійснивши діалектичний аналіз наданих ними понять, можна підкреслити, що спеціальні податково-правові режими можуть існувати тільки за наявності загального податково-правового режиму.

Наприклад, Н. С. Іващенко розглядає зазначені режими не як окремо взяті категорії, а як ціле (загальний податковий режим) і частину цілого (спеціальний податковий режим). При загальному режимі оподаткування встановлюють ті загальні норми та правила, дія яких поширюється і на загальний, і на спеціальний податковий режим. Наприклад, загальним режимом оподаткування визначено, що платниками податку є організації та фізичні особи, на яких покладено обов'язок сплачувати відповідні податки та збори. Спеціальний податковий режим конкретизує склад зазначених платників податків. При цьому обов'язок зі сплати певної сукупності податків і зборів, що виникає при загальному режимі, при спеціальному податковому режимі замінюється обов'язком зі сплати одного податку [9, с. 25].

С. В. Сарана зазначає, що, враховуючи відсутність законодавчо закріплених взаємозв'язків між податками і зборами спеціальних податкових режимів, ці збори за їх формальними ознаками можна віднести до загальної системи оподаткування, якщо не брати до уваги те, що вони застосовуються до окремих категорій господарюючих суб'єктів [18, с. 17].

Підбиваючи підсумок, можна зазначити, що, аналізуючи податкові режими, науковці найчастіше класифікують їх за такими критеріями:

- 1) за структурою галузі податкового права: первинні та вторинні похідні;
- 2) за способом правового регулювання, який лежить в основі режиму: зобов'язуючі, дозволяючі, забороняючі;
- 3) за масштабом волі суб'єктів: пільгові й обмежуючі;
- 4) за функціональним призначенням: регулятивні та охоронні;
- 5) за регулятивною спрямованістю норм режиму: матеріальні і процесуальні;
- 6) за критерієм правового регулювання порядку обчислення і сплати податків та зборів: режими оподаткування й податково-правові режими, що регулюють загальні питання;
- 7) за формою виразу: визначені та не визначені в законодавстві;
- 8) за підходом до формування податкового режиму: режим спрощення порядку розрахунку та справляння податків і режим спеціального оцінювання податкової бази.

Класифікації податкових режимів на загальні та спеціальні науковці приділяють найбільшу увагу. Її важливість зумовлена тим,

що вона дає змогу зрозуміти сутність спеціального податкового режиму та його місце в системі податкового права.

Автором запропоновано такі критерії, які раніше щодо податкових режимів не застосовувались:

- 1) за просторово-часовими межами: загальний часовий та спеціально-часовий режим, режими, що діють на всій території держави, і режими, що діють на окремій території;
- 2) за об'єктом оподаткування: режим оподаткування майнових об'єктів, режим оподаткування доходу (прибутку), режими оподаткування певних видів діяльності;
- 3) за критерієм правового статусу суб'єктів оподаткування: режим оподаткування неприбуткових установ та організацій, приватних підприємців, фізичних і юридичних осіб, резидентів та нерезидентів, взаємозалежних і незалежних осіб;
- 4) за додатковою метою створення податкового режиму.

Деякі з них виокремлено на підставі норм податкового законодавства, інші – за аналогією з критеріями класифікації режимів інших галузей права.

Таким чином, поєднавши найбільш поширені критерії та ті, що виокремлюють певні науковці, із критеріями, запропонованими щодо спеціальних податкових режимів уперше, можна здійснити комплексну класифікацію.

IV. Висновки

Враховуючи взаємозв'язок досліджуваних понять на глибинному рівні, спеціальний податковий режим не може існувати без загального податково-правового режиму. Спеціальний податковий режим не самодостатній і є частиною загального податкового режиму, він являє собою особливий порядок правового регулювання податкових відносин, що виражається в певному поєднанні юридичних (правових) засобів та створює конкретні (спеціальні) умови для забезпечення нормального функціонування цих відносин з метою задоволення інтересів суб'єктів податкового права.

За результатом дослідження можна зробити висновок, що не існує єдиного підходу до класифікації податкових режимів. Проведення класифікації ускладнюється дискусійністю визначення податкового режиму й спеціального податкового режиму та відсутністю законодавчого врегулювання.

Здійснення ґрунтовної видової класифікації сприятиме подальшому систематичному вивченню процесів становлення й розвитку інститутів податкового права, детальному ознайомленню з еволюцією цієї правової галузі, адже класифікація – це не тільки спроба, спираючись на визначені ознаки, упорядкувати знання про досліджуване пра-

вовє явище, а й одночасно відображення повноти та глибини знання.

Запропонована класифікація, на думку автора, повною мірою розкриває сутність спеціальних податкових режимів і допомагає зрозуміти правову природу податкових режимів.

Список використаної літератури

1. Мінка Т. П. Підходи щодо класифікації адміністративно-правових режимів / Т. П. Мінка // Публічне право. – 2011. – № 2. – С. 40–47.
2. Делягин И. В. Сущность и содержание административно-правового режима [Электронный ресурс] / И. В. Делягин // Труды Академии управления МВД России. – 2008. – № 3. – Режим доступа: <http://jurnal.amvd.ru/indviewst.php?stt=80&SID=>.
3. Князькова В. Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування / В. Я. Князькова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 11 (138). – С. 44.
4. Шахмамєтьєв А. А. Категория “режим” в правовом механизме налогообложения / А. А. Шахмамєтьєв // Журнал Высшей Школы Экономики. Право. – 2009. – № 1.
5. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. Андрієвський. – Харків, 2009. – 29 с.
6. Адміністративне право України : підручник [для юрид. вузів і ф-тів] / Ю. П. Битяк, В. В. Богуцький, В. М. Паращук та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. – Харків : Право, 2000. – 520 с.
7. Олійник О. С. Поняття та особливості спеціального правового режиму в сучасних умовах господарювання / О. С. Олійник // Зб. наук. праць викладачів Юридичного інституту Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2012. – С. 287.
8. Адміністративне право України / за заг. ред. Г. Ю. Гулевської, Т. О. Коломєць. – Київ : Істина, 2007. – 216 с.
9. Иващенко Н. С. Специальный и общий налоговый режим / Н. С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7.
10. Теремецький В. І. Поняття та види податково-правового режиму [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnuvs/2011_55/55/41.pdf.
11. Бляхман Б. Я. Правовой режим в системе регулирования социальных отношений. – Кемерово : Кузбассвуиздат, 1999. – С. 46–48.
12. Про створення вільної економічної зони “Крим” та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12.08.2014 р. № 1636-VII // Урядовий кур’єр. – 2014 р. – № 185.
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=35&nreg=2755-17>.
14. Варийчук Е. К. Место дозволеній в налогово-правовом регулюванні / Е. К. Варийчук // Российский юридический журнал. – 2009. – № 5. – С. 245.
15. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : учеб. пособ. [Электронный ресурс] / Н. П. Кучерявенко. – Киев : Алерта : КНТ, ЦУЛ, 2010. – 392 с. – Режим доступа: http://pidruchniki.com/1343111951819/finans/nalogovyy_protssess.
16. Андрієвський К. В. Спеціальний податково-правовий режим: поняття, ознаки / К. В. Андрієвський // Проблеми законності. – 2009. – Вип. 102. – С. 248–254.
17. Настюк В. Я. Адміністративно-правові режими в Україні : монографія / В. Я. Настюк, В. В. Белєвцева. – Харків : Право, 2009. – 128 с.
18. Сарана С. В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С. В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4 (18). – С. 15.
19. Кочемазова Н. В. Сущность и виды специальных налоговых режимов для малого и среднего бизнеса [Электронный ресурс] / Н. В. Кочемазова. – Режим доступа: <http://www.scienceforum.ru/2014/632/2405>.

Стаття надійшла до редакції 22.01.2015.

Марихин К. В. Классификация налоговых режимов

В статье рассмотрена классификация налоговых режимов по наиболее широкому кругу критериев. Особое внимание уделено разделению налогового режима на общий и специальный. Выделены признаки специального налогового режима. Проанализированы различия этих двух видов режимов и определено их соотношение.

Ключевые слова: критерии классификации, общий налоговый режим, специальный налоговый режим.

Marihin K. Classification Tax Regime

The article describes the classification of tax regimes on the widest range of criteria.

The article relevance is the fact that the classification can more deeply explore the legal phenomenon of tax regimes, clarify their meaning, and determine their place and importance in the system of other legal regimes.

It was found that most scientists classify tax regime on such criteria as the structure of tax law; method of legal regulation of tax regime; liberty scale of entities; functionality; regulatory focus of legal rules; criteria to regulate the calculation and payment of taxes and fees; form of expression; theoretical approaches to the formation of the tax regime.

After the study of existing legislation and theoretical literature, the author highlighted classification criteria have not previously applied to the tax regime. There was criteria such as spatial and temporal framework; object of taxation, the legal status of the subjects of taxation, an additional goal of a tax regime.

Author comes to conclusion that there is no single approach to the classification of tax regimes. In addition, classifying complicated by ambiguity determination of general tax regime and special tax regimes and lack of legislative regulation.

Particular attention is paid to the classification for general tax regime and special tax regime. Ukrainian legislation often uses the notion of general tax regime, but it is not fixed. Also, in legal science there is no single approach to determine general tax regime. This makes it difficult to determine the special tax regime. According to the author, these concepts should be considered in combination, as they are interdependent, and the special part can be determined only in comparison with the general part and vice versa.

Author singles out the characteristics of a special tax regime, examines the differences between the two kinds of regimes and determines their interdependence.

Taking into account the opinion of most authors can conclude that the special tax regimes can only exist if there is a general tax regime. Special tax regime is not self-sufficient and is part of the general tax regime. The thorough classification, which was carried out will contribute to further systematic study of the processes of formation and development of tax law institutions and to detailed familiarization to the evolution of the legal industry.

Key words: *classification criteria, general tax regime, special tax regime.*