

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

ПЕРСПЕКТИВНА СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ З ОГЛЯДУ НА ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ

Анотація. У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які присвячені питанню структури Податкового кодексу України в світлі податкових режимів. Запропоновано авторське бачення такої структури, сформоване на основі сутності податкових режимів.

Ключові слова: податковий режим, Податковий кодекс, структура Податкового кодексу України.

Постановка проблеми. Правове регулювання питань оподаткування у будь-якому сучасному суспільстві є одним із ключових, так як з одного боку податки забезпечують основну частку державних доходів і відповідно дають змогу фінансувати виконання державою її функцій, а з іншого – податки являють певним стимулом і одночасно стримуючим фактором для розвитку підприємництва і економіки в цілому.

Законодавчий підхід до справляння податків в Україні є доволі зваженим та спрямовується на врахування інтересів як підприємницького середовища, так і держави та суспільства в цілому. При цьому саме податкове законодавство та його підхід до правового регулювання оподаткування залишається складним для сприйняття як пересічними громадянами, так і фахівцями, а також створює значну кількість двозначностей розуміння, а інколи і колізій, що насамперед зумовлено відсутністю чіткої системи режимного підходу, що заснована на податкових правовідносинах.

Податкові правовідносини багато в чому проявляються через податкові режими, які закріплюють підходи та особливості правового регулювання стосовно тих чи інших платників та податкових платежів. Вони також визначають міру податкового тиску в межах застосування того чи іншого податкового режиму. На законодавчому рівні роль податкових режимів закріплена доволі слабо, окрім спеціального податкового режиму, зокрема загальний податковий режим не отримав належного законодавчого визначення та відповідного складу, це ж стосується і процесуального режиму, який взагалі законодавством не визначається. Відсутня і структурованість податкових відносин на основі податкових режимів, яка б дала змогу більш чітко їх унормувати та спростити сприйняття і застосування податково-правових норм.

Відповідно виникає потреба розглянути питання створення структури Податкового кодексу України на основі податкових режимів, що мають визначати його складові частини та забезпечувати відповідне регулювання податково-правових відносин.

Питанням податкового режиму були присвячені праці цілого ряду науковців, серед яких: К.В. Андрієвський, В.В. Белевцева, В.Ю. Жданова, Н.С. Іващенко, О.А. Іконнікова, М.В. Карасьова, Л.М. Касьяненко, П.В. Коломієць, Ю.О. Костенко, І.Є. Криницький, В.Є. Кузнеченкова, М.П. Кучерявенко, А.С. Матинов, О.М. Мінаєва, Т.П. Мін-

ка, О.А. Ногіна, О.Г. Пауль, В.І. Теремецький, А.А. Шахметєв та ін. Проте у жодній з них не розглядалась структура Податкового кодексу, в основі якої мають лежати податкові режими, а дані питання зачіпалися лише фрагментарно у прив'язці до дослідження того чи іншого режиму.

Мета статті – визначення структури Податкового кодексу України на основі податкових режимів з врахуванням сучасних податкових правовідносин та перспектив їх розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Чинний Податковий кодекс України оперує поняттям «податковий режим» при цьому не дає йому визначення, як і поняттям загальний податковий режим (режим оподаткування), процесуальний режим (режим адміністрування податків, зборів платежів). Проте зі змісту його норм можна встановити, що законодавець загалом розглядає існування загального та спеціального податкових режимів і практично ігнорує наявність процесуально-процедурного режиму, що визначає процедури порядку виконання податкового обов'язку загалом та по окремим податковим платежам.

Варто звернути увагу саме на термінологію, так як вона закладає основи функціонування податкового права. Термінологія будь-якої галузі є не довільною сукупністю окремих слів (словосполучень, кодових знаків), а окремою термінологічною системою. Тому терміни, які входять до складу термінологічної системи, повинні певною мірою відбивати ті об'єктивні зв'язки, які існують між відповідними поняттями, і в будь-якому випадку їх не спотворювати та їм не суперечити [1, с. 18]. Системними слід вважати терміни, які співвідносяться з науково обґрунтованими поняттями певної галузі знань, мають суттєві ознаки таких понять і разом становлять систему, тотожну системі пов'язаних між собою понять даної галузі [2, с. 2]. І вирішуючи практичні питання сучасного термінознавства, потрібно виходити з сучасного розуміння природи терміна, терміносистеми, відповідності термінологічних систем галузевим поняттям [3, с. 163].

Як цілком слушно відмічає П.В. Коломієць, одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, повинен бути принцип однозначності та відносної стійкості значення понять, відповідно до якого юридичні норми податкового законодавства мають бути сформульовані чітко і зрозуміло. А юридичні терміни мають вживатися в текстах податкових законодавчих актів логічно і послідовно. Формулювання податкових термінів їх закріплення в сучасному податковому законодавстві має відбуватися на власне податковій основі [4, с. 268].

Враховуючи вказане, в першу чергу слід почати з податкової термінології, яка має не лише закріпити поняття податкового режиму, а і відображувати поняття його різновидів (загального, спеціального, процесуально-процедурного режимів) та їх складових, що будуть розглянуті нижче.

Базовим для інших режимів виступає загальний податковий режим, як самостійний режим в межах податкового режиму, у вигляді системи заходів з оподаткування, що становить собою комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на податкові відносини та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування загальної податкової системи, що стосується переважної більшості об'єктів і суб'єктів оподаткування, включає в себе переважну більшість податкових платежів і врегульовує їх елементи, діє на постійній основі, за виключенням режимів окремих платежів та передбачає єдиний порядок оподаткування [5, с. 92]. До його складу входять дві підсистеми у вигляді загального та особливого режимів. Перша з них охоплює всі загальні засади оподаткування, а друга стосується конкретних податкових платежів.

Загальний режим передбачає видову класифікацію на режими пов'язаних та не пов'язаних суб'єктів оподаткування. А особливий режим за критерієм індивідуалізованості поділяється на спільний (загальний) та індивідуальний режими. При цьому до першого з яких входять режими окремих податкових платежів та об'єднаних податків (режими майнових податків і рентної плати). А другий класифікується за індивідуальними режимами окремих об'єктів оподаткування, видів діяльності, правового статусу суб'єктів, податкових пільг.

Таким чином, базовою основою структури Податкового кодексу має виступати загальний податковий режим до складу якого має включатися загальна і особлива частини, де перша буде поділятися на складові у вигляді пов'язаних та не пов'язаних суб'єктів оподаткування, а друга загальну і індивідуальну частини.

Спеціальний податковий режим – це 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 [6, с. 18]. До його складу на даний час відповідно Розділу XIV ПК України [7] входить спрощена система оподаткування обліку і звітності, яка включає в себе по суті єдиний податок та колишній фіксований сільськогосподарський податок, а також може бути в перспективі доповнена збором у вигляді цільової надбавки до діючої ціни на природний газ для споживачів усіх форм власності, що втратив чинність з 1 січня 2016 року. Як це розглядалось у попередніх дослідженнях, присвячених даному питанню [8]. Крім цього, важливо врахувати перспективні спеціальні податкові режими, можливість віднесення яких до спеціального податкового режиму було обґрунтовано у ряді попередніх праць [8; 9; 10; 11; 12], до яких належать: режими офшору, угод про розподіл продукції, режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства, а також режими технологічних та наукових парків.

Позиціонування спеціального податкового режиму у чинній редакції Податкового кодексу цілком відповідає його сутності та закріплює відповідне поняття і фактичний склад у окремій главі цього кодифікованого акту. При цьому прослідковується базування даного режиму на нормах загального податкового режиму, який їх широко використовує та визначає

особливості їх застосування для платників в ході використання спеціального податкового режиму.

Відповідно спеціальний податковий режим має посісти аналогічне теперішньому місце у структурі Податкового кодексу з відповідними уточненнями щодо поняття та складу.

З приводу процесуально-процедурного податкового режиму, то його законодавче закріплення на даний час взагалі відсутнє, що зумовлює потребу у введенні відповідного інституту до податкового законодавства.

Так, процесуально-процедурний податковий режим – це структурна складова податкового процесу, що становить комплекс юридичних інструментів спрямованих на створення необхідного впливу на процесуальні податкові відносини загалом і окремі податкові процедури та їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи, в її процесуальному аспекті, який діє у вигляді єдиної системи стосовно всіх процесуальних податкових відносин, на постійній основі, при цьому вміщуючи в себе окремі режими, які можуть виступати підсистемами у межах нього і стосуються окремих податкових процедур, що можуть носити і тимчасовий характер [13, с. 30]. Дане визначення прямо вказує на наявність у податковому праві процесуальної складової, яка збігається з Розділом II Податкового кодексу («Адміністрування податків, зборів, платежів») [7] та зачіпає процедури виконання податкових обов'язків по окремим платежам, на що звертає увагу О.М. Мінаєва [14, с. 257]. Крім цього, не можна не враховувати особливих процедур виконання податкового обов'язку пов'язаних зі спеціальними податковими режимами, що цілком відповідає податковим правовідносинам, що сформувались на даний час.

Стосовно складу процесуально-процедурного податкового режиму, то його можна визначити зважаючи на той спектр податкових відносин, який регулюється даним режимом відповідно до матеріальних податкових норм. Відповідно у складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити наступні податково-процедурні режими:

- загальний, що уособлює режим для податкових процедур, що стосуються всіх без виключення податково-процесуальних правовідносин;
- особливий, що визначає режими податкових процедур для окремих податкових платежів;
- спеціальний, що встановлює спеціальні режими податкових процедур, які визначають особливості процесуально-процедурних відносин в певних визначених законодавством умовах чи для окремих платників податків [15, с. 77].

Процесуально-процедурний податковий режим має охоплювати всі питання процесуально-процедурного регулювання, зважаючи на матеріально-правові податкові правовідносини, які він покликаний врегульовувати в процесуальному плані, поділяючись на ряд режимів, сутність та особливості яких були розглянуті в ході попередніх досліджень [16; 20], де також було обґрунтовано наявність процесуального режиму та його відображення процесуальної складової матеріальних норм.

Загальний процесуально-процедурний податковий режим вміщує загальні положення, процедури податкової реєстрації та податкового обліку, виконання податкового обов'язку, подання податкової звітності, податкового контролю, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, відповідальності за порушення податкового законодавства, застосування міжнародних договорів і міжнародна

співпраця у сфері погашення податкового боргу. Особливий процесуально-процедурний податковий режим зорієнтовано на окремі податкові платежі, при цьому він визначає порядок їх сплати та інші важливі питання виконання податкового обов'язку за ними. Спеціальний процесуально-процедурний податковий режим визначає особливості процесуальних процедур для спеціальних податкових режимів, і до його складу відносяться процедури порядку набуття статусу, реєстрації та її припинення, обліку, підготовки і подання звітності у режимах спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, офшору, угод про розподіл продукції, спеціального податкового режиму у сфері сільського та лісового господарства [16, с. 135-136].

Процесуальна складова Податкового кодексу у прив'язці до податкових режимів повинна вміщувати три елементи у вигляді загальної, особливої та спеціальної процесуальних частин, які мають бути певним чином відображені у структурі Податкового кодексу.

З приводу останнього, то існують два підходи до даного питання: 1) виділення окремого процесуального права і створення відповідного Податкового процесуального кодексу; 2) формування у межах Податкового кодексу відповідної частини процесуального податкового права, за прикладом Кодексу України про адміністративні правопорушення [21]. Саме другий підхід є найбільш прийнятним, як на цьому наголошують Л.М. Касьяненко [22, с. 163] та І.Є. Криницький [23, с. 264], який розглядає його як проміжний етап перед прийняттям Податково-процесуального кодексу, та таким що відповідає сучасним податково-правовим реаліям, в тому числі близький до структури чинного Податкового кодексу України.

Висновки. Враховуючи все вищезазначене, можна запропонувати наступну структуру Податкового кодексу України з огляду на податкові режими:

Розділ I. Загальний податковий режим, що визначає загальні засади оподаткування для всіх платників.

Частина I. Загальна частина, яка включає норми про сферу дії, податкове законодавство, внесення змін до нього, визначає поняття та основні елементи податків, зборів, платежів, їх види, закріплює визначення понять, що використовуються у податковому законодавстві: Глава 1. Оподаткування не пов'язаних платників податків, що визначає загальний порядок оподаткування для платників. Глава 2. Оподаткування пов'язаних платників податків, що визначає особливості оподаткування для платників в межах трансфертного ціноутворення.

Частина II. Особлива частина, яка визначає порядок оподаткування окремими податками, зборами, платежами: Глава 1. Окремі податки і збори, що регулює сплату податкових платежів, які не об'єднані у групи (податки на доходи фізичних осіб, на прибуток підприємств, на додану вартість, акцизний податок тощо). Глава 2. Об'єднані податки і збори, що регулює сплату податків, об'єднаних у групи (майнові податки, рентна плата). Глава 3. Індивідуальні режими оподаткування, що закріплює особливості сплати податків і зборів для окремих платників, об'єктів оподаткування, видів діяльності.

Розділ II. Спеціальні податкові режими, що визначає спеціальний порядок оподаткування при застосуванні даних режимів та закріплює види даних режимів (спрощена система оподаткування, офшор, режим угод про розподіл продукції, режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства, режими технологічних та наукових парків).

Розділ III. Процесуально-процедурний податковий режим, що здійснює процесуальне регулювання податкових правовідносин через застосування процедур по виконанню податкового обов'язку.

Частина I. Загальний процесуально-процедурний податковий режим, що визначає засади процесуального регулювання для більшості податкових правовідносин.

Частина II. Особливий процесуально-процедурний податковий режим, що визначає процедури оподаткування для окремих податкових платежів.

Частина III. Спеціальний процесуально-процедурний податковий режим, що визначає процедури оподаткування для податкових платежів, що застосовуються у спеціальному податковому режимі.

Література:

1. Лотте Д.С. Основы построения научно-технической терминологии: вопросы теории и методики / Д.С. Лотте. – М.: АН СССР, 1961. – 158 с.
2. Марусенко М.А. Системный подход к научно-технической терминологии / М.А. Марусенко // Научно-техническая информация. – М.: Наука, 1983. – Сер. 2. – № 1. – С. 1-5.
3. Чорна О.В. Системна організація української податкової термінології / О.В. Чорна // Наукові записки Ніжинського державного університету ім. М. Гоголя. – 2013. – Кн. 1. – С. 160-163.
4. Коломієць П.В. Щодо раціонального використання термінології фінансового права / П.В. Коломієць // Право і суспільство. – 2014. – № 5.2. – С. 264-268.
5. Сарана С.В. Щодо поняття та ознак загального податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Серія: Юриспруденція. – 2015. – № 17. – Т. 1. – С. 90-93.
6. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 15-18.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. 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.
9. Сарана С.В. Стосовно можливості віднесення угод про розподіл продукції до спеціальних податкових режимів / С.В. Сарана // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/ChaaU/2012-1/12ssvspr.pdf>
10. Сарана С.В. Спеціальний податковий режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства / С.В. Сарана // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 632-639. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12ccvpre.pdf>
11. Сарана С.В. Спеціальні податкові режими технологічних та наукових парків // Публічне право. – 2012. – № 3. – С. 83-90.
12. Сарана С.В. Офшор: спеціальний податковий режим з міжнародною ознакою // Право та управління. – 2012. – № 2. – С. 789-805. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2012_2/64sar.pdf
13. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки // Фінансове право. – 2014. – № 4. – С. 28-31.
14. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податково-процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2 (92). – С. 255-259.
15. Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Серія: Юриспруденція. – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 75-77.
16. 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.

17. 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.
18. Сарана С.В. Особливий процесуально-процедурний податковий режим: поняття та зміст / С.В. Сарана // Публічне право. – 2015. – № 3 (19). – С. 164-169.
19. Сарана С.В. До питання складу процедур особливого процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Серія «Право». – 2015. – Випуск 35. – Ч. I. – Т. 3. – С. 21-24.
20. Сарана С.В. Поняття, сутність та склад спеціального процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право. – 2015. – Вип. 9-10. – С. 101-112.
21. Кодекс України про адміністративні правопорушення України від 7 грудня 1984 року № 8073-Х // Офіційний сайт Верховної Ради України.
22. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес: [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь: Національний університет ДПСУ України, 2010. – 505 с.
23. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дисертація доктора юридичних наук: 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.

Сарана С. В. Перспективна структура Налогового кодекса Украины с учетом налоговых режимов

Аннотация. В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные вопросу структуры Налогового кодекса Украины в свете налоговых режимов. Предложено авторское видение такой структуры, сформированное на основе сущности налоговых режимов.

Ключевые слова: налоговый режим, налоговый кодекс, структура Налогового кодекса Украины.

Sarana S. The long-term structure of the Tax Code of Ukraine taking into account the tax regimes

Summary. The article deals with tax legislation and scientific works devoted to the issue of the structure of the Tax Code of Ukraine in the tax regimes of the world. The author's vision of a structure formed on the basis of the nature of tax regimes.

Key words: tax regime, tax code, structure of the Tax Code of Ukraine.