

УДК 347.73

С. В. Сарана

ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ ТА СКЛАД СПЕЦІАЛЬНОГО ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

Статтю присвячено питанням наукового розуміння та подальшого законодавчого закріплення спеціального процесуально-процедурного податкового режиму у податковому законодавстві України. Запропоновано авторське визначення спеціального процесуально-процедурного податкового режиму, сформульоване на основі його основних ознак та розкрито його сутність і склад.

Ключові слова: податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, спеціальний процесуально-процедурний податковий режим, поняття спеціального процесуально-процедурного податкового режиму, склад спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку податкових правовідносин можна охарактеризувати як перехідний, що має місце під час формування нової податкової системи з сталими критеріями та відповідними єдиними підходами і стабільними податковими платежами. Для належної функціонування якої важливими є не лише самі податкові платежі, а і порядок та зміст податкових процедур, що мають застосовуватись при їх сплаті, поданні податкової звітності, тощо.

З моменту прийняття Податкового кодексу України в ньому було передбачено адміністрування, податків, зборів, платежів з відповідними критеріями та вимогами до кожного. При цьому, як слідує із самих податкових норм, окремі податкові платежі мають відмінний від інших характер та відносяться законодавством до спеціальних податкових режимів. В той же час, дані платежі вирізняються не лише своєю сутністю, а і порядком свого адміністрування, що проявляється у особливих процедурах, які загалом можуть бути віднесені до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму. Який не будучи окремо оформленим на законодавчому рівні, виявляється у законодавчому закріпленні процедур властивих лише платежам зі спеціального податкового режиму.

В контексті вказаного постає питання про необхідність з'ясування поняття і сутності спеціального процесуально-процедурного податкового режиму з огляду на сучасний рівень правового регулювання податкових правовідносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Перш за все варто зазначити, що питань спеціальних податкових режимів у своїх працях торкався цілий ряд науковців, серед яких К. В. Андрієвський, В. В. Белєвцева, Г. В. Жирова, І. В. Зінов'єв, Р. К. Костанян, П. В. Коломієць, О. О. Костенко, М. П. Кучерявенко, Д. В. Латипова, О. В. Музиченко, С. С. Овчінніков, Є. А. Опря, К. Ю. Сапожнікова, В. В. Сідляр, Н. Ю. Сімонова, В. І. Теремецький та цілий ряд інших науковців. При цьому, ними податкові режими розглядалися саме в контексті режимів податкових платежів, а не в їх процесуальному аспекті.

Окремих аспектів податкового процесу та його режимів у своїх працях торкалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як М. В. Карасьова, Л. М. Касьяненко, Ю. О. Костенко, І. Є. Криницький, В. Є. Кузнеченкова, М. П. Кучерявенко, О. М. Мінаєва, О. А. Ногіна тощо. А також в адміністративно-правовому контексті воно розглядалося у дослідженнях Т. П. Мінки та В. І. Теремецького Проте у своїх

дослідженнях науковці не приділяли увагу питанню спеціального процесуального режиму та не досліджували його.

Метою даної статті є з'ясування сутності та формування поняття спеціального процесуально-процедурного податкового режиму в контексті сучасних процесуальних податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Так, згідно п. 11.2. статті 11 Податкового кодексу України (далі – ПКУ України), спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [1]. При цьому, спеціальні податкові режими передбачають особливий порядок визначення елементів правового механізму податку, спеціальний режим застосування податкових пільг [2, с. 46].

Загальний податково-правовий режим об'єднуючи матеріальні і процесуальні приписи, охоплює сукупність елементів і відносин на базі яких вони формуються. Індивідуалізація такого режиму здійснюється поєднанням юридичних засобів, що створюють для суб'єктів ту чи іншу систему потенційних правових наслідків, і метою, заради якої встановлюється можливість їх настання. У цьому випадку принципово важливо розрізнити індивідуалізацію розпоряджень податково-правових норм, що виражають зміст загального податково-правового режиму, і регулювання дій учасників податкових відносин, яке виражає трансформацію загального режиму у спеціальний податково-правовий режим [3, с. 69-81]. І останній адаптований саме до тих податкових відносин, які відбуваються на рівні певних платників, а не стосується їх всіх без виключення.

Спеціальні податково-правові режими є похідними від режиму, в основі якого лежать загальні правила поведінки, що і пояснює той факт, що будь-який спеціальний податково-правовий режим ніколи не є єдиною системою потенційних правових наслідків, а дана система існує лише разом з іншими, будь-то загальний податково-правовий режим або інші різновиди спеціального податкового режиму [4, с. 154].

У контексті вказаного цілком слушною є думка П. В. Коломійця, який зазначає, що спеціальні податкові режими є вторинними юридичними режимами, що діють в межах первинного (загального) податково-правового режиму. І є модифікаціями первинних (загальних) правових режимів [5, с. 107]. Погоджуються з ним і К. В. Андрієвський [6, с. 21-22] та В. І. Теремецький [7, с. 101-102]. Позиція яких полягає саме в похідному від загального характері спеціального податкового режиму, що цілком відповідає сутності даного режиму в основі якого має лежати загальний податковий режим, а він лише інтерпретує і видозмінює його норми відповідно до потреб оподаткування.

Як цілком справедливо відмічає К. В. Андрієвський залежно від юридичної природи правових режимів виділяють матеріальні податкові режими і процесуальні податкові режими. Матеріальні режими закріплюють вимоги до встановлення податків, формування податкового обов'язку, що зв'язується з поняттям правового механізму податку. Процесуальні режими відображають організаційні відносини і носять організаційно-процедурний, управлінський характер. Вони відображають особливий порядок, форми і методи реалізації норм матеріального права [6, с. 20-21]. Дане твердження в повній мірі стосується і спеціального процесуально-процедурного податкового режиму, який має забезпечити реалізацію спеціального податкового режиму за допомогою процедур, що є відмінними від загального процесуально-процедурного податкового режиму і спрямовуються саме на реалізацію спеціального податкового режиму в його процесуальному аспекті.

Відповідно йому властиві такі особливості спеціального податкового режиму як інтерпретація (видозміна) норм загального режиму та вторинний (похідний) характер

від нього. Так процесуально-процедурний податковий режим є складовою податкового процесу і становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на процесуальні податкові відносини загалом і окремі податкові процедури, їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи, у її процесуальному аспекті, що діє у вигляді єдиної системи щодо всіх процесуальних податкових відносин, на постійній основі, та містить окремі режими, які можуть бути підсистемами у його межах і стосуються окремих податкових процедур, що можуть мати і тимчасовий характер [8, с. 30].

У складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити наступні податково-процедурні режими: загальний, особливий спеціальний [9, с. 77].

Загальний податково-процедурний режим 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 з цим склад загального процесуально-процедурного податкового режиму, зважаючи на значну кількість податкових процедур, до яких застосовуються режимні вимоги, є неоднорідним з прив'язкою режимів до конкретних процедур. Водночас у межах цього режиму існують загальні для всіх податкові процедури, режими яких є базою для інших режимів, визначаючи ключові режимні вимоги, без яких було б дуже складно або неможливо реалізувати інші процедури [10, с. 38].

Особливий процесуально-процедурний податковий режим – це податковий режим, що спрямований на встановлення режимних вимог шляхом використання принципів, засобів, способів, гарантій загального податково-процедурного режиму з доповненням їх власними, в разі необхідності, для податково-процесуальних відносин, що стосуються окремих податкових платежів і виступають основою для їх процесуально-процедурного регулювання, з особливостями зумовленими тими чи іншими податковими платежами до яких вони стосуються, при цьому не охоплюючи всіх процесуальних аспектів виконання податкового обов'язку загалом та вміщуючи процедури не властиві загальному податково-процедурному режиму [11, с. 169].

Зважаючи на вищенаведену характеристику загального і особливого процесуально-процедурних режимів, а також ознаки з огляду на прив'язку до спеціального податкового режиму, сформулюємо поняття та визначимо сутність спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Перш за все, даний процесуально-процедурний режим знаходиться в контексті процесуального режиму загалом вміщуючи комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на процесуальні податкові відносини загалом і окремі податкові процедури, їх учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи, у її процесуальному аспекті.

Податковий процес загалом є врегульований процесуальними нормами податкового права порядок процедурної (як правило, неюрисдикційної) діяльності компетентних органів публічної влади (іноді й інших уповноважених суб'єктів) у галузі оподаткування та податково-процесуальні правовідносини, що виникають на цій основі [12, с. 30]. Стійкою ознакою податкового процесу, специфіки процесуальної діяльності в регулюванні оподаткування є процесуальний режим, який насамперед включає в себе принципи процесуальної діяльності сфери оподаткування. Крім того, правовий механізм характеризується взаємопов'язаною системою засобів і способів реалізації принципів податково-процесуальної діяльності, які відображають особливість відповідних податкових процедур. Також безумовною складовою податково-процесуального режиму є сукупність гарантій, що забезпечують як реалізацію цілей

процесуального регулювання в оподаткуванні, так і створюють можливості поступальної та логічної зміни податкових процедур [13, с. 37]. Все вказане властиве і спеціальному процесуально-процедурному податковому режиму з тією лише особливістю, що він будучи вторинним (похідним) від загального режиму використовує переважно його принципи і гарантії маючи власні лише в тому випадку коли це зумовлено особливістю спеціального податкового режиму, який він забезпечує в процесуальному аспекті. Разом з цим, йому можуть бути властиві і цілком особисті принципи і гарантії, які зокрема можуть полягати в відсутності чи зменшенні контролю, свободі вибору процедур взаємодії з податковими органами (в межах визначених законом), спрощенні процедур подання податкової звітності, звільненні від сплати і адміністрування окремих податкових платежів тощо.

Податковий процес виражається в реалізації податкових процедур, здійсненні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм [14, с. 29], у яких безперечно мають знаходити своє відображення принципи, засоби, способи і гарантії для податково-процесуальних відносин. Проте, враховуючи переважне їх відображення у межах загального податково-процедурного режиму вони містяться у спеціальному режимі лише в тій частині, яка необхідна для врегулювання його процедур.

По-друге, процесуально-правові форми, процедури є важливою юридичною гарантією реальності прав і свобод особистості та необхідною умовою ефективної дії усього права [15, с. 431]. В цьому зв'язку цілком логічною є думка Т. П. Мінки висловлена нею, стосовно адміністративного права, що процесуальні адміністративно-правові режими пов'язані з процесуальними адміністративно-правовими відносинами. Вони забезпечують динаміку діяльності суб'єктів режиму, відображають особливий порядок, форми та методи реалізації норм матеріального права [16, с. 151]. І переносячи вказане на податкові правовідносини можна констатувати, що процесуально-процедурний режим має адаптуватися до матеріального режиму, який він процесуально забезпечує.

Опосередковано підтримують дану думку і автори коментаря ПК України, які відмічають, що з окремих податків і зборів може бути визначений спеціальний порядок адміністрування, який може передбачатися виключно іншими розділами ПК України або митним законодавством. І в такому випадку використовуються правила, визначені в іншому розділі або законі з питань митної справи [2, с. 192].

Відповідно процедури спеціального процесуально-процедурного режиму маючи похідний від процедур загального режиму характер створюють власні процедури у тих випадках коли такі процедури відсутні взагалі чи не спроможні забезпечити процесуально-правове регулювання у межах спеціальних податкових режимів.

По третє, процедури спеціального процесуально-процедурного режиму, як і процедури особливого режиму можуть не охоплювати всіх процесуальних аспектів виконання податкового обов'язку загалом, так як вони уточнюють, доповнюють або конкретизують процедури загального податково-процедурного режиму або створюють власні процедури і тому не потребують повного циклу процесуально-правового регулювання.

Звертаючись до питання процедур спеціального процесуально-процедурного податкового режиму слід зауважити, що вони насамперед тісно пов'язані із самими спеціальними податковими режимами в рамках яких виконують функції спрямовані на забезпечення процесуальної реалізації даних режимів за рахунок запровадження процедур, які не властиві загальному процесуально-процедурному податковому режиму.

Так, стаття 11 ПК України закріплює наявність спеціальних податкових режимів, а розділ XIV ПК України в останній його редакції передбачає, що вони представлені спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності [1]. Позиція законодавця з цього приводу цілком зрозуміла, проте не варто обмежуватися лише виключно законодавчим підходом, а за визначенням спеціальних податкових режимів слід розглянути весь їх спектр.

На основі попередньо проведених досліджень з даного питання [4; 7; 17-26; 28] можна дійти висновку, що склад спеціальних податкових режимів може формуватися з огляду на приналежність до них як закріплених законодавчо так тих, що відповідають вимогам спеціального режиму, податкових режимів. З огляду на сучасні законодавчі реалії до них можна віднести:

- спрощену систему оподаткування, обліку та звітності
- спеціальний податковий режим угод про розподіл продукції;
- спеціальний податковий режим офшору, додатково обтяжений міжнародно-правовим податковим регулюванням;
- спеціальний податковий режим у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства;
- спеціальні податкові режими технологічних та наукових парків.

Розглянемо кожен із даних режимів на наявність у ньому процедур, які можуть бути віднесені до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачена главою 1 розділу XIV ПК України закріплює особливості переходу на дану систему, реєстрації її анулювання для платників, ведення обліку, складання звітності і її подання.

Так, для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву. Вона подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено ПК України, в один з таких способів: 1) особисто платником податків або уповноваженою на це особою; 2) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; 3) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством; 4) державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця (п.п. 298.1.1 п. 298.1. ст. 298 ПК України) [1].

При цьому, зареєстровані в установленому порядку фізичні особи - підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася державна реєстрація. А зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої групи, яка не передбачає сплату податку на додану вартість, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації (п.п. 298.1.2 п. 298.1. ст. 298 ПК України) [1].

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування або щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року:

- загальну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок (сільськогосподарських угідь (рілля, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень), та/або земель водного фонду внутрішніх

водойм (озер, ставків та водосховищ), - контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку);

- звітну податкову декларацію з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки - контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки;

- розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної аграрної політики, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову та митну політику;

- відомості (довідку) про наявність земельних ділянок - контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок (у відомостях (довідці) про наявність земельних ділянок зазначаються дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельними ділянками, у тому числі про кожний договір оренди земельної частки (паю) (п.п. 298.8.1 п. 298.8. ст. 298 ПК України) [1].

Відповідно до статті 299 ПК України Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку. У разі відсутності визначених цим Кодексом підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування зареєструвати таку особу платником єдиного податку. У разі відмови у реєстрації платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний надати протягом двох робочих днів з дня подання суб'єктом господарювання відповідної заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку.

Реєстрація платником єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у разі:

- подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом, - в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву;

- припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем відповідно до закону - в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;

- у випадках, визначених п.п. 298.2.3 п. 298.2. статті 298 [1].

Також у разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку першої - третьої груп вимог анулювання реєстрації платника єдиного податку першої - третьої груп проводиться за рішенням такого органу, прийнятим на підставі акта перевірки, з першого числа місяця, наступного за кварталом, в якому допущено порушення. У такому випадку суб'єкт господарювання має право обрати або перейти на спрощену систему оподаткування після закінчення чотирьох послідовних кварталів з моменту прийняття рішення контролюючим органом. А у разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення виїзних документальних перевірок платника єдиного податку четвертої групи невідповідності вимогам у податковому (звітному) році або у попередніх періодах, такому платнику за такі періоди нараховуються податки та збори, від сплати

яких він звільнявся як платник єдиного податку четвертої групи, та штрафні (фінансові) санкції (штрафи). Такий платник податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому встановлено таке порушення (п. 299.11. ст. 299 ПК України) [1].

Таким чином проглядається наявність процедур явно не властивих загальному процесуально-процедурному податковому режиму, які спрямовані вже не на уточнення чи доповнення загальних процедур, як це передбачено у особливому процесуально-процедурному податковому режимі, а є відносно окремими і передбачають в даному випадку особливу реєстрацію платника і її припинення на доповнення до загальної реєстрації.

Окрім вказаного існують особливості ведення обліку та подання звітності, які полягають у застосування книги обліку доходів і витрат та застосуванні спрощеного бухгалтерського обліку, як це передбачено статтею 296 ПК України [1]. І ці особливості втілюються у процедурах спеціального режиму, так як вони загалом не застосовні до інших податкових процесуальних відносин окремі відносин пов'язаних зі спеціальними податковими режимами.

Враховуючи все вищезазначене до процедур спеціального процесуально-процедурного податкового режиму пов'язаних зі спрощеною системою оподаткування, обліку і звітності слід віднести процедури переходу на спрощену систему, реєстрації платників та її анулювання та ведення обліку і подання звітності за спрощеною системою.

Спеціальний податковий режим угод про розподіл продукції передбачає, що інвестор-резидент або інвестор-нерезидент (його постійне представництво) зобов'язаний зареєструвати угоду про розподіл продукції за своїм місцезнаходженням як платника податків та при взятті на податковий облік подати контролюючому органу за місцем своєї реєстрації відповідне повідомлення у письмовій формі і такі документи:

- засвідчену в нотаріальному порядку копію зареєстрованої угоди про розподіл продукції;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію угоди про розподіл продукції.

Після реєстрації інвестора (оператора) і угоди про розподіл продукції як платника податку інвестор зобов'язаний складати і подавати передбачені законодавством податкові декларації і звіти, нести відповідальність за належне виконання своїх обов'язків, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків та зборів, у порядку і розмірах, встановлених ПК України. При цьому, податкові декларації і звіти подаються інвестором за кожним податком, збором, платежем окремо від звітів за результатами діяльності, не пов'язаної з виконанням угоди про розподіл продукції (п. 335.2. ст. 335 ПК України) [1].

Податковий облік, пов'язаний з виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться відповідно до ПК України та угоди, та окремо від обліку інших видів діяльності (п. 335.4. ст. 335 ПК України) [1].

Отже як і у попередньому випадку присутні особливості реєстрації, обліку та подання звітності, які не властиві загальним процедурам, що застосовуються в межах загального процесуально-процедурного податкового режиму, що вказує на приналежність їх до спеціально процесуально-процедурного податкового режиму.

З приводу режиму офшору варто відмітити, що сам термін «офшор» не знайшов належного законодавчого закріплення, проте податкове законодавство використовує термін «нерезидент, зареєстрований у державі (на території), включеній до переліку держав (територій)», що підлягають контролю у зв'язку з трансферним ціноутворенням.

Вказаний перелік держав міститься у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» і в разі співпраці з якими платники підпадають під спеціальні процедури [29].

Перш за все, застосовуються підходи та критерії щодо визначення обсягу прибутку платника на основі методів та підходів за принципом «витягнутої руки». Так, для контрольованих операцій з вивезення у митному режимі експорту та/або ввезення у митному режимі імпорту товарів, що мають біржове котирування, встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» з метою оподаткування доходів (прибутку, виручки) платників податків, що є сторонами контрольованої операції, здійснюється за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

А для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Перелік товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України (п.п. 39.2.1.3 п. 39.2. ст. 39 ПК України) [1].

По-друге, платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн гривень (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції до 1 травня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Також, платники, що здійснюють контрольовані операції, повинні вести та зберігати документацію щодо трансфертного ціноутворення. І на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, платники податків протягом місяця з дня отримання запиту подають документацію щодо окремих контрольованих операцій, зазначених у запиті, яка повинна містити необхідну інформацію. Цей запит надсилається не раніше 1 травня року, що настає за календарним роком, в якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено.

По-третє, податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій (далі - перевірка контрольованих операцій).

Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом спостереження центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за цінами, що застосовуються сторонами таких операцій, та шляхом аналізу звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення, будь-яких інших інформаційних джерел та шляхом отримання інформаційних матеріалів і висновків, поданих платником податків.

З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» посадові особи центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, під час проведення аналізу звітів про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, поданих платником податків мають право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Перевірка контрольованих операцій проводиться відповідно до положень глави 8 розділу II ПК України з урахуванням особливостей, визначених цією статтею. А підставами для перевірки контрольованих операцій є:

- а) надсилання повідомлення контролюючим органом;

б) виявлення за результатами моніторингу контрольованих операцій невідповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;

в) неподання платником податків або подання з порушенням звіту про контрольовані операції або документації з трансфертного ціноутворення. (п.п 39.5.1.-39.5.2 п. 39.5. ст. 39 ПК України) [1].

Враховуючи вказане процедури визначення ціни за трансферними операціями, подання звітності, зберігання даних та податкового контролю не властиві процедурам загального процесуально-процедурного податкового режиму, а отже приналежать до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Спеціальний податковий режим у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства як і попередньо розглянуті передбачає наявність спеціальних процедур.

Так, сільськогосподарське підприємство реєструється як суб'єкт спеціального режиму оподаткування з дотриманням правил та у строки, що визначені для реєстрації платників податку на додану вартість. Проте у реєстрі суб'єктів спеціального режиму оподаткування, крім відомостей, передбачених для реєстрації платників податку на додану вартість на загальних підставах, повинен міститися перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства, на які поширюється дія спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, та дата внесення запису про такі види діяльності (п. 209.10. ст. 209 ПК України) [1].

Сільськогосподарське підприємство виключається з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування у разі, коли:

а) підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та/або про його реєстрацію як платника зазначеного податку на загальних підставах;

б) підприємство підлягає реєстрації як платник податку на загальних підставах;

в) щодо підприємства прийняте рішення про припинення шляхом ліквідації або реорганізації (п. 209.12. ст. 209 ПК України) [1].

Отже до процедур в межах спеціального податкового режиму у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства які належать до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму можна віднести процедури реєстрації та припинення реєстрації, що мають особливості порівняно із загальною реєстраційною процедурою.

Переходячи до спеціальних податкових режимів технологічних та наукових парків необхідно зазначити, що дані режими незважаючи на закріплення окремих податкових пільг у нормах Законів України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» [30] та «Про наукові парки» [31]. Не мають чіткої податкової нормативної бази для їх адміністрування в якості спеціальних податкових режимів. Це проявляється в тому числі і у відсутності процесуальних податкових норм, які б врегульовували процедури пов'язані з даними режимами. Стосовно їх реєстрації, її припинення подання звітності тощо.

Проте це не виключає, що у майбутньому даний режим буде належним чином врегульований податковими нормами і відповідно можуть з'явитися передумови для включення його процедур до складу спеціального процесуально-процедурного податкового режиму. На даний же час можна вести мову лише про перспективність віднесення його процедур у майбутньому до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Висновки. Враховуючи вищезазначені критерії та характеристики можна визначити, що спеціальний процесуально-процедурний податковий режим – це

податковий режим, що є вторинним (похідним) по відношенню до загального податково-процедурного режиму, спрямований на встановлення режимних вимог шляхом використання принципів, засобів, способів, гарантій загального податково-процедурного режиму і створення власних на їх доповнення, для податково-процесуальних відносин, що стосуються спеціальних податкових режимів, при цьому не охоплюючи всіх процесуальних аспектів виконання податкового обов'язку загалом та вміщуючи процедури не властиві загальному процесуально-процедурному податковому режиму.

Сутність даного режиму полягає у забезпеченні процесуально-процедурного регулювання податкових відносин, які складаються в межах спеціальних податкових режимів з врахуванням особливостей, які властиві останнім. А до складу спеціального процесуально-процедурного податкового режиму відносяться процедури порядку набуття статусу, реєстрації і її припинення та 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. При цьому режим офшору передбачає спеціальні процедури проведення контролю, а спеціальні податкові режими технологічних та наукових парків хоча і не містять відповідних процесуальних норм у перспективі можуть мати процедури, які будуть віднесені до спеціального процесуально-процедурного податкового режиму.

Список використаної літератури

1. 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>
2. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я. Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – Київ : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – Т. 1. – 590 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підруч. / М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2012. – 528 с.
4. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Костянтин Віталійович Андрієвський; Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. – Харків, 2009. – 194 с.
5. Коломієць П. В. Теоретико-правові засади спеціальних податкових режимів в Україні / П. В. Коломієць // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2013. – № 6. – С. 103-108.
6. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Костянтин Віталійович Андрієвський; Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого. – Харків, 2009. – 29 с.
7. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 5. – С. 98-103.
8. Сарана С. В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки / С. В. Сарана // Фінансове право. – 2014. – № 4 – С. 28-31.
9. 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.
10. 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.
11. Сарана С. В. Особливий процесуально-процедурний податковий режим: поняття та зміст / С. В. Сарана // Публічне право. – 2015. – № 3. – С. 164-169.
12. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид.

- наук : 12.00.07 / Ігор Євгенович Криницький. – Київ : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
13. Кучерявенко М. П. Налоговый процесс : учеб. пособ. / Н. П. Кучерявенко. – Київ : Правова єдність, 2010. – 392 с.
14. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М. П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2. – С. 26-29.
15. Нерсисянц В. С. Общая теория права и государства : учеб. / В. С. Нерсисянц. – Москва : НОРМА-ИНФРА-М, 1999. – 580 с.
16. Мінка Т. П. Органи внутрішніх справ як суб'єкти забезпечення адміністративно-правових режимів : моногр. / Мінка Т. П. – Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2010. – 352 с.
17. Сарана С. В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С. В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4 – С. 15-18.
18. Сарана С. В. Склад спеціальних податкових режимів: законодавчий та науково-практичний аспект [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Право та управління. – 2011. – № 2. – С. 305-315. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2011_2/pdf/11ccvnpa.pdf
19. Сарана С. В. Фіксований податок в контексті спеціальних податкових режимів [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 692-697. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11ccvcpa.pdf>
20. Сарана С. В. Спеціальні податкові режими в законодавстві України [Електронний ресурс] / С. В. Сарана, П. В. Коломієць // Право та управління. – 2011. – № 3. – С. 107-115. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2011_3/pdf/11kpvvzu.pdf
21. Сарана С. В. Збори у вигляді цільової надбавки до тарифів на електричну й теплову енергію та природний газ як особливі складові спеціальних податкових режимів [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Часопис Академії адвокатури України. – 2011. – № 4. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/e-journals/Chaau/2011-4/11ssvspr.pdf>
22. Сарана С. В. Фіксований сільськогосподарський податок як спеціальний податковий режим [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 651-656. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11ccvcpa.pdf>
23. Сарана С. В. Стосовно можливості віднесення угод про розподіл продукції до спеціальних податкових режимів [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 1. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Chaau/2012-1/12ssvspr.pdf>
24. Сарана С. В. Спеціальний податковий режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 632-639. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12ccvcpa.pdf>
25. Сарана С. В. Спеціальні податкові режими технологічних та наукових парків / С. В. Сарана // Публічне право. – 2012. – № 3. – С. 83-90.
26. Сарана С. В. Офшор: спеціальний податковий режим з міжнародною ознакою [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Право та управління. – 2012. – № 2. – С. 789-805. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2012_2/64sar.pdf
27. Спеціальні податкові режими: сучасний стан та перспективи розвитку : моногр. / 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.
28. Коломієць П. В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Павло Віталійович Коломієць; Нац. ун-т держ. подат. служби України. – Ірпінь, 2013. – 19 с.

29. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 року № 977-р // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/977-2015-%D1%80/>

30. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 року № 991-XIV // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/991-14>

31. Про наукові парки: Закон України від 25 червня 2009 року № 1563-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1563-17>

Стаття надійшла до редакції 26.05.2015 р.

S. V. Sarana

CONCEPT AND ESSENCE OF SPECIAL JUDICIAL PROCEDURAL TAX REGIME

The article deals with the scientific understanding and further the law on special judicial procedural tax regime in the tax legislation of Ukraine. The author of special judicial definition of procedural tax regime, formulated on the basis of its main features and reveal its essence and composition.

Signs of special judicial procedural tax regime are: 1) be in the context of procedural regime; 2) procedures specific judicial procedural regime with procedures derived from the common-mode nature create their own procedures in cases where such procedures are generally absent or unable to provide procedural regulation within the special tax regimes; 3) special procedures judicial procedural regime can not cover all procedural aspects of the implementation of tax general obligation

Special judicial procedural tax regime - a tax regime that is secondary (derivative) with respect to the total tax and procedural regime aims to establish operational requirements by using the principles, means, methods, guarantees total tax and procedural regime and the establishment of their own on their additions to tax and procedural relations concerning special tax regimes, thus not covering all procedural aspects of the implementation of the tax obligation in general and placing procedures are not inherent in the special judicial procedural tax regime.

The essence of this regime is to ensure judicial procedural regulation of tax relations that develop within the special tax regime with regard to features that are peculiar to the last.

The special judicial procedural tax regime include procedures for order entry status, registration and terminated and accounting, preparation and submission of reports in modes simplified taxation system and accounting, offshore, production sharing agreements, special tax treatment in the field of agriculture and forestry. This mode provides offshore special procedures for control and special tax regimes technological and scientific parks though not contain the relevant procedural rules in the future may have a procedure that will be assigned to special judicial procedural tax regime.

Key words: *tax mode, judicial procedural tax mode, special judicial procedural tax regime, concept special judicial procedural tax regime, composition of special judicial procedural tax regime.*