

Сарана С. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,

докторант кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності

Національного університету державної податкової служби України

ЩОДО ПОНЯТТЯ Й ОЗНАК ЗАГАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

Анотація. У статті розглянуто норми податкового законодавства й наукові праці, присвячені сутності загального податкового режиму. Запропоновано авторське визначення поняття загального податкового режиму, сформоване на основі його основних ознак.

Ключові слова: податковий режим, загальний податковий режим, поняття загального податкового режиму, ознаки загального податкового режиму.

Постановка проблеми. Податкове право на сьогодні оперує такими поняттями, як «податковий режим», «загальний податковий режим», «спеціальний податковий режим» і похідними від них. Проте чіткого законодавчого визначення цих понять, окрім хіба що «спеціальний податковий режим», так і не було сформульовано, що особливо актуально для загального податкового режиму, який за своїх характером має охоплювати більшість податкових правовідносин і відрізняти від інших режимів, зокрема спеціального податкового режиму.

А це, окрім суто практичної проблеми відсутності законодавчих визначень, викликає й питання про сутність і суттєві ознаки загального податкового режиму, що мають бути покладені в основу структурування податкових режимів загалом, установити характерні відмінності між ним та іншими податковими режимами як з погляду теорії, так і на основі юридичної податкової практики.

Питання податкового режиму були предметом досліджень таких вітчизняних науковців, як К.В. Андрієвський, В.В. Белевцева, В.Ю. Жданова, Н.С. Іващенко, О.А. Іконнікова, І.Є. Криницький, П.В. Коломієць, М.П. Кучерявенко, А.С. Матинов, О.М. Мінаєва, Т.П. Мінка, В.І. Теремецький, А.А. Шахматєєв та інші. Водночас загального податкового режиму в аспекті його поняття й ознак у своїх працях торкалися К.В. Андрієвський, П.В. Коломієць, М.П. Кучерявенко, В.І. Теремецький тощо. При цьому комплексного наукового аналізу загального податкового режиму не проводилось, а він розглядався переважно в аспекті проведення інших досліджень.

Мега статті є з'ясування сутності загального податкового режиму та формулювання його поняття й ознак у сучасних податково-правових реаліях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна термінологія податкового права, незважаючи на проведену кодифікацію, є далекою до досконалості. Так, тривалий досвід застосування Податкового кодексу України (далі – ПК України), у юридичних нормах якого в загальному вигляді закріплено властивий податковому праву юридичний режим і юридичну специфіку податкового права як одного з елементів єдиної системи, що утворюють цілісну галузь фінансового права, підтверджує, що податкове право й досі має недоліки правового регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів, а проблема вдо-

сконалення податкового законодавства та раціонального використання термінології фінансового права в Україні продовжує бути актуальною [1, с. 264].

На питанні недосконалих податкових термінів у контексті термінології фінансового права загалом акцентує свою увагу й О.В. Шпильківська, зазначаючи, що сучасній системі фінансового права притаманні труднощі і проблеми, які виникають у практиці використання термінів фінансового права через відсутність чітких визначень правничих понять, законодавчих дефініцій, єдності в термінології [2, с. 22]. В.В. Коноваленко зазначає, що в ПК України багато понять і термінів використовуються в значеннях, відмінних від понять і термінів, викладених в інших нормативних актах. І це ускладнює прийняття правильного рішення з питань оподаткування [3, с. 36]. О.І. Байк указує, що до сьогодні мають місце правові колізії, які виникають у разі використання термінології податкового законодавства. Це негативно позначається на розвитку вітчизняного податкового права загалом і вимагає аналізу набутого досвіду [4, с. 9], із чим не можна не погодитись.

Так, загалом українська термінологія на позначення базових юридичних понять потребує подальшого уточнення задля її унормування та забезпечення відповідності між поняттями і їхніми вербалізованими термінологічними знаками [5, с. 170], що повною мірою стосується й податкового права. Адже основною ознакою термінології є її системність, яка ґрунтується на природі терміна як особливого мовного знака та класифікації термінів відповідно до їхньої семантики і структури. І з огляду на загальнонотеріоретичні засади сучасної української лінгвістики податкову термінологію можна визначити як сукупність спеціальних найменувань, що співвідносяться з об'єктами, суб'єктами та процесами оподаткування й утворюють окрему терміносистему [6, с. 170].

Для того щоб скласти цілісне поняття щодо об'єктивно існуючої системи, недостатньо тільки вичленити й перерахувати її окремі елементи, сторони. Важливо розкрити їхні внутрішні закономірності, зв'язок, взаємозв'язок, виявити взаємодію компонентів цілого та відшукати адекватне йому логічне відображення [7, с. 53], що й має лежати в основі аналізу сутності загального податкового режиму та визначення його ознак.

Насамперед правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, як елементи включає в себе різні податково-правові режими, які підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам [8, с. 302]. Серед таких режимів можна виділити загальний податковий режим, спеціальний податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим. Обґрунтування наявності, цільового призначення та складу двох останніх було проведено в попередніх дослідженнях [9; 10].

Застосування законодавцем поняття «спеціальний податковий режим» передбачає наявність якогось «загального режиму оподаткування». Однак загальна частина ПК України не

містить указівки на його наявність, тоді як поділ на загальну і спеціальну системи оподаткування або загальний і спеціальний податкові режими пов'язаний із необхідністю виділення з установаного для всіх категорій платників податків порядку виконання обов'язку зі сплати податків спеціального спрощеного порядку сплати податків для окремих категорій осіб [11, с. 100]. Із цього приводу Н.С. Іващенко вбачає доцільним розглядати зазначені режими не як окремо взяті категорії, а як ціле (загальний податковий режим) і частина цілого (спеціальний податковий режим) [12, с. 66], із чим загалом погодися навряд чи можна, але раціональне зерно базування спеціального податкового режиму на загальному режимі тут незаперечно наявне.

Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків і зборів зобов'язаних осіб, зумовленої необхідністю поповнення доходів бюджетів [13, с. 58]. Під ним потрібно розуміти сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на основі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях [11, с. 100].

Загальний податковий режим забезпечує правове регулювання оподаткування у формах, адекватних чи максимально наближених до родових приписів податково-правових норм, тоді як спеціальні податкові режими передбачають наявність умов, які суттєво, а іноді принципово змінюють справляння податків і зборів [14, с. 14]. Існування загального податкового правового режиму доповнюється функціонуванням кількох спеціальних податково-правових режимів, які можуть існувати лише за наявності загального податково-правового режиму [15, с. 152].

Загальний податково-правовий режим забезпечує правове регулювання оподаткування максимально наближено до вихідного припису податково-правової норми, його зміст виражається у двох складових конструкціях: а) перша складова потребує закріплення правового механізму податку й охоплює сукупність матеріально-правових податкових норм, наявність яких зумовлює існування відповідного податку чи збору; б) друга складова відображає динамічний аспект загального податкового режиму та виражається в реалізації стадій податкового обов'язку. Він, об'єднуючи матеріальні й процедурні приписи, охоплює сукупність елементів і відносин, на базі яких вони й формуються. Індивідуалізація цього режиму здійснюється поєднанням юридичних засобів, що створюють для суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків, і мети, заради якої встановлюється можливість їх настання [16, с. 69–81]. Існування загальних і спеціальних податкових режимів зумовлює й різні варіанти відносин між ними. У режимів, об'єднаних єдиною метою, можуть бути специфічні завдання, що уточнюють процедуру їх реалізації. Це характерно для режимів, які є загальними та спеціальними стосовно один одного [17, с. 146]. Досягнення мети одного або кількох режимів виражає й здійснення головної мети загального податкового режиму. Якщо загальний податковий режим спрямовано на забезпечення своєчасної та повної сплати податків і зборів, то спеціальні податкові режими, реалізуючи цю саму мету, уточнюють форму її здійснення (спрощене, фіксоване оподаткування тощо) [13, с. 59].

Відповідно, на основі вищезазначеного можна констатувати, що загальний податковий режим виступає в ролі базового для спеціального податкового режиму та розповсюджується на більшість податкових відносин, окрім тих, які підпадають

під податково-правове регулювання спеціального податкового режиму.

Стосовно ж процесуальної складової у вигляді процедурних приписів у складі загального податкового режиму, то з цього приводу можна вказати, що в межах процесуально-процедурного податкового режиму функціонує загальний процесуально-процедурний податковий режим, який становить такий податковий режим, який спрямований на встановлення режимних вимог через законодавче закріплення принципів, засобів, способів, гарантій для податково-процесуальних відносин, що є загальними для всіх податкових платежів і закладають основу для їх процесуально-процедурного регулювання. Разом із цим склад загального процесуально-процедурного податкового режиму, зважаючи на значну кількість податкових процедур, до яких застосовуються режимні вимоги, є неоднорідним із прив'язкою режимів до конкретних процедур. І в межах цього режиму існують загальні для всіх податкових процедури, режими яких є базою для інших режимів, визначаючи ключові режимні вимоги, без яких було б дуже складно або неможливо реалізувати інші процедури [18, с. 38]. Тобто, процесуальні аспекти загального податкового режиму виражено в загальному процесуально-процедурному режимі, залишивши йому лише правове регулювання за допомогою приписів податкових норм матеріального права.

Із законодавчого погляду дефініція «загальний податковий режим» не закріплена в нормах ПК України чи інших актах податкового законодавства. Водночас законодавець використовує цей термін у нормах ПК України, у тому числі як таке поняття, як «загальний режим оподаткування», зокрема в нормі п. 210.8 ст. 210 ПК України [19]. У результаті виникає потреба в з'ясуванні сутності цього поняття з метою його подальшого законодавчого закріплення, насамперед через визначення його ознак.

Для цього передусім звернімося вже до визначених, пов'язаних із ним, дефініцій податкового права. Так, як слушно зазначає П.В. Коломієць, досліджуючи спеціальний податковий режим, ознаки спеціального податкового режиму потрібно розмежовувати на ознаки, які є спільними як для спеціального податкового режиму, зокрема як податкового режиму, так і для загального податкового режиму саме як податкового режиму, та на істотні ознаки спеціального податкового режиму, які виділяють цей податковий режим і відрізняють його від загального податкового режиму [20, с. 232].

Діючи за цією логікою, варто виділити ознаки податкового режиму загалом, спеціального податкового режиму й на цій основі визначити вже ознаки загального податкового режиму.

На основі результатів попередніх наукових досліджень можна сформулювати такі ознаки податкового режиму: 1) є галузевим режимом галузі податкового права; 2) становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи; 3) є збірним (комплексним) поняттям, у якому поєднуються загальний і спеціальний податкові режими, а також процесуальний режим; 4) є єдиною системою для всіх податкових відносин, при цьому вміщуючи в себе окремі режими, які можуть бути підсистемами в його межах; 5) стосується всіх категорій платників податків з урахуванням їх поділу за режимами в його межах; 6) діє загалом на постійній основі, при цьому окремі режими в його межах можуть діяти протягом певних податкових періодів [21, с. 65]. І з урахуванням того, що податковий режим загалом є галузевим режимом податкового права,

усі його ознаки властиві кожному із режимів, що до нього входять, у тому числі й загальному податковому режимові.

У свою чергу, ознаками спеціального податкового режиму є такі: 1) окрема система заходів щодо оподаткування; 2) переважно є підсистемою в межах загального режиму оподаткування; 3) стосується окремих категорій суб'єктів господарювання, що відобразилося й у 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 або галузі економіки, що, зокрема, стосується фіксованого сільськогосподарського податку; 6) передбачає застосування альтернативних податків і 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 [22, с. 18].

На основі вказаного шляхом проведення порівняння та узагальнення ознак, наведених вище, визначимо ті, які притаманні загальному податковому режимові.

По-перше, загальний податковий режим є системою заходів щодо оподаткування, яка розповсюджується на більшість податкових відносин, окрім тих, що регулюються спеціальним податковим і процесуальним режимами, становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи.

По-друге, він є самостійним режимом у межах податкового режиму загалом, що регулює відносини з питань оподаткування, на основі матеріальних норм податкового права й не ґрунтується на базі інших режимів, а лише з ними тісно пов'язаний під час регулювання податкових відносин.

По-третє, стосується більшості суб'єктів і об'єктів оподаткування, за винятком тих, які входять до складу спеціального податкового режиму та стосуються процесуального (у вигляді адміністрування податків, зборів, платежів) [23, с. 58–59].

По-четверте, включає в себе більшість податкових платежів, які передбачені податковим законодавством, і врегульовує їхні елементи для належного виконання податкового обов'язку з боку платників та справляння податків контрольними органами.

По-п'яте, діє на постійній основі, за винятком складових у вигляді режимів окремих платежів, що можуть застосовуватися тимчасово.

По-шосте, передбачає єдиний порядок оподаткування, не вміщуючи альтернативних або додаткових режимів податків, що властиві спеціальному податковому режимові.

Висновки. Узагальнюючи все вищезазначене, можна констатувати, що ознаками загального податкового режиму є такі: 1) система заходів щодо оподаткування, що становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи; 2) самостійний режим у межах податкового режиму загалом; 3) стосується більшості об'єктів і суб'єктів оподаткування; 4) включає в себе більшість податкових платежів і врегульовує їхні елементи; 5) діє на постійній основі, за винятком режимів окремих платежів; 6) передбачає єдиний порядок оподаткування.

Отже, загальний податковий режим – це самостійний режим у межах податкового режиму у вигляді системи заходів щодо оподаткування, яка становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їхніх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи, що стосується більшості об'єктів і суб'єктів оподаткування, включає в себе більшість податкових платежів і врегульовує їхні елементи, діє на постійній основі, за винятком режимів окремих платежів, передбачає єдиний порядок оподаткування.

Напрямом подальших наукових пошуків видається з'ясування складу загального податкового режиму і його різновидів.

Література:

1. Коломієць П.В. Щодо раціонального використання термінології фінансового права / П.В. Коломієць / Право і суспільство. – 2014. – № 5.2. – С. 264–268.
2. Шпильківська О.В. Українська термінологія фінансового права : автореф. дис. ... канд. філол. наук : спец. 10.02.01 / О.В. Шпильківська ; Національний педагог. ун-т ім. М.П. Драгоманова. – К., 2010. – 22 с.
3. Коноваленко В.В. Роль в налоговом кодексе Украины: нет термина корарнее на свете / В.В. Коноваленко. – Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2011. – 104 с.
4. Байк О.І. Про формування наукової термінології податкового права України / О.І. Байк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Юридичні науки». – 2014. – № 807. – С. 9–15.
5. Белевцова С.О. Проблеми раціонального використання юридичних термінів / С.О. Белевцова // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету ім. Г.С. Сковороди. Серія «Право». – 2014. – Вип. 22. – С. 167–170.
6. Чорна О.В. Українська термінологія податкової сфери: структура, функціонування, формування : автореф. дис. ... канд. філол. наук : спец. 10.02.01 / О.В. Чорна ; НАН України ; Ін-т укр. мови. – К., 2009. – 18 с.
7. Афанасьев В.Г. Общество: системность, познание и управление / В.Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1981. – 432 с.
8. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму / В.І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4 (55). – С. 295–304.
9. Сарана С.В. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку : [монографія] / С.В. Сарана, Б.М. Семенко, Т.М. Семенко ; за ред. С.В. Сарани. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2012. – 170 с.
10. Сарана С.В. Процесуально-процедурні податкові режими : [монографія] / С.В. Сарана, В.В. Ліпський. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. – 155 с.
11. Теремецький В.І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В.І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 5. – С. 98–103.
12. Иващенко Н. С. Специальный и общий налоговый режим / Н. С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 65–69.
13. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / [В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.] ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 2011. – 704 с.
14. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К.В. Андрієвський. – Х. : Національна юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2009. – 29 с.
15. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
16. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К.В. Андрієвський. – Х. : Національна юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого, 2009. – 206 с.
17. Кучерявенко М.П. Податкове право : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
18. Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.

19. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
20. Коломієць П.В. Поняття та правові аспекти спеціального податкового режиму в Україні / П.В. Коломієць // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія «Юридична». – 2013. – Вип. 1. – С. 231–238.
21. Сарана С.В. Податковий режим у процесі формування інформаційного суспільства / С.В. Сарана // Інформація і право. – 2014. – № 2 (11). – С. 62–67.
22. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 15–18.
23. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А.О. Беспалова. – Одеса, 2015. – 233 с.

Сарана С. В. К вопросу понятия и признаков общего налогового режима

Аннотация. В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные сущно-

сти общего налогового режима. Предложено авторское определение понятия общего процессуального налогового режима, сформированное на основе его основных признаков.

Ключевые слова: налоговый режим, общий налоговый режим, понятие общего налогового режима, признаки общего налогового режима.

Sarana S. To the question of concept and signs of the general tax mode

Summary. The norms of tax legislation and scientific developments, devoted the questions of essence of the general tax mode are considered in the article. The author decision of concept is offered general judicially tax mode, formed on the basis of his basic signs.

Key words: tax mode, general tax mode, concept of the general tax mode, signs of the general tax mode.