

**САРАНА С. В.,**

кандидат юридичних наук, доцент,  
докторант кафедри управління,  
адміністративного права і процесу  
та адміністративної діяльності  
(Національний університет державної  
податкової служби України)

УДК 347.73

### ЗАГАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ: СПІВВІДНОШЕННЯ З ІНШИМИ ПОДАТКОВИМИ РЕЖИМАМИ

Статтю присвячено питанням сутності та співвідношення загального податкового режиму з іншими податковими режимами, що існують у податковому праві. Запропоновано авторське розуміння загального податкового режиму у світлі взаємодії його зі спеціальним податковим режимом і процесуально-процедурним податковим режимом, а також встановлено співвідношення між ними.

**Ключові слова:** податковий режим, загальний податковий режим, співвідношення загального податкового режиму з іншими режимами.

Статья посвящена вопросам сущности и соотношения общего налогового режима с другими налоговыми режимами, которые существуют в налоговом праве. Предложено авторское понимание общего налогового режима в свете взаимодействия его со специальным налоговым режимом и процессуально-процедурным налоговым режимом, а также установлено соотношение между ними.

**Ключевые слова:** налоговый режим, общий налоговый режим, соотношение общего налогового режима с другими режимами.

Article is devoted to the essence and the general tax regime relation to other tax regimes that exist in the tax law. The author's understanding of the overall tax regime in the light of its interaction with special tax regime and judicial procedural tax regime and established the relation between them.

**Key words:** tax regime, general tax regime, ratio of general tax regime with other regimes.

**Вступ.** Існування податкових режимів на сьогодні закріплене на законодавчому рівні в нормах Податкового кодексу України (далі – ПК України) та обґрунтоване науковцями. При цьому з позиції як законодавця, так і наукового середовища немає однозначного підходу щодо класифікації цих режимів та не визначено їх співвідношення, що особливо важливо з огляду на наявність загального податкового режиму й інших режимів, які використовуються в податковому законодавстві.

Питанням податкових режимів присвячені праці таких науковців, як К.В. Андрієвський, Ю.В. Боднарук, В.В. Белевцева, В.Ю. Жданов, Ю.Б. Іванов, Н.С. Івашенко, О.А. Іконнікова, Л.М. Касьяненко, П.В. Коломієць, О.І. Косолапов, М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький, А.С. Матинов, М.О. Слатвінська, В.І. Теремецький та інші. При цьому питання сутності загального податкового режиму та його співвідношення з іншими податковими режимами не було предметом окремих досліджень.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення співвідношення загального податкового режиму з іншими податковими режимами з огляду на сучасні правові реалії регулювання податкових правовідносин.



**Результати дослідження.** Сучасне податкове законодавство закріплює існування низки понять, пов'язаних із податковими режимами, наприклад «податковий режим» «спеціальні податкові режими», «спеціальні режими оподаткування». При цьому законодавець не визначає терміни «загальний податковий режим», «процесуальний податковий режим», які також виступають невід'ємними складовими податкового режиму загалом.

Зокрема, як цілком слушно із цього приводу зауважує В.І. Теремецький, застосування законодавцем поняття «спеціальний податковий режим» передбачає наявність певного «загального режиму оподаткування». Однак загальна частина Податкового кодексу України не містить вказівки на його наявність. І поділ на загальну й спеціальну системи оподаткування або загальний і спеціальний податкові режими пов'язується з необхідністю виділення з встановленого для всіх категорій платників податків порядку виконання обов'язку зі сплати податків спеціального спрощеного порядку сплати податків для окремих категорій осіб [1, с. 100].

На думку М.П. Кучерявенка, загальне поняття «податково-правовий режим» відображає комплексність у використанні форм регулювання та передбачає поєднання як загального, так і спеціального податково-правових режимів. Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків і зборів зобов'язаних осіб, що зумовлюється необхідністю поповнення доходів бюджетів. Існування загальних податково-правових режимів доповнюється функціонуванням також декількох спеціальних податково-правових режимів. Останні можуть існувати лише за наявності загального податково-правового режиму [2, с. 145].

На думку В.В. Белевцевої, податковий режим можна визначити як урегульований законодавством загальний порядок поведінки громадян (людей) та юридичних осіб, а також порядок реалізації їхніх прав і свобод у сфері справляння податків. Податковий режим може конкретизуватись щодо особливих груп суб'єктів та об'єктів, які підпадають під його дію. При цьому вчений у такій конкретизації вбачає можливість встановлення спеціальних податкових режимів [3, с. 7], які діють як спеціальні складові загального режиму.

Згідно з думкою К.В. Андрієвського, загальний податково-правовий режим забезпечує правове регулювання оподаткування, максимально наближене до вихідного припису податково-правової норми. Зміст загального податково-правового режиму виражається в двох складових конструкціях. Перша складова потребує закріплення правового механізму податку й охоплює сукупність матеріально-правових податкових норм, наявність яких спричиняє існування відповідного податку чи збору. Друга складова відображає динамічний аспект загального податкового режиму та виражається в реалізації стадій податкового обов'язку. При цьому майже всі податкові законодавства пострадянських країн містять родові норми, що закладають підвалини у визначенні правового механізму податку, загальних підстав виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку. І загальний податково-правовий режим, об'єднуючи матеріальні й процедурні приписи, охоплює сукупність елементів та відносин, на базі яких вони й 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 разі принципово важливо розрізнити індивідуалізацію розпоряджень податково-правових норм, що виражають зміст загального податково-правового режиму, та регулювання дій учасників податкових відносин, яке виражає трансформацію загального режиму в спеціальний податково-правовий режим [4, с. 69–81].

Досягнення мети одного чи декількох режимів виражає також здійснення головної мети загального податкового режиму. Якщо загальний податковий режим спрямовується на забезпечення своєчасної й повної сплати податків і зборів, то спеціальні податкові режими, реалізуючи цю ж мету, уточнюють форму її здійснення (спрощене, фіксоване оподаткування тощо) [5, с. 59]. Так, загальний податковий режим стосується більшості податкових правовідносин, за винятком тих, що належать до інших податкових режимів. І правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, включає в себе як елементи різні податково-правові режими, підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам



[6, с. 302]. Серед таких режимів можна виділити загальний податковий режим, спеціальний-податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, наявність і сутність яких було обґрунтовано в ході попередніх досліджень [7; 8; 9].

При цьому на особливу увагу заслуговує саме загальний податковий режим, який фактично виступає основою для інших податкових режимів. Так, у працях низки науковців [10–24], присвячених податковим режимам у їх різних інтерпретаціях, прямо чи опосередковано вказується на ключову роль загального податкового режиму, що виступає основою для інших податкових режимів, із чим необхідно погодитись. Водночас варто зауважити, що більшість праць акцентують увагу на спеціальних податкових режимах, окремі з них стосуються питання податкового процесу та, відповідно, процесуального податкового режиму. З огляду на це загальний податковий режим розглядається не прямо, а опосередковано, у світлі режимів, які вивчаються. При цьому окремих досліджень загального податкового режиму практично не проводилось, що спонукає розглядати його в аспекті аналізу інших податкових режимів із виділенням ключових особливостей для встановлення його співвідношення з іншими податковими режимами.

Насамперед можна констатувати, що загальний податковий режим виступає основою для інших податкових режимів, оскільки містить більшість податково-правових приписів, що стосуються більшості платників, і врегульовує сплату практично всіх податкових платежів. Так, цим режимом визначаються ключові елементи податків і зборів, закріплюються окремі податкові платежі та умови й порядок їх сплати.

На думку В.І. Теремецького, податково-правові режими можуть бути диференційовані залежно від таких обставин:

- 1) функцій механізму правового регулювання (матеріальні й процесуальні (процедурні));
- 2) правового регулювання порядку обчислення й сплати податків і зборів (режими оподаткування та інші податково-правові режими, що регулюють загальні питання оподаткування);
- 3) застосування або незастосування загального порядку визначення елементів податку (податків) щодо певної категорії платників податків або виду економічної діяльності (загальні та спеціальні податкові режими);
- 4) об'єкта оподаткування, коли виділяються режими оподаткування майнових об'єктів (майна, майнових прав, угод із цінними паперами), режими оподаткування певних видів діяльності (діяльності банків, страхових організацій, професійних учасників ринку цінних паперів);
- 5) правового статусу суб'єктів оподаткування:
  - цивільно-правового статусу суб'єктів (правовий режим оподаткування неприбуткових установ та організацій, приватних підприємств, фізичних осіб тощо);
  - належності суб'єкта до податкової юрисдикції України (режим оподаткування юридичних та фізичних осіб, резидентів і нерезидентів (іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента));
  - наявності чи відсутності зв'язку між учасниками правовідносин (правовий режим оподаткування незалежних один від іншого суб'єктів, правовий режим оподаткування взаємозалежних осіб);
- 6) наявності права застосовувати встановлені податковим законодавством переваги й пільги (загальний і пільговий режим оподаткування) [6, с. 303].

Наведена класифікація податкових режимів безперечно відображає сутність різних їх складових, проте не враховує базовий поділ режимів на загальний, спеціальний і процесуально-процедурний. Тому складові режимів, які не стосуються спеціального чи процесуально-процедурного, мають бути включені до загального податкового режиму.

З огляду на це загальний податковий режим має охоплювати питання загальних засад, формуючи загальну частину, та конкретних податкових платежів, формуючи спеціальну частину цього режиму. Тобто загальний податковий режим визначає засади, на яких будується податкове право, складові елементи податків, статус учасників податкових правовідносин



тощо, а також закріплює правове регулювання податкових платежів, що справляються на території України, за винятком тих, що віднесені до спеціальних податкових режимів.

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 або певної території чи галузі економіки [25, с. 18]. Відповідно, спеціальний податковий режим, базуючись на загальному податковому режимі, закріплює лише особливості оподаткування для окремих категорій платників, базові засади якого містяться в загальному податковому режимі. Тобто спеціальний податковий режим є певною інтерпретацією окремих положень загального податкового режиму, залишаючи при цьому інші положення цього режиму без змін та використовуючи їх у ході оподаткування за спеціальним податковим режимом.

У свою чергу процесуально-процедурний податковий режим є складовою податкового процесу та становить комплекс юридичних інструментів, спрямованих на створення необхідного впливу на процесуальні податкові відносини загалом та окремі податкові процедури, їх учасників із метою забезпечення належного функціонування податкової системи в 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 в його межах і стосуються окремих податкових процедур, що можуть мати також тимчасовий характер [26, с. 30]. У складі процесуально-процедурного податкового режиму виділяються такі податково-процедурні режими: 1) загальний, що уособлює режим для податкових процедур, які стосуються всіх без винятку податково-процесуальних правовідносин; 2) особливий, який визначає режими податкових процедур для окремих податкових платежів; 3) спеціальний, що встановлює спеціальні режими податкових процедур, які визначають особливості процесуально-процедурних відносин у визначених законодавством умовах або для окремих платників податків [27, с. 77].

Співвідношення цього режиму із загальним податковим режимом викликає декілька питань. По-перше, необхідно з'ясувати, які складові загальної частини податкового права належать до загального податкового режиму, а які – до спеціального й процесуального. По-друге, варто визначити, як розмежовуються ці режими в окремих податкових платежах. По-третє, необхідно надати розуміння, як врегульовується питання співвідношення та впливу загального й процесуально-процедурного податкових режимів на спеціальні податкові режими.

З приводу першого варто зазначити, що загальні положення податкового права закріплено в Розділі I ПК України [28], вони безперечно належать до загального податкового режиму, оскільки визначають основоположні засади оподаткування (сферу дії, принципи, елементи податків і зборів, види податків і зборів, усунення подвійного оподаткування, термінологію тощо). Водночас положення статті 11 ПК України («Спеціальні податкові режими») [28] належать як до загального режиму, так і до спеціального, оскільки щодо першого вони визначають відмінності від нього та виокремлюють спеціальні податкові режими, закріплюючи їх існування, а щодо другого врегульовують загальні засади спеціальних податкових режимів. Що стосується процесуально-процедурного режиму, то він у загальних положеннях законодавства не представлений, оскільки його призначенням є регулювання процесуальної складової податкового права, яка вже є похідною від матеріальних норм, що містяться в загальній та особливій частинах.

Розмежування загального й процесуально-процедурного податкових режимів в аспекті окремих податкових платежів базується на основі співвідношення матеріальних і процесуальних складових податкового права. Так, матеріальні податкові норми, віднесені до складу загального податкового режиму, врегульовують питання застосування окремих податкових платежів, тоді як процес їх нарахування й сплати, а в окремих випадках – і відповідальності за невиконання податкових приписів базується на загальних процесуальних засадах, закріплених у Розділі II ПК України [28], що адаптуються й уточнюються для окремих податко-



вих платежів. Тобто процесуальний податковий режим вступає в дію на основі загального податкового режиму за конкретним податковим платежем у частині забезпечення виконання податкового обов'язку платниками.

Що стосується співвідношення й впливу загального та процесуально-процедурного податкових режимів на спеціальні податкові режими, то при цьому спостерігається картина взаємного впливу. Адже 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). Відповідно, спеціальний податковий режим, базуючись на загальному режимі й перебуваючи під певним його впливом, у частині положень, що є спільними для них, у своїй процесуальній складовій тісно взаємодіє зі спеціальним процесуально-процедурним податковим режимом, який визначає процесуальні процедури його реалізації. З іншого боку, спеціальний податковий режим взаємодіє із загальним та особливим режимами в межах підсистем процесуально-процедурного режиму, що врегульовують процесуальні складові загального режиму, які стосуються спеціального податкового режиму.

**Висновки.** Таким чином, співвідношення загального податкового режиму з іншими податковими режимами може бути відображене в наступному вигляді: загальний податковий режим, виступаючи базою (основою) для матеріальної складової податкового режиму загалом, співвідноситься зі спеціальним податковим режимом як базисний режим, на якому останній базується, встановлюючи лише певні особливості порівняно із загальним режимом.

Водночас процесуально-процедурний податковий режим, охоплюючи процесуальним регулюванням як загальний, так і спеціальний податкові режими, взаємодіє з ними обома. І якщо щодо загального податкового режиму він є похідним від його матеріальних норм, унормовуючи процес виконання податкового обов'язку, то щодо спеціального податкового режиму він частково виступає базовим щодо підсистеми спеціального режиму, яким регулюється процесуальна складова спеціального податкового режиму, а частково є похідним від його матеріальних норм.

#### Список використаних джерел:

1. Теремецький В.І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В.І. Теремецький // *Право і безпека*. – 2011. – № 5. – С. 98–103.
2. Кучерявенко М.П. Податкове право : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
3. Белевцева В.В. Податковий режим як складова забезпечення державної безпеки / В.В. Белевцева // *Фінансове право*. – 2011. – № 1(15). – С. 6–9.
4. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К.В. Андрієвський ; Нац. юрид. академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 206 с.
5. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / [В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.] ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011–. – Ч. 1. – 2011. – 704 с.
6. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму / В.І. Теремецький // *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. – 2011. – № 4(55). – С. 295–304.
7. Сарана С.В. До питання поняття та ознак загального податкового режиму / С.В. Сарана // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. – 2015. – № 17. – Т. 1. – С. 90–93.
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 ін-т економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2012. – 170 с.



9. Сарана С.В. Процесуально-процедурні податкові режими : [монографія] / С.В. Сарана, В.В. Липський. – Полтава : Полтавський ін-т економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. – 155 с.
10. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування : [монографія] / Ю.Б. Іванов. – Х. : ХДЕУ-Торнадо, 2003. – 516 с.
11. Слатвінська М.О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування / М.О. Слатвінська // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 264–271.
12. Костенко О.О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.О. Костенко. – Донецьк, 2008. – 235 с.
13. Косолапов А.И. Специальные налоговые режимы : [учеб. пособие] / А.И. Косолапов. – М. : Изд.-торговая корпорация «Дашков и К», 2008. – 212 с.
14. Жидяк О.Р. Теоретико-організаційні основи визначення спеціальних податкових режимів / О.Р. Жидяк // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.14. – С. 213–216.
15. Музиченко О.В. Сутність спеціальних податкових режимів та особливості їх застосування в податкових системах країн СНД / О.В. Музиченко // Ефективна економіка. – 2010. – № 6. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=240>.
16. Жданова В.Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / В.Ю. Жданова. – М., 2006. – 251 с.
17. Иващенко Н.С. Специальный и общий налоговый режим / Н.С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 65–67.
18. Матинов А.С. Специальные налоговые режимы : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / А.С. Матинов. – М., 2005. – 199 с.
19. Мінка Т.П. Підходи щодо класифікації адміністративно-правових режимів / Т.П. Мінка // Публічне право. – 2011. – № 2. – С. 40–47.
20. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / П.В. Коломієць ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2013. – 19 с.
21. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс : [учеб. пособие] / Н.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. – 392 с.
22. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.В. Боднарук. – О., 2008. – 19 с.
23. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
24. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
25. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2011. – № 4. – С. 15–18.
26. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2014. – № 4. – С. 28–31.
27. 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.
28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

