

Розглядаючи податкове правопорушення як підставу застосування фінансових санкцій, слід визначити, що існує податкове правопорушення в широкому розумінні, тобто порушення вимог податкового законодавства, за які застосовуються різні види юридичної відповідальності, та податкове порушення у вузькому розумінні, – це порушення вимог податкових норм, наслідком якого є застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу і пені в адміністративному порядку.

Висновки. Таким чином, фінансові санкції є явищем, що тісно пов'язані з юридичною відповідальністю, і ці важливі правові категорії мають розглядатись у взаємодії. Необхідним є ґрунтовне вивчення та дослідження фінансових санкцій, їх особливостей, мети застосування, загальних і спеціальних характеристик, за якими вони вирізняються серед широкого кола державно-примусових заходів. Застосування фінансових санкцій має на меті превенцію правопорушень, тобто стимулювання суб'єктів правовідносин до правомірних дій загалом.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України. – К.: Алерта, 2011. – 472 с.
2. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П. Т. Гега. – К.: Юрінком, 1997. – 144 с.
3. Замасло О. Т., Приймак І. І., Грін О. В. Податкова система / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін. – Львів: ЛНУ, 2011. – 378 с.
4. Запольский С. В. Ежегодник МАФП / С. В. Запольский. – М., 2006. – 320 с.
5. Дмитренко Є. С. Коментар до законодавства про фінансово-правові санкції / Є. С. Дмитренко. – К.: Юрінком Інтер. – 2007. – 416 с.
6. Емельянов А. С., Черногор Н. Н. Финансово-правовая ответственность / А. С. Емельянов, Н. Н. Черногор. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 208 с.
7. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легос, 2001. – 584 с.
8. Усенко Р. А. Фінансові санкції за законодавством України / Р. А. Усенко. – К.: Дакор, КНТ. – 2007. – 168 с.
9. Химичева Н. И. Финансовое право / Н. И. Химичева. – М., 1995. – 340 с.
10. Юридическая ответственность: проблемы теории и практики. – М. – 2011. – 163 с.

ДАНІСЛЯН С. А.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 336.22

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ В УКРАЇНІ

Звертається увага на зміну набору спеціальних податкових режимів, аргументуються позитивні та негативні риси таких перемін, наголошується на можливості у майбутньому появи нових спеціальних податкових режимів. Досліджуються сучасні тенденції розвитку податкового законодавства, пропонується власне бачення стану правового регулювання окремих елементів єдиного податку та висновки щодо доцільності внесення змін з удосконалення податкового законодавства.

Ключові слова: оподаткування, режим, правовий режим, податковий режим, спеціальний податковий режим, єдиний податок, фіксований податок, правовий механізм податку, податковий обов'язок, податкове законодавство.

Обращается внимание на смену набора специальных налоговых режимов, аргументируются положительные и негативные черты таких перемен, акцентируется внимание на возможности в будущем появления новых специальных налоговых режимов. Исследуются современные тенденции развития налогового законодательства, предлагается собственное видение состояния правового регулирования отдельных элементов единого налога и выводы о целесообразности внесения изменений по усовершенствованию налогового законодательства.

Ключевые слова: налогообложение, режим, правовой режим, налоговый режим, специальный налоговый режим, единый налог, фиксированный налог, правовой механизм налога, налоговая обязанность, налоговое законодательство.

Draws attention to the change of a set of special tax regimes, argued for the positive and negative aspects of these changes, focuses on future opportunities for the emergence of new special tax regimes. Explores current trends of tax legislation, proposed its own vision of the state of legal



regulation of certain elements of the single tax and conclusions should be modified to improve tax legislation.

Key words: *taxation regime, the legal regime, the tax regime, a special tax regime, a flat tax, flat tax, tax legal framework, tax liability, tax laws.*

Вступ. Дослідження відносин оподаткування передбачає врахування цілої низки факторів. Це специфіка суб'єктного складу цих правовідносин, мінливість податкового законодавства, застосування різних форм контрольної діяльності тощо. При цьому варто наголосити, що правове регулювання відносин оподаткування характеризується надзвичайною динамічністю. Внесення змін до чинного законодавства пов'язується не лише з вдосконаленням правових механізмів існуючих податків і зборів, а й зі спрощенням окремих податкових інструментів, запровадженням нових податків або зборів тощо. Тут не виключається можливість поновлення податкових механізмів, що певний проміжок часу не діяли. До того ж, цей напрямок ще не отримав належного висвітлення в працях сучасних науковців.

Постановка завдання. Звідси метою статті, як вбачається, є дослідження спеціального режиму фіксованого оподаткування фізичних осіб, що тривалий час існував в Україні.

Результати дослідження. Категорія «спеціальний податковий режим» тривалий час не застосовувалась в податковому законодавстві, і лише з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України вона отримала своє закріплення в його 11 статті. Зараз основним спеціальним податковим режимом є єдиний податок, але стимулювання підприємницької діяльності в Україні здійснювалось також шляхом створення сприятливих умов оподаткування в формі фіксованих режимів. Одним із варіантів спеціального режиму оподаткування доходів фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності – до прийняття Податкового кодексу України була сплата прибуткового податку в фіксованому режимі, чітко встановленому розмірі з придбанням патенту. Фіксований податок є найбільш близьким до єдиного за його змістом (сплата одного податку замість інших). Його розмір не залежав від величини одержаних платником доходів – з кожної грошової одиниці справляється однаковий фіксований розмір платежу.

Аналізуючи правове регулювання платежів, що мають фіксований характер, потрібно звернути увагу на точку зору К.В. Андрієвського стосовно призначення, функціонального навантаження при застосуванні фіксованих режимів оподаткування. Він наголошує, що фіксований режим при оподаткуванні фізичних осіб спрямований на реалізацію декількох завдань: а) спрощення податкового контролю; б) зменшення проблем при адмініструванні податків; в) встановлення більш зручного режиму для виконання податкового обов'язку у зобов'язаних осіб; г) збільшення надходжень доходів до бюджетів та позабюджетних фондів; д) зниження податкового навантаження і рівномірне його розподілення серед платників податків; є) спрощення порядку обчислення та сплати податків шляхом заміни ряду податків і зборів [1, с. 126].

На наш погляд, шляхом реалізації конструкції фіксованого оподаткування досягається раціональне поєднання інтересів держави та платників податків. Інтереси платника враховуються при його вільному обранні цієї системи, якщо вона у відповідних умовах для нього більш вигідна. З позиції держави, справляння такого податку в фіксованому режимі виключає недоїмку, тому, що сума податку встановлюється із базової доходності та не підлягає корегуванню.

Деяко іншої думки дотримується М.М. Весельський. Розглядаючи природу фіксованих платежів він зауважує, що це них нові різновиди справляння вже існуючих платежів. На його думку, фіксований податок – це скоріше новий спосіб сплати податку, який узагальнює відразу декілька інших податків, встановлених чинним законодавством [2, с. 16]. Ми не можемо погодитись з такою позицією. На наш погляд, в цьому випадку змішані такі поняття, як сам податок, його цілісна конструкція, що утворюється шляхом поєднання елементів правового механізму та спосіб сплати, визначення суми податку.

Зараз законодавець встановив, що спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно Податковим кодексом України (ст. 11 [3]). При цьому спеціальним податковим режимам присвячено окремий розділ, що включає чотири платежі:

- 1) спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, фактично представлену єдиним податком;
- 2) фіксований сільськогосподарський податок;
- 3) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 4) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (розділ XIV [3]).

Як бачимо, про фіксований прибутковий податок в даному випадку не йдеться. Чинне податкове законодавство під спеціальним податковим режимом розуміє систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Такий спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів, що чітко спостерігається у випадку єдиного податку. Водночас не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими Податковим кодексом, тобто зараз фіксоване прибуткове оподаткування скасовано. Проте, зважаючи на відносно відпрацьований механізм даного платежу, а також закладену в По-



датковий кодекс можливість розширення кола спеціальних податкових режимів, не виключено запровадження фіксованого прибуткового оподаткування знову, може й в дещо іншій формі, ніж він існував до прийняття Податкового кодексу України.

Враховуючи умови сьогодення, потрібно наголосити на винятковій важливості єдиного податку, завдяки якому забезпечується перерозподіл податкового тягаря, створюються стимули для підприємницької діяльності, спрощується податкове адміністрування. Проте досліджувати окремі елементи цього платежу доцільно через призму конструкція податкового обов'язку. У широкому значенні податковий обов'язок включає: 1) обов'язок по веденню податкового обліку; 2) обов'язок по сплаті податків і зборів; 3) обов'язок по складанню та поданню податкової звітності. У ст. 296 Податкового кодексу України визначається процедура ведення обліку і складання звітності платником єдиного податку. Виникає питання, чому законодавець закріпив в одній статті дві різні за своєю природою складові податкового обов'язку. На нашу думку, більш логічним було б виділення в окремому положенні ведення обліку платниками єдиного податку і в окремому положенні – складання звітності платниками єдиного податку.

Відповідно до п. 296.1.1 платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої та п'ятої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. У главі 11 Податкового кодексу України встановлена відповідальність лише за несплату фізичною особою – платником єдиного податку відповідної суми. Тобто, виходячи з зазначених положень, можна зробити висновок, що правдивість записів, які вносяться до книги обліку доходів, ніким не контролюються, і відповідальність за порушення правил ведення книги обліку доходів не встановлена, а це, у свою чергу, означає, що у осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність, є можливість ухилення від сплати частини податку. Слід відмітити, що наказом Міністерства фінансів України затверджено Порядок ведення книги обліку доходів платників єдиного податку першої і другої груп та платників єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість, в положеннях якого встановлюється форма книги обліку доходів та порядок її ведення [4]. Виходячи з норм зазначеного положення та п. 296.1.1 Податкового кодексу України, можна стверджувати, що облік доходів платниками єдиного податку першої та другої груп, а також платниками єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведеться у письмовій формі, хоча більш логічним та зручним було б встановлення електронної форми ведення обліку доходів зазначених платників.

Платники єдиного податку третьої та п'ятої груп, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів і витрат. Це передбачено у п. 296.1.2 та п. 296.1.3 Податкового кодексу України, але зараз відсутній підзаконний акт, який регулював би порядок ведення обліку доходів і витрат вищезазначеними платниками. Що стосується платників єдиного податку четвертої та шостої груп, то вони для обліку доходів і витрат використовують дані бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 296.2 Платники єдиного податку першої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду. Тобто платники першої групи подають податкові декларації за базовий звітний період, що дорівнює календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного у п. 291.2 ст. 291 Податкового кодексу України, та/або самостійно не перейшов на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи. Виходячи з вищеведеного положення, виникає питання, чому законодавець не виділяє перехід платників єдиного податку першої групи на сплату єдиного податку за ставкою встановленою для платників п'ятої групи. Отже, виникає колізія із абз. 1 п. 293.8 Податкового кодексу України, в якому вказано, що платники єдиного податку першої групи, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу, визначений для таких платників у пункті 291.4 ст. 291 цього кодексу, з наступного календарного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку другої або третьої або п'ятої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Що стосується платників єдиного податку другої – шостої груп, то вони згідно з п. 296.3 подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду. Тобто вищезазначені платники повинні подати декларацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Виходячи з п. 296.2 та п. 296.3 Податкового кодексу України, незрозуміло, за якими ознаками законодавець виділяє окремо платників єдиного податку першої групи та платників єдиного податку другої – шостої груп.

Згідно з п. 296.4 Податкового кодексу України податкова декларація подається до органу державної податкової служби за місцем податкової адреси. Згідно з п. 45.2 ст. 45 Податкового кодексу України податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Отже, податкова декларація подається платниками єдиного податку до податкового органу за місцезнаходженням юридичної особи та фізичної особи – підприємця, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб – підприємців.



Відповідно до п. 296.5 Податкового кодексу України отримані протягом податкового (звітного) періоду доходи, що перевищують обсяги доходів, встановлених пунктом 291.4, відображаються у декларації з урахуванням відповідних особливостей. Тобто, якщо перша група перевищила дохід у 150000 гривень, друга група – 1000000 гривень, третя група – 3000000 гривень, четверта група – 5000000 гривень, п'ята і шоста групи – 20000000 гривень, то вони вказують відповідні суми, які були перевищені, у декларації з урахуванням певних особливостей.

Виходячи з п. 296.5.1 Податкового кодексу України, слід зазначити, що законодавець логічно вказує на відсутність потреби подання податкових декларацій платниками єдиного податку першої групи у строки, встановлені для річного податкового періоду, адже вони у разі перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного у п. 291.4, подають декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду і фактично прирівнюються до платників єдиного податку вищих груп.

На виконання п. 296.5.1, п. 296.5.2, 296.5.3, п. 296.5.4, п. 296.5.5 та п. 296.6 Податкового кодексу України наказом Міністерства фінансів України затверджено форми податкових декларацій платника єдиного податку. В цьому наказі окремо виділяється декларація платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця та декларація платника єдиного податку – юридичної особи. Так, у податковій декларації платника єдиного податку – фізичної особи- підприємця зазначаються: загальні відомості (податковий період, за який подається декларація; прізвище, ім'я, по батькові платника податку; реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи- підприємця; податкова адреса платника податку; найменування органу державної податкової служби, до якого подається податкова декларація; види підприємницької діяльності, які здійснювалися у звітному періоді; фактична чисельність працівників у звітному періоді), показники господарської діяльності (окрема форма встановлена для платників єдиного податку першої, другої, третьої та п'ятої груп), визначення податкових зобов'язань по єдиному податку та визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виправлених помилок. Платники єдиного податку – юридичні особи у декларації вказують: загальні відомості, розрахунок податкового зобов'язання для платників єдиного податку (окрема форма для платників єдиного податку четвертої та шостої груп), зведена інформація щодо розрахунку податкового зобов'язання у разі переходу протягом календарного року на іншу групу платника єдиного податку.

У п. 296.7 Податкового кодексу України зазначено право подання уточнюючої декларації платником єдиного податку. Уточнююча декларація подається з метою виправлення помилок, виявлених у раніше поданій декларації. В п. 50.1 Податкового кодексу України вказано, що у разі, якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Згідно з п. 296.8 Податкового кодексу України платники єдиного податку мають право отримати довідку про доходи. Для цього їм необхідно подати до податкових органів декларацію за відповідний проміжок часу. Подання такої декларації не звільняє платників від обов'язку подання декларації у строк встановлений для квартального (річного) податкового (звітного) періоду. Також така декларація, яка подається для отримання довідки про доходи, не тягне за собою обов'язку зі сплати податку.

В п. 296.10 Податкового кодексу України зазначається відсутність обов'язку платників єдиного податку першої – третьої груп застосовувати реєстратори розрахункових операцій. З одного боку, таке положення полегшує життя платникам податку, а з іншого боку, воно ускладнює життя державі, адже відсутність у підприємця реєстратора розрахункових операцій дає йому змогу ухилятися від сплати частини податку, а це, у свою чергу, зумовлює ненадходження значної кількості коштів до бюджету.

Висновки. Отже, виходячи з вище наведеного, можна зробити висновок, що правове регулювання окремих елементів єдиного податку як різновиду спеціального податкового режиму потребує суттєвого доопрацювання. Особливо це стосується такої складової, як податковий облік, який здебільшого врегульовано статтею 296 Податкового кодексу України. Деякі її положення потребують доопрацювань, зокрема це стосується ряду технічних помилок законодавця, наприклад застосування терміну «податковий орган», коли в сучасній Україні відбулась трансформація податкових органів у Міністерство доходів і зборів. Але слід відмітити, що є і позитивні положення, які є логічними та обгрунтованими, зокрема це стосується податкової звітності.

Список використаних джерел:

1. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Андрієвський Костянтин Володимирович. – Х., 2009. – 207 с.
2. Весельський М.М. Правові основи справляння податків в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.М. Весельський. – К., 2001. – 20 с.
3. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
4. Порядок ведення книги обліку доходів платників єдиного податку першої і другої груп та платників єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість : Наказ Міністерства фінансів України: від 15.12.2011 р., № 1637 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – Ст. 3692.

