



Сергій Сарана,

*кандидат юридичних наук, доцент,
докторант кафедри управління,
адміністративного права і процесу та
адміністративної діяльності
Національного університету Державної
податкової служби України*

УДК 347.73

Особливий процесуально-процедурний податковий режим: поняття та зміст

На даний час спостерігаються тенденції стрімкого розвитку податкових правовідносин, які в тому числі зумовлені прийняттям Податкового кодексу України та реалізацією його норм, вагому частину з яких складають норми спрямовані на врегулювання окремих податкових процедур, які задіяні у процесі виконання податкового обов'язку по тим чи іншим податковим платежам. Такі процедури загалом знаходячись у загальному контексті податкового процесу мають свої особливості, що зумовлює їх виокремлення у межах процесуально-процедурного податкового режиму загалом, як особливих. І вказує на формування окремого процесуально-процедурного податкового режиму, на їх основі.

В зв'язку з чим постає питання про необхідність з'ясування поняття сутності та змісту особливого процесуально-процедурного податкового режиму з огляду на сучасний рівень правового регулювання податкових правовідносин.

Окремих аспектів податкового процесу та його режимів у своїх працях торкалися такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як М. В. Карасьо-

ва, 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 не зважаючи на певний науковий доробок відкритим залишається питання особливого процесуально-процедурного податкового режиму, який не був безпосереднім предметом жодного із досліджень, а на його наявність вказувалось лише опосередковано у зв'язку з проведенням інших наукових пошуків.

Податковий процес загалом є врегульований процесуальними нормами податкового права порядком 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 [1, с. 30]. Податковий процес в загалі є доволі молодим явищем у податковій юридичній науці і його основні постулати носять значною мірою теоретичний характер, при цьому конкретні процесуальні норми

закріплені у податковому законодавстві, що дозволяє аналізувати їх зміст та формулювати судження стосовно структури даного процесу та відповідно його режимів.

Перш за все враховуючи, малодослідженість питання процесуально-процедурного податкового режиму, звернемось до результатів попередньо проведених наукових пошуків у даному напрямку. 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, при цьому містить окремі режими, які можуть бути підсистемами у його межах і стосуються окремих податкових процедур, що можуть мати і тимчасовий характер [2, с. 30].

У складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити наступні податково-процедурні режими:

- загальний – уособлює режим для податкових процедур, які стосуються всіх без виключення податково-процесуальних правовідносин;

- особливий – визначає режими податкових процедур для окремих податкових платежів;

- спеціальний – встановлює спеціальні режими податкових процедур, які визначають особливості процесуально-процедурних відносин в певних визначених законодавством умовах чи для окремих платників податків [3, с. 77].

Також, кожна податкова процедура у межах вищеозначених режимів може характеризуватися власним процедурним режимом, що не суперечить податково-процедурному режиму загалом але визначає особливості здійснення тієї чи іншої окремої про-

цедури. А їх належне законодавче регламентування має сприяти чіткості та однозначності реалізації податково-процедурних відносин та формуванню єдиного цілісного податкового процесу як на теоретичному рівні, так і на практиці [3, с. 77].

Розглядаючи загальний податково-процедурний режим було визначено, що він 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 [4, с. 38].

До таких процедур можна віднести процедури реєстрації платників податків, їх обліку, виконання податкового обов'язку по сплаті податкових платежів, подання податкової звітності. Так, у цілому ряді податкових платежів передбачені окремі від загальних процедури реєстрації (реєстрація платників єдиного податку, податку на додану вартість, учасників режиму спільної діяльності тощо) і обліку платників (реєстр платників єдиного податку, податку на додану вартість тощо), порядку нарахування і сплати податку (практично всі податкові платежі), порядку подання податкової звітності (також практично всі платежі), проведення контрольних заходів (єдиний податок, податок на додану вартість тощо).

Враховуючи вказане, постає логічне питання про поняття і склад осо-

бливого податково-процедурного режиму. І перш за все, у цьому зв'язку важливо виділити критерії, які є характерними для даного режиму.

Так, як відмічає О. М. Мінаєва, Розділ II Податкового кодексу України (далі – ПК України) «Адміністрування податків, зборів, платежів» містить процесуальні норми, які складають певний знаменник в застосуванні податкових процедур по кожному окремому податку чи збору. Це своєрідна загальна частина процесуального блоку податкових норм. А окремим рівнем закріплення податкових процедур в є відповідні норми при справлянні кожного податку чи збору. При цьому, на її цілком слушний погляд, наявність загально родової конструкції Розділу II не виключає процесуальних особливостей реалізації видового обов'язку по відповідному платежу, що і закріплюється окремими розділами ПК України, починаючи з Розділу III [5, с. 257]. Вказаний підхід висвітлюється і в коментарі податкового кодексу, автори якого зазначають, що нормами Розділу II ПК України фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників і контрольних органів при справлянні податків і зборів. При цьому допускається, 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 [6, с. 192].

З огляду на вище зазначене, даний режим відрізняється від загального податково-процедурного режиму тим, що він стосується окремих податкових платежів, а не всіх без виключення податково-процесуальних правовідносин;

По-друге, незважаючи на те, що він базується на процедурах загального податково-процедурного режиму, його процедури мають особливості зумовлені тими чи іншими податко-

вими платежами до яких вони стосуються.

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

По-четверте, в цьому режимі можуть бути процедури не властиві загальному податково-процедурному режиму, зокрема це процедура бюджетного відшкодування (податкового кредиту) з податку на додану вартість, яка загалом не використовується у загальному режимі. З приводу неї, варто зазначити, що вказане відшкодування зовні схоже з процедурою повернення зайво сплачених сум податку [8, с. 153], проте як цілком слушно відмічає М. П. Кучерявенко в даному випадку природа виникнення передумов і обов'язку перерахування платникові сум є абсолютної різною [9, с. 396]. Адже податковий кредит – це сума на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду [10, с. 847]. Відповідно підставою відшкодування є саме наявність законодавчо визначеної та належно обчисленої суми податкової різниці, а не звичайні зайво сплачені суми у вигляді податків.

В контексті дослідження даного податково-процедурного режиму слід відмітити позицію М. П. Кучерявенко, який зосереджує увагу на тому, що стійкою ознакою податкового процесу, специфіки процесуальної діяльності в регулюванні оподаткування є процесуальний режим, який насамперед включає в себе принципи процесуальної діяльності сфери оподаткування. Їх деталізація може здійснюватися від загальноправових, характерних для всіх різновидів процесуального регулювання (законність, цілеспрямованість тощо), до спеціальних (орієнтованих або на окрему складову податкового зобов'язання,

або на окремий вид податку чи платника) або специфічних (визначаються видовою особливістю конкретного елемента правового механізму податку) принципів. 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 можливість поступальної та логічної зміни податкових процедур [11, с. 37].

Податковий процес виражається в реалізації податкових процедур, здійсненні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм [12, 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 особливому режимі лише в тій частині, яка необхідна для врегулювання його процедур. При цьому, в контексті загального регулювання процесуально-процедурних відносин застосування принципів, засобів, способів і гарантій носить всеохоплюючий характер, а означені елементи у особливому податково-процедурному режимі містяться лише в разі коли вони не покриваються елементами загального режиму.

Враховуючи зазначені критерії і характеристики, а також ґрунтуючись на вищенаведеному визначенні процесуально-процедурного режиму можна навести наступне визначення особливого процесуально-процедурного податкового режиму.

Так, 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.

Також з врахуванням значної кількості податкових платежів, що мають особливості процесуально-процедурного регулювання можна констатувати, що даний режим вміщує процедури, які відрізняються від загальних і часто є не зв'язаними між собою, так як між собою не пов'язані окремі платежі. Проте всі ці процедури використовують в якості основи процедури загального податково-процедурного режиму.

За своїм змістом особливий процесуально-процедурний податковий режим передбачає регулювання процесуальних процедур, що містяться в межах окремих податкових платежів, з огляду на те, що вони властиві виключно тому чи іншому платежу, хоча і мають основою процедури загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Напрямом подальших досліджень вбачається розгляд окремих процедур, що знаходяться в межах особливого процесуально-процедурного податкового режиму для з'ясування їх сутності та загального складу.

Список використаних джерел

1. *Криницький І. Є.* Теоретичні проблеми податкового процесу: дис... доктора юридичних наук: 12.00.07 / І. Є. Криницький. – К: Київський національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
2. *Сарана С. В.* Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки / С. В. Сарана // *Фінансове право.* – 2014. – № 4 – С. 28-31.
3. *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.
4. *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.
5. *Мінаєва О.М.* До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // *Митна справа.* – 2014. – № 2(92). – С. 255-259.
6. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів ; заг. ред. М. Я. Азарова.* – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – Т. 1. – 2011. – 590 с.
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. *Налоговое право России: Особенная часть: учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева.* – М.: Юристъ, 2004. – 670 с.
9. *Кучерявенко М. П.* Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – 528 с.
10. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова].* – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. Т.2 – 942 с.
11. *Кучерявенко М. П.* Налоговый процесс: [учебное пособие] / Н. П. Кучерявенко; НИИ финансового права. – К.: Правова єдність, 2010. – 392 с.
12. *Кучерявенко М. П.* Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М. П. Кучерявенко // *Юрист України.* – 2011. – № 2 (15). – С. 26-29.

Сарана С. В. Особливий процесуально-процедурний податковий режим: поняття та зміст

У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які присвячені законодавчому закріпленню та науковому розумінню поняття особливого процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоновано авторське визначення особливого процесуально-процедурного податкового режиму, сформульоване на основі його основних ознак та визначений його зміст.

Ключові слова: податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, особливий процесуально-процедурний податковий режим, зміст особливого процесуально-процедурного податкового режиму.

Сарана С. В. Особенности процессуально-процедурный налоговый режим: понятие и содержание

В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные законодательному закреплению и научному пониманию понятия особенного процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское опре-

деление особенного процессуально-процедурного налогового режима, сформулированное на основе его основных признаков.

Ключевые слова: налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим, особенный процессуально-процедурный налоговый режим, содержание особенного процессуально-процедурного налогового режима.

Sarana S. Special judicial procedural tax regime: the concept and content

In the article the norms of tax legislation and research papers that focus on upholding and scientific understanding of the concept of special judicial procedural tax regime. The authors determine the specific judicial procedural tax regime, formulated on the basis of its main characteristics and determined its content.

Key words: tax mode, judicial-procedural tax mode, special judicial procedural tax regime, content of special judicial procedural tax regime.