

4. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки: Закон України від 14.10.2014 № 1699-VII (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1699-18>.

5. Про внесення змін до Закону України «Про запобігання корупції» щодо викривачів корупції: Закон України від 17.10.2019 № 198-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/198-20#Text>.

6. Прийнято Закон «Про внесення змін до Закону України «Про запобігання корупції» щодо відновлення інституційного механізму запобігання корупції». URL: <https://portal.rada.gov.ua/news/Novyny/200866.html>.

7. Рішення Конституційного Суду України від 27.10.2020 № 13-р/2020 у справі за конституційним поданням 47 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Закону України «Про запобігання корупції», Кримінального кодексу України. URL: <http://www.ccu.gov.ua/dokument/13-r2020>.

8. Про очищення влади : Закон України від 16.09.2014 № 1682-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1682-18#Text>.

9. Про Національне антикорупційне бюро України: Закон України від 14.10.2014 № 1698-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18#Text>.

10. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів: Закон України від 10.11.2015 № 772-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19#Text>.

11. Про Вищий антикорупційний суд: Закон України від 07.06.2018 № 2447-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2447-19#Text>.

12. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо початку роботи Вищого антикорупційного суду : Закон України від 18.09.2019 № 100-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-20#Text>.

13. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66050](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66050).

14. Скулиш Є. Антикорупційна політика держави та її вплив на розвиток суспільства. *Вісник Національної академії прокуратури України*. № 2(22). 2011. С. 22-27.

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.3-2.22>

КУЗНЕЦОВА О.В.

## ПРАВОВА ПРИРОДА СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

### LEGAL NATURE OF THE SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION, ACCOUNTING AND REPORTING

Актуальність статті полягає в тому, що запровадження в податковій системі України спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності завжди породжувало палкі спори, одним з аспектів якого було визначення її правової природи. Метою статті є визначення правової природи спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з урахуванням сутності альтернативних податкових систем і спеціальних податкових режимів як категорій податкового права. Наголошено, що альтернативна система оподаткування повинна являти собою систему суспільних відносин, які укладаються з приводу встановлення та справляння податків та зборів, елементи якої були б іншими у порівнянні з загальною системою оподаткування іншими принципами, іншими податками та іншим адмініструванням. Проте

© КУЗНЕЦОВА О.В. – здобувач (Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України)

застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності передбачає альтернативу лише в окремих її елементах запровадження інших, у порівнянні з загальною системою оподаткування податків (єдиного податку) та іншого механізму адміністрування цього податку. Так, за умови обрання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, механізм адміністрування єдиного податку виключає можливість справляти з платника інші податки, проте принципи оподаткування та адміністратори податків не змінюються. Альтернатива, що є у платника при виборі, які податки сплачувати, є не можливістю обрати іншу, альтернативну систему оподаткування, а стосується лише окремого її елемента заміни сплати ряду податків на один (єдиний) податок і веденні податкового обліку та звітності за іншою (спрощеною) системою. Отже, використання поняття «альтернативні податкові системи» стосовно ССООЗ є невірним і обумовлено хибним підходом до категорії «альтернативні система оподаткування» взагалі, її не розробленістю в теорії податкового права та відсутністю єдиного визначення загального поняття «система оподаткування». Визначено, що податковий режим можна визначити як порядок правового регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення фінансової функції оподаткування, що передбачають встановлення, обчислення і сплати податків з метою створення певних умов (сприятливих або обмежувальних) для реалізації прав і обов'язків суб'єктів податково-правових відносин.

**Ключові слова:** *порядок адміністрування, адміністратори податків, механізм, адміністрування податків.*

The article examines the peculiarities of its functioning of a criminal organization, the structure of the distribution of roles and functions, planning and stages of its criminal activity, a set of factors of its, so to speak, external and internal. It was found that the mechanism of criminal activity can be defined as a way of interaction of criminal organizations with the environment, the result of which is the criminal activity of criminal organizations, and includes features of its functioning, structure of roles and functions, planning and stages of its criminal activity its, so to speak, external and internal environment. Consider some elements of the mechanism of organized criminal organizations. Peculiarities of the functioning of an organized criminal group, in our opinion, should be considered through the prism of peculiar stages of the existence of an organized criminal group. Opinions expressed in the literature allow us to identify the following stages: 1) the emergence of a criminal group; 2) its development and transformation; 3) consolidation and establishment of a criminal group; 4) expansion and monopolization of spheres of criminal activity; 5) structuring of a criminal group; 6) its disintegration or subsequent transformation. It is emphasized that the basis of the organization of the group is criminal activity, which ensures the realization of the common intentions of its members. It is the activity, its orientation, nature, scale, scope of implementation determines the type of criminal group, the number of its members, the hierarchy of relations in it, its organizational structure. It is determined that each group has the ability to reproduce acts of criminal activity. This feature is an important indicator of sustainable trends and such a level of development of the group, which creates a real threat not of the usual commission of a single crime, but the implementation of long-term criminal activity. This is their ability and creates a social danger of the very existence of a criminal organization. Criminal intent in itself is a very important factor in the development of an organized criminal group, a certain organizing principle, an incentive to start joint criminal activity; however, this factor is often not enough to create such a criminal group and establish the criminal orientation of its operation.

**Key words:** *organized crime, organized group, criminal organization.*

**Вступ.** Запровадження в податковій системі України спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (надалі ССООЗ) завжди породжувало палкі спори, одним з аспектів якого було визначення її правової природи. Дослідженню цього питання приділялася увага як економістами О. Браславцем, О. Варнавським, Ю. Дьяконом, О. Макаровою, В. Швадченком, О. Сичом, Н. Малисом, Р. Квасовським, І. Купченко, В. Ляшенко, О. Тимошенком, І. Журавською і т.ін., так

і юристами Ю. Аністратенко, С. Береславським, С. Сегедою, А. Соколовською, Ю. Кононенком, В. Сенчуковою, Ю. Івановим, М. Весельським, Н. Пришвою, М. Пожидаєвою, О. Свічніковою, Г. Бех, О. Дмитрик, Д. Кобильник, О. Костенко, С. Пархоменко-Цироцианц тощо.

**Стан дослідження.** Наукові думки щодо правової природи ССООЗ розділилися. Так, Ю. Аністратенко визначає ССООЗ як комплексний механізм оподаткування, що стимулює розвиток і підтримку малого і середнього бізнесу в Україні [1]. С. Юрій, О. Квасовський підходять до ССООЗ як до методів оподаткування [2]. А. Соколовська вважає ССООЗ тимчасовим заходом, що запроваджений з метою становлення малого підприємництва [3]. С. Береславський, С. Сегеда, О. Башняк до ССООЗ підходили як до сукупності податків, а саме єдиного, фіксованого сільсько-господарського, прибуткового фіксованого з придбанням патенту та спеціального торговельного податків, функціональним призначенням яких було запровадження простих і прозорих правил нарахування і сплати податків, істотне спрощення обліку та оформлення податкової звітності, звільнення від сплати відповідних обов'язкових платежів [4]. В. Ляшенко, В. Хахулін, С. Ляшенко визначали ССООЗ як адаптивну систему оподаткування [5]. Л. Мормуль, Н. Танклевська писали, що ССООЗ є «спрощеною схемою» або «спрощеним способом оподаткування» [6]. У переважній більшості зазначені позиції залишилися на рівні окремої наукової думки автора і не отримали значного розповсюдження.

Поширення отримали два основних визначення правової природи ССООЗ як альтернативної системи оподаткування (якої дотримуються М. Пожидаєва, О. Квасниця, О. Костенко, В. Коротун, В. Панасюк, М. Слатвінська, С. Михайленко, Л. Дейніс та інші) та як спеціального податкового режиму (прихильниками якого є О. Грін, М. Кучерявенко та інші).

Отже, **метою нашого дослідження** є визначення правової природи ССООЗ з урахуванням сутності альтернативних податкових систем і спеціальних податкових режимів як категорій податкового права.

**Виклад основного матеріалу.** В першу чергу зосередимо свою увагу на дослідженні поняття «альтернативна система оподаткування».

Альтернатива (від латин. «alternare чергуватися») означає: 1) кожна із можливостей, що виключають одна одну; 2) необхідність вибору між взаємовиключними можливостями [7]. Виходячи з етимологічного значення слова «альтернатива», альтернативна означає виборна, те, що може бути обране замість іншого.

Поняття «система оподаткування» не сформовано, його визначення є одним з найдискусійніших питань в теорії податкового права, дослідженню якого приділяли увагу І. Кучеров, М. Кучерявенко, С.В. Онишко Л.М. Полякова, С.С. Попович, В.О. Прагіна, О.О. Тадеєв, В. Рядінська, Н.І. Хімічева, Т.Ф. Юткіна та інші. Незважаючи на певні розходження у формулюваннях, науковці в цілому дотримуються єдності стосовно того, що система оподаткування являє собою визначену певними принципами врегульовану нормами права систему суспільних відносин, що укладається з приводу встановлення та справляння податків та зборів [8]. Наріжним каменем у наукових спорах є визначення елементів цієї системи. Так, С.В. Онишко до елементів системи оподаткування відносить 1) сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів; 2) механізм їх нарахування й вилучення; 3) права та обов'язки податкових служб і платників податків [9]; Н.І. Хімічева, Т.Ф. Юткіна сукупність податків, зборів та митних платежів, що справляються на території держави відповідно до законодавства» [10]; М.П. Кучерявенко податкову систему, принципи, форми, методи встановлення податків, їх зміни та скасування, адміністрування та контролю за стягненням податків тощо [11]. Не заглиблюючись у детальне дослідження цього поняття, приєднаємося до позиції В. Рядінської, яка, спираючись на наукові роботи провідних науковців фінансового права, визначила систему оподаткування як визначену певними принципами врегульовану нормами права систему суспільних відносин, що укладається з приводу встановлення та справляння податків та зборів, яка охоплює взаємопов'язані та взаємозумовлені елементи щодо встановлення та справляння податків, а саме: принципи, сукупність загальнодержавних та місцевих податків, що справляються в установленому порядку та їх адміністрування, що включає адміністраторів податків та механізм адміністрування податків [12].

Визначившись з поняттям «система оподаткування» перейдемо до аналізу категорії «альтернативні системи оподаткування».

Дефініції «альтернативні системи оподаткування», незважаючи на досить часте її використання, в теоретичній площині майже не розроблено. Переважна більшість прихильників існування альтернативних систем оподаткування не вдавалися до аналізу цього поняття, а просто

перераховували те, що відносилось, на їх думку, до таких систем. Так, Ю. Іванов, С. Михайленко, Л. Дейніс під альтернативними системами оподаткування розуміють єдиний податок, фіксований податок, фіксований сільськогосподарський податок [13], М. Ігнатишин, М. Турянця лише ССООЗ [14] і т.ін.

Теоретичній розробці поняття «альтернативні системи оподаткування» присвячували свої праці О. Квасниця, О. Костенко, М. Слатвинська та інші. Так, О. Квасниця надавала визначення альтернативної системи оподаткування як сукупності альтернативних спрощених технологій, таких як єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, фіксований податок для ринкових торговців, спеціальний торговий патент для суб'єктів господарювання сфери роздрібно-торгівлі й побутових послуг окремих територій [15]. Не можна не відмітити слабкості запропонованого наукинею підходу, бо не може система оподаткування визначатися через поняття «технології». М. Слатвинська до альтернативної системи оподаткування підходить як до системи, що має свій порядок, методи, взаємозв'язки між податками та зборами, правила обчислення та сплати податкових платежів, які відрізняються від традиційної системи, яка вводить державою для прощення та податкового стимулювання (розвитку) суб'єктів малого підприємства, і аргументує його такими навіюваннями: 1) згідно з законодавством, суб'єкт малого підприємства не може застосовувати традиційну і альтернативну систему оподаткування одночасно, що відповідає визначенню альтернативи; 2) кожна з альтернативних систем є спрощеною в порівнянні з традиційною, за кількістю податків, часом, що витрачається на їх обчислення, сплату, подачу звітності тощо; 3) перехід з традиційної системи на одну з альтернатив, передбачає зміну методів податкового обліку та структури податкових платежів, за рахунок зміщення ними найбільш системоутворюючих податків [16]. Подібні аргументи можна зустріти і в інших наукових роботах. Так, М. Пожидаєва відстоювала думку, що ССООЗ є альтернативною системою оподаткування, оскільки вона представлена єдиним податком, який за своєю правовою природою є альтернативним податком, і в її обґрунтування висуває такі аргументи: сплата єдиного податку є альтернативою визначених сукупності існуючих обов'язкових платежів, від сплати яких платник єдиного податку звільняється, бо платник податків—фізична особа може обирати оподаткування для своїх доходів від підприємницької діяльності або сплачувати єдиний податок, або сплачувати податки на загальних підставах. Виходячи з цього, авторка виділяє декілька альтернативних податків (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок та прибутковий фіксований податок із придбанням патенту) і пише, що їх існування в податковій системі України обумовлює наявність альтернативної системи оподаткування [17]. Аналогічної позиції дотримується О. Костенко, яка зазначає, що сутність альтернативних систем оподаткування полягає в тому, що, по-перше, платнику надається право самостійно вибрати відповідний варіант системи оподаткування, і, по-друге, будь-який із альтернативних податків є єдиним податком, що сплачується замість деяких інших податків і зборів (обов'язкових платежів) для спрощення оподаткування доходів [18]. Виходячи з цього та ґрунтуючись на аналізі ряду податків (єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та прибуткового фіксованого податку із придбанням патенту), вона підтримує думку, що ССООЗ, яка полягає у сплаті єдиного податку, є альтернативною системою оподаткування [18]. Не можна однозначно погодитися з їх аргументами, оскільки суб'єктивний вибір суб'єкта малого підприємства не відноситься до елементів системи оподаткування, а кількість податків та порядок адміністрування в альтернативній системі оподаткування, що є відмінними від кількості податків та порядку адміністрування в загальній системі оподаткування, є лише одним з елементів системи оподаткування. Інші ж елементи категорії «система оподаткування» при застосуванні ССООЗ не змінюються.

Виходячи з визначення «система оподаткування», сформованого у теорії фінансового права, та етимологічного значення слова «альтернативна», можна зазначити, що альтернативна система оподаткування повинна являти собою систему суспільних відносин, які укладаються з приводу встановлення та справляння податків та зборів, елементи якої були б іншими у порівнянні з загальною системою оподаткування іншими принципами, іншими податками та іншим адмініструванням. Проте застосування ССООЗ передбачає альтернативу лише в окремих її елементах запровадження інших, у порівнянні з загальною системою оподаткування податків (єдиного податку) та іншого механізму адміністрування цього податку. Так, за умови обрання ССООЗ, механізм адміністрування єдиного податку виключає можливість справляти з платника інші податки, проте принципи оподаткування та адміністратори податків не змінюються. Альтернатива, що є у платника при виборі, які податки сплачувати, є неможливістю обрати іншу, альтернативну систе-

му оподаткування, а стосується лише окремого її елементу заміни сплати ряду податків на один (єдиний) податок і веденні податкового обліку та звітності за іншою (спрощеною) системою.

Отже, на наш погляд, використання поняття «альтернативні податкові системи» стосовно ССООЗ є невірним і обумовлено хибним підходом до категорії «альтернативні система оподаткування» взагалі, її не розробленістю в теорії податкового права та відсутністю єдиного визначення загального поняття «система оподаткування».

Переходячи до розгляду думки про ССООЗ як спеціального податкового режиму, зупинимося, в першу чергу, на сутності поняття «спеціальний податковий режим».

Взагалі тлумачення слова «режим» певним чином відрізняються. Наприклад, у словнику іншомовних слів режим (від французького «régime», латинського «regimen» «правління») визначається як система правил, заходів, які є необхідними для досягнення якоїсь мети, умови діяльності, функціонування чого-небудь [19].

Згідно з п. 11.2 ст. 11 ПК України, спеціальний податковий режим система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [20].

В науковій літературі визначенню поняття «спеціальний податковий режим» присвячували свої праці К. Андрієвський, В. Белевцева, Г. Жирова, І. Зінов'єв, Р. Костянян, В. Князькова, Д. Латипова, О. Музиченко, С. Овчинников, Є. Опря, Е. Сапожников, С. Сарана, В. Сідляр, Н. Сімонова, В. Теремецький та інші.

Аналізуючи різноманітні наукові підходи до сутності спеціальних правових режимів (надалі СПР), зазначимо, що немає серед них єдності у цьому питанні. СПР визначають з інституціональних позицій (як порядок правового регулювання), з системно-організаційних (як підсистему загального податкового режиму), з фінансово-економічних (як спеціальну систему оподаткування, підсистему загального податкового режиму або спеціальну податкову пільгу) тощо.

Так, К. Андрієвський підходить до СПР як до особливого, відмінного від загального, порядку правового регулювання податкових правовідносин, закріпленого правовими нормами і забезпеченого сукупністю юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів особливу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (не настання) 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, і наводить такі характерні ознаки спеціального податкового режиму: містить у собі сукупність юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ті чи інші потенційні правові наслідки, можливість яких передбачена правовими нормами, внаслідок чого він належить до видів правового режиму; мета встановлення цих наслідків – залучення членів суспільства до тягаря сплати податків і зборів; крім зазначеної основної мети спеціальним податковим режимом притаманна наявність і спеціальних додаткових цілей; він не самодостатній і тому може існувати лише як додатковий до загального [21]. Подібної позиції дотримується і В. Теремецький, на думку якого, СПР це 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 [22].

Як підсистему загального податкового режиму визначає СПР С. Сарана, який зазначає, що таким режимом є 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 [23]. Майже аналогічну позицію займає О. Музиченко, який вказує, що СПР є підсистемою в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду [24]. До них приєднується С. Овчинников, який під СПР розуміє підсистему в межах податкової системи, особливий порядок правового регулювання справляння окремих податків і зборів, сукупність юридичних засобів, за допомогою яких запроваджується особливий порядок встановлення елементів оподаткування, а також зміна сукупності податків одним податком або збором [25]. Цю наукову позицію розділяє й В. Князькова, яка визначає СПР як підсистему загальної системи оподаткування, що визначає специфічний порядок орга-

нізації 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 [26].

Н. Сімонова пише, що СПР є особливим порядком обчислення і сплати податків, що стосується окремих категорій платників податків [27]. Схожий підхід спостерігається у роботах Є. Опрі, який пропонує визначати СПР як особливий порядок нарахування та сплати обов'язкових платежів відносно окремих категорій платників [28], К. Сапожнікової, яка підходить до СПР як до особливого порядку визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів [29].

В. Сідляр вважає СПР системою заходів і правил, що визначають 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 [30]. Його думку розділяє Ю. Смірнікова, яка зазначає, що СПР це специфічний комплекс правових засобів, які характеризують специфічне поєднання взаємодіючих дозволів, заборону позитивних обов'язків, утворюючих особливу спрямованість податкового регулювання [31].

Особливої уваги привертає думка про СПР як про вид податкових пільг, якої дотримуються Р. Костянян, Д. Латипова та інші. Так, Р. Костянян зазначає, що СПР є комплексна податкова пільга, право на застосування якої виникає та втрачається одночасно з переходом на спеціальний податковий режим та виходом з такого режиму [33], а Д. Латипова вважає, що СПР це комплексна податкова пільга, що встановлюється для окремих груп платників податків [34].

Зустрічаються й інші наукові підходи до визначення СПР. Так, Г. Жирова визначає СПР як специфічно побудовану систему 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 фіскального й регулюючого ефекту [35]. І. Зінов'єв вважає, що СПР являють собою інструмент податкової політики, за допомогою якого реалізуються стимулюючі завдання, забезпечуючи стабільність та визначеність податкової системи в рамках Податкового кодексу України, що орієнтований на вирішення певного блоку соціально-економічних завдань [36]. О. Костенко зазначає, що спеціальні податкові режими виникають у межах правового механізму конкретного податку і, як правило, закріплюють певні особливості відповідного його елемента (тобто будь-якої ставки, податкова база чи облік) або їх сукупності, які, у свою чергу, є відмінними від загальноприйнятих [18]. Визначення СПР, запропоновані визначеннями науковцями, не отримали у подальшому підтримки і розповсюдження.

Нам імпонує позиція визначення СПР як підсистеми загального податкового режиму, бо не можна не відмітити її раціональності. Дійсно, якщо є СПР, то є й загальний податковий режим, а отже можна говорити про різні види податкових режимів, тому зосередимо увагу на понятті «податковий режим».

В нормативних актах такого поняття не міститься.

В наукових роботах зустрічається різноманітні його визначення. А. Шахмамєтьєв пише, що податковим режимом є сукупність податкових правил країни або їхня частина, що стосується окремої сфери державного регулювання [37]. Н. Іващенко податковий режим визначає як порядок правового регулювання податкових відносин, що сприяє задоволенню суспільних інтересів щодо акумуляції податкових надходжень до бюджету та інтересів платників податків щодо оптимальності податкового навантаження та має певні ознаки: нормативно-правове забезпечення, регламентацію податкових відносин як різновиду суспільних відносин, створення сприятливих умов для задоволення інтересів суб'єктів податкових відносин [38]. В. Теремецький зазначає, що податковим режимом є закріплений у податковому законодавстві порядок правового регулювання податкових відносин, обумовлений предметом і методом податкового права, що виражається у певному поєднанні правових засобів, спрямованих 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, спрямований на досягнення збалансованості приватного і публічних

інтересів під час встановлення, обчислення і сплати податків [22]. Найбільш ґрунтовне дослідження категорії «податкові режими» міститься в роботі К. Андрієвського, який визначає його як специфічний режим регулювання, спрямований 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 СПР на: загальні і спеціальні, первинні і вторинні, пільгові та обмежувальні, матеріальні і процесуальні тощо [21].

Виходячи з цього, податковий режим можна визначити як порядок правового регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення фіскальної функції оподаткування, що передбачають встановлення, обчислення і сплати податків з метою створення певних умов (сприятливих або обмежувальних) для реалізації прав і обов'язків суб'єктів податково-правових відносин.

К. Андрієвський наводить такі характерні ознаки спеціального податкового режиму: 1) містить у собі сукупність юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ті чи інші потенційні правові наслідки, можливість яких передбачена правовими нормами; 2) мета встановлення цих наслідків залучення членів суспільства до тягаря сплати податків і зборів; 3) крім зазначеної основної мети спеціальним податковим режимам притаманна наявність і спеціальних додаткових цілей; 4) він не самодостатній і тому може існувати лише як додатковий до загального [21].

Спираючись на виокремлені науковцями ознаки, проаналізуємо ССООЗ.

Відповідно до п. 291.2 ст. 291 ПК України, ССООЗ особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [20]. Отже, ССООЗ передбачає застосування до окремих суб'єктів господарювання (суб'єктів малого підприємництва) певних юридичних засобів заміну сплати ряду податків та зборів на сплату єдиного податку (зменшення податкового навантаження), і спрощення обліку та звітності, що створюють для цих суб'єктів певні правові наслідки, а саме більш сприятливі умови для ведення господарської діяльності. Метою встановлення ССООЗ була необхідність повернення більшої кількості малих підприємств з «тіні», куди їх загнала невважена податкова політика та надлишковий податковий тягар, сформований податковою системою країни кінця 90-х, в легальну сферу, щоб забезпечити сплату ними податків та зборів. Додатковою метою, що ставилася при запровадженні ССООЗ, була підтримка та стимулювання державою методу фізичних осіб до самозайнятості та ініціативної діяльності, запобігання монополізації ринку великими підприємствами, необхідності реалізації стимулюючої функції податків, зменшення корупційних ризиків (оскільки зменшується час на «спілкування» з контролюючими органами) тощо. ССООЗ не є самодостатнім, вона існує як альтернатива загальному режиму оподаткування.

Підсумовуючи зазначене, констатуємо, що ССООЗ є спеціальним податковим режимом, а не альтернативною системою оподаткування. Вірність цього висновку переконує також те, що законодавець відніс правові норми, що регулюють ССООЗ, до розділу XIV «Спеціальні податкові режими» [20]. Водночас, незрозуміло, навіщо законодавець продовжує використовувати поняття «система оподаткування» при визначенні ССООЗ. На наш погляд, це обумовлене історичним атавізмом. Саме такий термін (система оподаткування) використовувався в Указі Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» № 727/98, прийнятим 03.07.1998, і продовжує застосовуватися і досі, порушуючи логіку юридичних конструкцій, прийняту в податковому праві. На наш погляд, у главі 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» необхідно слова «податкова система» замінити словами «податковий режим» у відповідних відмінках.

#### Список використаних джерел:

1. Аністратенко Ю.С. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні : дисер. докт-ра юр. наук. Київ. 2010. 234 с.
2. Юрій С. І. Квасовський О. Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємств. *Фінанси України*. 2002. № 8. С. 63–70.
3. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: НДФІ, 2001. 372 с.
4. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Башняк Оксана Сергіївна. Х., 2005. 190 с.
5. Ляшенко В.И. Поддержка субъектов малого предпринимательства в России, Украине и СНГ: учебное пособие для студентов высших учебных заведений / В.И. Ляшенко, В.В. Хахулин, С.В. Ляшенко. Луганск: Альмаматер, 2005. 490 с.

6. Мармуль Л.О., Танклевська Н.С. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва. *Вісник економічної науки*. 2004. № 2. С. 26–28
7. Словарь иностранных слов [под ред. И.В. Лехина]. 6-е изд., перераб. и доп. М.: «Советская Энциклопедия», 1964. 748 с.
8. Кучеров И.И. Налоговое право России : курс лекций / И.И. Кучеров. М. : ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
9. Онишко С.В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування. *Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці* : збірник наукових праць Інституту економіки НАН. К., 1996. С. 46–52.
10. Финансовое право : учебник / под ред. Н.И. Химичевой. М. : Искра, 1995. 376 с.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : Особенная часть : в 6 т. Х.: Право, 2002. Т. 3: Учение о налоге. 2005. 600 с.
12. Рядінська. Правове забезпечення оподаткування доходів фізичних осіб : дис. ... докт. юрид. наук.
13. Михайленко С., Дейніс Л. . Альтернативні системи оподаткування малого підприємництва. *Економіст*. 2008. № 11. С. 47–49.
14. Ігнатишин М. Туряниця М. Вплив альтернативного оподаткування на формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. *Економіст*. 2004. № 12. С. 38–39.
15. Квасниця О.В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу. *Фінанси України*. 2003. № 2. С. 65–69.
16. Слатвінська М.О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. С. 264–271.
17. Пожидаєва М.А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07. К., 2005. 204 с.
18. Костенко О. О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування в Україні : дис. ... канд. наук : 12.00.07. 2008.
19. Словник іншомовних слів [за ред. проф. Л. Пустовіт]. К.: «Довіра» УНВЦ «Рідна мова», 2000. 1081 с.
20. Податковий кодекс України від 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112.
21. Андрієвський К. В. Спеціальний податково-правовий режим : поняття, ознаки. *Проблеми законності*. 2009. Вип. 102. С. 248–254.
22. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 295–304.
23. Сарана С.В. До питання поняття спеціальних податкових режимів. *Фінансове право*. 2011. № 4. С. 15–18.
24. Музиченко О.В. Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД. *Ефективна економіка*. 2010. № 6.
25. Овчинников с.С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов : автореф. канд. юрид. наук. М., 2005. 25 с.
26. Князькова В.Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 11. С. 44–48.
27. Симонова Н.Ю. Специальные режимы налогообложения малого бизнеса: на примере Омской области. М., 2005.
28. Опря Є.А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві : автореф. канд. юрид. наук. К. 2008. 23 с.
29. Сапожникова Е.Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства (на примере Ростовской области) : дис. канд. юрид. наук. Ростов-на Дону, 2008. 33 с.
30. Сідляр В.В. Теретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 12. С. 161–167.
32. Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений. *Налоговое право России*. М., 2003. С. 164–165.
33. Костанян Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в РФ: автореф. канд. юрид. наук. М., 2008. 22 с.
34. Латьшова Д.В. Сущность и классификация налоговых льгот. *Дайджест-финансы*. 2004. № 10. С. 16–24.



35. Жирова Г.В. Формирование специальных налоговых режимов в республике Казахстан : автореф. дис. канд. эконом. наук. Саратов, 2002. 22 с.
36. Зиновьев И.В. Специальные налоговые режимы: сущность и перспективы совершенствования: дис. канд. эконом. наук. М., 2004. 180 с.
37. Шахматев А.А. Категория «режим в правовом механизме налогообложения» Российское право: состояние, перспективы, комментарии. 2009. № 1. С. 63–78.
38. Иващенко Н.С. Понятие и виды налогового режима : автореф. канд. юрид. наук. М., 2007. 22 с.

УДК 342.124(477)

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.3-2.23>

ЛУНІН Д.С.

### АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ПОЛОЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО УРЯДУВАННЯ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ Е-СЕРВІСІВ

#### PECULIARITIES OF DEVELOPMENT OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL PROVISIONS OF ELECTRONIC GOVERNANCE IN UKRAINE IN THE CONTEXT OF NATIONAL E-SERVICES OPERATIO

Актуальність статті полягає в тому, що запровадження в Україні електронного урядування регулюється комплексом адміністративно-правових положень – нормативно-правових і локально-правових актів у сфері розвитку інформаційного суспільства, електронного урядування та інформатизації. Адміністративне законодавство виступає зовнішньою формою вираження адміністративно-правового контролю та займає вагомe місце в системі нормативно-правового регулювання електронного урядування. При цьому керівну роль (організуючу, координуючу та контролюючу) у відносинах, що виникають у процесі впровадження електронного урядування між основними його суб'єктами покладено на державу. Саме держава за допомогою нормативно-правових актів та інформаційно-правових норм в адміністративному законодавстві здійснює керівництво впровадженням електронного урядування та відносинами між державою і бізнесом, міжнародними і громадськими організаціями, громадянами. Своєрідним показником успішності реалізації прийнятих норм слугує діяльність державних е-сервісів і рівень якості їхнього функціонування. Метою статті є дослідження особливостей розвитку адміністративно-правових положень електронного урядування в Україні в контексті функціонування загальнодержавних е-сервісів і можливості їх удосконалення. Досліджено особливості розвитку адміністративно-правових положень електронного урядування в Україні в контексті функціонування загальнодержавних е-сервісів і можливості їх удосконалення. Запропоновано систему кроків, що можуть покращити діяльність е-сервісів. Виокремлено відповідні напрями вдосконалення положень електронного урядування в Україні. Зроблено висновок, про можливість виокремити наступні напрями для вдосконалення адміністративно-правових положень електронного урядування в Україні: необхідність законодавчих рішень щодо вирішення проблеми недостатньої узгодженості та централізованості системи е-урядування на різних рівнях (шляхом вирішення даної ситуації може бути чіткіше розмежування сфер на рівнях держави, області, міста, територіальної громади); поглиблення міжінституційного та міжгалузевго симбіозу в е-сервісах та інтегративність послуг електронного урядування (комунікації, бізнес, інформація, освіта тощо), іні-

© ЛУНІН Д.С. – здобувач (Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна»)