

**КОЛЕСНИК Л. І.,**аспірант кафедри конституційного,  
адміністративного права та соціально-  
гуманітарних дисциплін*(Відкритий міжнародний університет  
розвитку людини «Україна»)*

УДК 347.73

**ДО ПИТАННЯ ПРО СУТНІСТЬ ОСОБЛИВИХ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ РЕЖИМІВ  
В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ**

У статті досліджено актуальну для теорії та практики проблему визначення особливих податкових процесуальних режимів та їх елементів у структурі податкового процесу. Проаналізовано основні відмінності загального податкового процесуального режиму та особливих податкових процесуальних режимів, з огляду на структуру процесуального режиму. Визначено, що особливі податкові процесуальні режими за своїм характером походять з норм податкового законодавства, що регулюють особливості податкових правовідносин у окремих сферах, особливо в разі стягування окремих видів податків.

**Ключові слова:** процесуальний режим, процесуальний податковий режим, елементи податкового режиму, принципи, способи і засоби регулювання, гарантії, загальний та особливі податкові режими.

В статье исследована актуальная для теории и практики проблема определения особых налоговых процессуальных режимов и их элементов в структуре налогового процесса. Проанализированы основные отличия общего налогового процессуального режима и особых налоговых процессуальных режимов, учитывая структуру процессуального режима. Определено, что особые налоговые процессуальные режимы по своему характеру проистекают из норм налогового законодательства, регулирующих особенности налоговых правоотношений в отдельных сферах, особенно при взимании отдельных видов налогов.

**Ключевые слова:** процессуальный режим, процессуальный налоговый режим, элементы налогового режима, принципы, способы и средства регулирования, гарантии, общий и особые налоговые режимы.

The article investigates the problem of determining special tax procedural regimes and their elements in the structure of the tax process, relevant for the theory and practice. The main differences between the general tax procedure and the special tax procedural regimes are analyzed in view of the structure of the procedural regime. It is determined that special tax procedural regimes in their nature originate from the norms of tax legislation, which regulate the peculiarities of tax relations in certain spheres, especially when collecting certain types of taxes.

**Key words:** procedural regime, procedural tax regime, elements of the tax regime, principles, methods and means of regulation, guarantees, general, special tax regimes.

**Вступ.** Теоретичні проблеми податково-процесуального режиму залишаються малодослідженими в теорії фінансового і податкового права. При цьому проблеми класифікації податкових процесуальних режимів залишаються переважно поза увагою вчених, тому під час



дослідження особливих податкових процесуальних режимів ми, перш за все, виходимо з положень чинного Податкового кодексу. Зважаючи на це, слід зазначити, що норми Податкового кодексу (далі – ПК) України, які уособлюють особливі податкові режими, можуть змінюватися або скасовуватися, що буде впливати на обсяг вказаних режимів у податковому процесі.

Склад особливих податкових процесуальних режимів є відправною точкою в процесі пізнання його правової природи й змісту. Сучасний стан розвитку податкових норм і правовідносин можна охарактеризувати як перехідний, що має місце під час формування нової податкової системи окремо визначеними режимами платежів, для належного функціонування якої важливими є не лише самі податкові платежі, а і порядок та зміст податкових процедур, що є пов'язаними з останніми. Слід зауважити, що деякі податкові платежі відрізняються від інших та відносяться до особливих податкових режимів, що проявляється в окремих, відмінних від інших, процедурах.

Такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Ю.В. Боднарук, М.В. Карасьова, Л.М. Касьяненко, Ю.О. Костенко, І.Є. Криницький, В.Є. Кузнецюкова, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, О.А. Ногіна та інші у своїх наукових працях частково розглядали питання податкового процесу та його режимів. Проте ґрунтовних досліджень даної проблематики не проводилося, за виключенням С.В. Сарани, який у своїх працях приділив значну увагу питанням процесуально-процедурних податкових режимів.

**Постановка завдання** полягає у визначенні сутності та складу особливих податкових процесуальних режимів та з'ясування основних структурних елементів їх складу.

**Результати досліджень.** В ході попередніх досліджень предметом наукового пошуку був склад податкових процесуальних режимів, де визначалося, що це питання, перш за все, є теоретичним доробком, якому не приділено уваги в рамках досліджень галузей фінансового та податкового права. Під час розгляду особливих процесуальних режимів у податковому праві ми виходимо з того, що їх головною ознакою має бути динамічність існування таких режимів, яка визначатиме характер існування та функціонування вказаної категорії.

Враховуючи проблему недостатньої теоретичної розробленості поняття процесуальних режимів у теорії права, яка існує на пострадянському просторі [1, с. 47, 48; 2, с. 235], при визначенні сутності особливих податкових процесуальних режимів варто орієнтуватися на теоретичні доробки дослідників у сфері загальної теорії права.

Отже, звертаючись до найбільш ранніх напрацювань, присвячених питанням процесуальних режимів, слід звернути увагу на праці В.М. Горшеньова. Насамперед, науковець, констатуючи недостатню розробленість категорії процесуальних режимів у теорії права, відзначає множину підходів до її розуміння. Так, їх можна розглядати виключно в плані проваджень і стадій. Визначаючи процесуальний режим елементом процесуальної форми, можна підходити до його визначення неоднозначно та вважати його або обов'язковим елементом структури юридичних процесів, або додатковим, або факультативним [3, с. 151]. На думку А.В. Рибіна, в спектр категорії "процесуальний режим" слід включати норми етики, естетики, звичаї, тобто всю суму соціальних факторів, що визначають "атмосферу" правозастосовного провадження [1, с. 48]. Процесуальні режими відображають організаційні відносини і носять організаційно-управлінський характер [4, с. 44]. Можна вважати процесуальний режим податкового процесу необхідним компонентом правової форми діяльності податкових органів.

Податковий процес загалом охоплює цілий ряд податкових процедур, які в цілому визначають його зміст, при цьому в переважній більшості випадків в податковому процесі застосовується весь комплекс процедур загальної частини та окремі процедури особливої, що обумовлено їхнім характером та змістом (процедури загальної частини стосуються всіх процесуальних податкових відносин, а особливої – лише окремих податкових платежів, які застосовуються в тих чи інших випадках). Особливі процесуальні податкові режими складаються з режимів окремих податкових процедур.

Багатогранність і багатоаспектність категорії «режим» дозволяють припустити, що вона охоплює складну структуру і являє собою комплексно-структурне утворення.



Процесуальний податковий режим є системою юридичних засобів і заходів, що функціонує в межах податкового процесу як сукупності податкових процедур і підгалузі податкового права, існує лише в межах податкових процесуальних правовідносин; являє собою комплекс засобів та способів впливу на учасників з метою забезпечення належного функціонування податкової системи, у її процесуальному аспекті; стосується всіх категорій платників податків, з урахуванням їх залучення до податкових процесуальних правовідносин; є постійною, об'єктивною та безперервно існуючою системою юридичного впливу на податкові відносини всередині держави [5, с. 477].

З позицій, висловлених В.М. Горшеневим, вбачається, що елементами режиму виступають: принципи, що діють у сфері процесуальної діяльності; сукупність засобів і способів реалізації зазначених принципів; струнка система сформованих гарантій [3, с. 152]. Окремо розглянемо кожен із зазначених елементів особливих податкових процесуальних режимів.

Особливі податкові процесуальні режими є органічно поєднаними з загальним режимом у податковому процесі, адже вони є, так би мовити, його «легальною девіацією», тобто головним в ідентифікації режиму як особливого є відмінність його норм від норм, які визначають загальний податковий процесуальний режим. Особливі процесуальні режими податкового процесу є вторинними за своєю суттю, тобто є модифікацією загального процесуального режиму та можуть передбачати додаткові пільги, заборони, обмеження або зобов'язання [6, с. 123].

Звертаючи увагу на сутність особливих податкових процесуальних режимів, вище ми виділяли таку їх ознаку, як динамічність. Ознака динамічності, на наш погляд, має визначальне значення у податкових процесуальних відносинах, так як відображає еволюційність та поступовість розвитку галузі податкового права взагалі.

Повертаючись безпосередньо до досліджуваної нами правової категорії, вважаємо, що динамічність проявляється в тому, що задля покращення та оптимізації податкового процесу законодавець часто вдається до диверсифікації підходів до адміністрування того чи іншого податку чи збору. Оскільки вказані ситуації існують з об'єктивних причин та пов'язані з вирішенням нагальних проблем у податковій системі держави, то під час їх вирішення (або, наприклад, оптимізації системи адміністрування в цілому, тобто зміни загального процесуального податкового режиму) може відпадати необхідність у подальшому існуванні норм податкового права, які уособлювали особливі процесуальні податкові режими. Таким чином, з впровадженням процесуальних податкових норм такі режими можуть виникати, а із скасуванням вказаних норм окремі процесуальні режими можуть зникати, що і являє собою ознаку динамічності особливих податкових процесуальних режимів.

С.В. Сарана виділяє два види режимів, відмінних від загального – особливі та спеціальні. На його думку, 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 господарств [7, с. 77; 8, с. 64-65].

Уважно дослідивши вказану тезу, слід зазначити, що і особливі, і спеціальні режими за класифікацією С.В. Сарани мають одну і ту ж саму відмінність від загального процесуального податкового режиму – вони відбивають особливості відносин, які не регулюються Розділом II ПК України та які існують у окремих податкових відносинах. Таким чином, за вказаним нами класифікаційним критерієм вони мають однакові ознаки.

Вважаємо позицію щодо виокремлення тільки особливих податкових процесуальних режимів більш коректною, адже на наш погляд, класифікація податкових процесуальних режимів має відбуватися за критерієм наявності «відмінностей від загального», тобто, основним режимом має бути загальний податковий процесуальний режим, у якому відбува-



ються податкові процедури Розділу II ПК України. Відповідно, податкові процедури, реалізація яких регулюється іншими за характером чи походженням нормами і які не співпадають із загальним податковим процесуальним режимом, слід вважати такими, що відбуваються за особливих податкових процесуальних режимів.

Також слід звернути увагу на положення чинного Податкового кодексу України. Зокрема, останній не містить визначень жодного податкового процесуального режиму або податкового процесу взагалі, проте у ст. 11 Податкового кодексу України міститься визначення спеціального податкового режиму – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Пункт 3 вказаної статті до того ж визначає, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [9]. Вбачається, що вказаний режим являє собою систему окремих, відмінних від інших, податкових процедур, які мають власний, відмінний від загального, процесуальний режим. До таких спеціальних режимів, передбачених ПК України, відносять режим єдиного податку (спрощена система оподаткування), режим угод про розподіл продукції, спеціальний податковий режим у сфері сільського та лісового господарств. Втім, вказані режими є матеріальними режимами, тобто сукупністю процедур, у рамках яких відбувається справляння того чи іншого податку.

Таким чином, у податкових правовідносинах існують загальний та спеціальні матеріальні режими, які встановлюють загальний або особливий порядок справляння податків, та загальний і особливий процесуальні режими, які, проявляючись у тих самих відносинах, що і матеріальні режими, характеризують принципи та способи застосування матеріальних режимів, тобто яким чином останні будуть втілені на практиці.

При цьому слід зауважити, що вказані види режимів, попри схожі назви, не є дзеркальними відображеннями одне одного у різних проявах правової форми. На підтримку вказаного наведемо думку С.В. Сарани, який вважає, що спеціальний податковий режим базується на загальному податковому режимі, тоді як процесуально-процедурний режим врегульовує процесуальні складові як загального режиму, так і спеціального в межах своїх підсистем (загального, особливого, спеціального режимів) [4, с. 108]. Перш за все, дослідимо обсяг кожного названого нами режиму.

Так, загальний податковий режим, як зазначає С.В. Сарана, являє собою систему 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 [10, с. 92]. Таким чином, загальний податковий режим охоплює всі податкові правовідносини, що не визначені законодавцем як спеціальні.

З наведеного вище визначення спеціального податкового режиму вбачається, що він за обсягом охоплює правовідносини з оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Положення пункту 3 згаданої статті вказує на те, що до складу спеціального податкового режиму може входити особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів, це означає, що справляння податків та зборів є елементом загального податкового режиму.

На відміну від них, процесуальні режими більш пов'язані з податковим адмініструванням, яке являє собою процесуальну діяльність уповноважених органів по здійсненню податкового контролю у відносинах, що виникають у процесі виконання платниками податків покладених на них обов'язків. Основними досліджуваними процедурами у цьому разі є процедури виконання податкового обов'язку платниками податків (їхніми представниками, податковими агентами) та справляння податків і зборів, здійснення податкового контролю контролюючими органами. Таке розмежування є досить умовним, особливо це стосується дій зобов'язаних і владних суб'єктів під час виконання податкового обов'язку [11, с. 27].



Як зазначалося нами раніше, загальний процесуальний режим не виходить за межі податкового адміністрування, тобто справляння окремих податкових платежів відбувається вже в особливих податкових процесуальних режимах, оскільки стягування кожного окремого податку відбувається через реалізацію різних принципів та способів, за допомогою чого здійснюється індивідуалізація кожного виду податкових платежів.

Коло відносин, яке охоплюється особливими податковими процесуальними режимами, в такому разі включає в себе відносини щодо сплати всіх податкових платежів (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, акцизного податку, екологічного податку, рентної плати, податку на майно, спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, оподаткування в умовах угод про розподіл продукції та особливості стягування окремих видів податків, передбачені розділом XX ПК України), тобто особливі податкові процесуальні режими можуть існувати у відносинах, які є підсистемою загального податкового режиму.

При цьому слід зазначити, що позиція законодавця наводить на думку, що процесуальні режими справляння податків можуть відрізнятися для одного і того самого податку, що доводиться існуванням розділу XX Податкового кодексу України. Вбачається, що вказана ситуація дає підстави говорити про розподіл процесуальних режимів не просто на загальний та особливий, а передбачає існування третього виду режимів.

Розглядаючи цю тезу, хотілося б наголосити, що оскільки законодавець назвав вказаний розділ ПКУ «Перехідні положення», то існує ймовірність того, що вказані положення будуть мати юридичну силу нетривалий строк (втілюючи ознаку динамічності), а тому виділення такого типу відносин в окремий процесуальний режим та їх дослідження може стикнутися з проблемою, коли вказані норми будуть скасовані, а тому не буде законодавчої бази для теоретичного обґрунтування вказаної класифікації. Тому для подальшого виділення і класифікації вказаного виду податкових процесуальних відносин більш коректним буде протилежний підхід – для початку необхідне напрацювання проблематики особливих податкових процесуальних режимів як цілісної категорії. Лише дослідивши загальні принципи та способи втілення таких режимів, можна вести мову про виокремлення інших процесуальних режимів, що за своїми принципами, гарантіями та способами втілення є відмінними і від загального, і від спеціальних режимів.

**Висновки.** Таким чином, можна зробити наступні висновки: по-перше, існування особливих податкових процесуальних режимів зумовлене необхідністю законодавця оптимізувати податковий процес з огляду на багатоманітність платників податків та податкових платежів, що ними справляються; по-друге, вказані режими характеризуються своєю динамічністю, тобто виникають і зникають в залежності від розвитку податкової системи держави взагалі.

Досліджуючи вказані види режимів у податковому праві, доходимо висновку про відсутність паралельності у обсязі матеріальних і процесуальних режимів. Оскільки вказані режими мають різну за своєю природою мету та прояви у податкових правовідносинах, то доцільним буде поставити наголос на закріпленні терміну «особливі податкові процесуальні режими» («особливі процесуальні режими») задля розмежування спеціальних податкових режимів та особливих податкових процесуальних режимів у теорії податкового права.

#### Список використаних джерел:

1. Рыбин А.В. Процессуальный режим: понятие и структура / А.В. Рыбин // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 9. – С. 47-50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ecsocman.hse.ru/text/50361283/>
2. Пашазаде М.А. Некоторые суждения о понятии процессуальной формы в уголовном производстве / М.А. Пашазаде // Право і суспільство. – 2012. – № 3. – С. 234–238.
3. Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. – Харьков, 1983. – 192 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.pravo.vuzlib.su/book\\_z775\\_6.html](http://www.pravo.vuzlib.su/book_z775_6.html)
4. Сарана С.В. Загальний податковий режим: співвідношення з іншими податковими режимами / С.В. Сарана // Право і суспільство. – 2016. – № 1. – ч. 2. – с. 106–111.



5. Сарана С.В. Податково-процесуальний режим у податковому процесі / С.В. Сарана, Л.І. Колеснік // Процес модернізації системи державного управління: конституційний, адміністративний та фінансовий аспекти: [колективна монографія] / за заг. ред. А.С. Нестеренко. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2017. – С. 466-478.

6. Гайдамака О.І. Правовий режим: поняття та види / О.І. Гайдамака // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2008. – вип. 15. – с. 120–127.

7. 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.

8. Сарана С.В. Перспективна структура Податкового кодексу України з огляду на податкові режими // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2015. – № 18 – Т. 1. – С. 63–66.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – ст.112 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8575#n8575>

10. Сарана С.В. Щодо поняття й ознак загального податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Сер. Юриспруденція. – 2015. – № 17. – т. 1 – с. 90 – 93

11. Чинчин М.М. Межі та стадії податкового адміністрування / М.М. Чинчин // Фін. право : щокв. наук. журн. – 2013. – № 1. – С. 26-29.

