

ДО ПИТАННЯ СКЛАДУ ПРОЦЕДУР ОСОБЛИВОГО ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

THE ISSUE OF COMPOSITION PROCEDURES SPECIFIC JUDICIAL-PROCEDURAL TAX REGIME

Сарана С.В.,

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

У статті розглянуто процедури особливого процесуально-процедурного податкового режиму в розрізі питання їхнього складу. Запропоновано авторське бачення складу процедур особливого процесуально-процедурного податкового режиму з огляду на його сутність та характерні особливості та визначено призначення кожної з них.

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

В статье рассмотрены процедуры особенного процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение состава процедур особенного процессуально-процедурного налогового режима с учетом его сущности и характерных особенностей и определено назначение каждой из них.

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

In the article the procedures of special judicial-procedural tax regime in the context of the question of their composition. The proposed composition the author's vision procedures special judicial-procedural tax regime because of its nature and characteristics and the defined purpose of each.

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

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку податкових правовідносин є таким, що зумовлює необхідність чіткої регламентації процедур виконання податкового обов'язку та діяльності податкових органів, які мають знайти своє відображення у складі податкового процесу, базовими елементами якого мають стати процесуально-процедурні режими, в межах яких будуть регламентовані усі процесуальні аспекти податкових правовідносин.

У світлі цього особливий процесуально-процедурний податковий режим, що базується на особливостях процедур окремих податкових платежів, потребує додаткових наукових пошуків та розробки, у тому числі і в аспекті його складу, що представлений процедурами окремих податкових платежів.

Стан дослідження. 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 та ін. Проте питань особливого режиму податкового процесу висвітлювала лише О.М. Мінаєва, не визначаючи процедур, які до нього мають належати.

Враховуючи зазначене, склад процедур особливого процесуально-процедурного податкового режиму потребує додаткового дослідження з урахуванням сучасних законодавчих реалій та досягнень податкової науки. А метою статті є аналіз наукових праць та норм податкового законодавства на пред-

мет визначення складу процесуально-процедурного податкового режиму.

Виклад основного матеріалу. Розглядаючи питання окремих процедур особливого процесуально-процедурного податкового режиму, варто перш за все звернутися до податкових платежів, у яких є особливі процедури, не властиві процедурам загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Податковим кодексом України (далі – ПК України) у нормах розділу III «Податок на прибуток підприємств» передбачено наявність особливих підходів до сплати даного податку на основі податкових різниць та особливостей оподаткування окремих видів діяльності і операцій [1].

Так, статтею 138 ПК України закріплено різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, згідно з п. 138.1. якої фінансовий результат до оподаткування збільшується:

– на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

У свою чергу, відповідно до п. 138.2. фінансовий результат до оподаткування зменшується:

– на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 цієї статті;

– на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень цієї статті Кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

– на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

При цьому, згідно з п. 138.3, порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених ПК України.

Так, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» у п. 26 визначає, що амортизація основних засобів (окрім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: 1) прямолінійного; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивного; 5) виробничого [2]. Щодо останнього, то, як прямо передбачено п.п. 138.3.1 п. 138.3, застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу [1], який, відповідно, не застосовується у податкових різницях з питань амортизації.

Загалом, методика ведення податкового обліку як підсистеми бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на принципі відображення об'єктів бухгалтерського обліку за оцінкою, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку, з паралельним обчисленням податкових різниць, які становлять відхилення в оцінці витрат, доходів, активів і зобов'язань, з метою складання податкової декларації. Така методика процедурно пояснюватиме порядок формування кожного виду податкових різниць. Її розроблення тісно пов'язане з організаційним аспектом вирішення проблеми податкового обліку [3, с. 10]

Тобто явно проглядаються особливості застосування процедур розрахунку, що безпосередньо не пов'язані з податковим законодавством, а які регулюються законодавством з питань бухгалтерського обліку і звітності, так як ч. 2 статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» закріплює, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [4]. Проте не передбачає прямо застосування його процедур для інших видів обліку, в тому числі для оподаткування. І це вказує на явну особливість застосування таких процедур у податкових правовідносинах.

Аналогічні підходи до вищезазначеного можна знайти у статтях 139 і 140 ПК України, де у пунктах 139.1., 139.2., 139.3., 140.4 (п.п. 140.4.3.), 140.5. (п.п. 140.5.8.) [1], вказується на застосування процедур національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, які вміщують відмінні від податкових процедури, при цьому адаптуючись до потреб податкового законодавства на основі податкових різниць.

Відповідно, можна визначити, що застосування податкових різниць передбачає відмінні від загальних процедури нарахування податків, які цілком можна віднести до особливого процесуально-процедурного податкового режиму. Адже податкові різниці стосуються окремого податкового платежу (податку на прибуток підприємств), їхні процедури мають особливості порівняно з загальними, охоплюють лише окремі питання визначення витрат і являють собою процедури не властиві загальному процесуально-процедурному режиму, так як запозичують їх із бухгалтерського обліку. А усе зазначене відповідає ознакам особливого процесуально-процедурного податкового режиму [5, с. 167], що визначені вище.

Подібно до процедур податкових різниць застосовуються і процедури, які визначають особливості оподаткування окремих видів діяльності й операцій. Так, п. 141.1 статті 141 «Особливості оподаткування страховика» передбачає також застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Аналогічне посилання вміщується у п. 141.2 «Різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю». І це вказує на належність даних процедур до особливого процесуально-процедурного податкового режиму.

Викликає інтерес також розділ IV ПК України «Податок на доходи фізичних осіб», яким передбачено у статті 166, що для фізичних осіб – платників податків застосовуються особливі підходи до сплати у вигляді податкової знижки у випадку відповідності таких платників встановленим податковим законодавством критеріям. Особливість процедури застосування податкової знижки передбачає, що суми, які будуть підтвержені як податкова знижка, підлягають поверненню платнику, що загалом не властиво для податкового законодавства, окрім випадків повернення надміру сплачених сум податкових платежів та податкового кредиту.

Процедура застосування податкової знижки не передбачена розділом II ПК України і, відповідно,

не належить до процедур загального процесуально-процедурного податкового режиму. У той же час вона об'єктивно існує і закріплена податковим законодавством.

Згідно з пп. 14.1.170 статті 14 ПК України, податкова знижка (ПЗ) для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, отриманого за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати [1].

Платник податку, який бажає скористатися правом на податкову знижку, може подати річну податкову декларацію до податкової інспекції за місцем своєї податкової адреси про суму свого загального річного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати та зазначити у ній сплачені суми та підтвердні документи щодо податкової знижки [6, с. 538]. До податкової знижки можуть бути включені фактично здійснені протягом звітного податкового року витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) та їх покупця (отримувача) [6, с. 538-539]. А потім за результатами розгляду декларації податковий орган приймає рішення про повернення сум, витрачених на передбачені законодавством для податкової знижки цілі.

З урахуванням зазначеного можна констатувати, що податкова знижка стосується окремого податкового платежу (податку на доходи фізичних осіб), її процедура має особливості порівняно із загальними, охоплює лише окремі питання визначення оподаткованого доходу фізичної особи і являє собою процедуру, не властиву загальному процесуально-процедурному режиму [7, с. 37]. Усе це безпосередньо вказує на приналежність до особливого процесуально-процедурного податкового режиму, так як процедура застосування податкової знижки не прописана у нормах загального процесуально-процедурного податкового режиму, а носить відокремлений характер.

Привертає до себе увагу також розділ V ПК України «Податок на додану вартість», яким у ст.ст. 198 та 199 передбачено застосування податкового кредиту [7]. Згідно з п.п. 14.1.181 п. 14 статті 14 ПК України, податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V ПК України [8, с. 93].

Так, якщо податкова знижка – це податок, сплачений в якості витрат, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню, то податковий кредит відрізняється від податкової знижки тим, що на його величину зменшується належний до сплати розмір податку, а податкова знижка зменшує на суму

вже сплаченого податку оподатковуваний прибуток [9, с. 47].

До податкового кредиту, відповідно до п. 198.1. статті 198, належать суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі у разі їх ввезення на митну територію України) та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу [1]. Які у подальшому враховуються при визначенні сум податкового зобов'язання з податку на додану вартість шляхом його зменшення на суму податкового кредиту.

Зовні податковий кредит має схожі риси з процедурою повернення зайво сплачених сум податків [10, с. 153]. Проте у цьому разі природа виникнення передумов і обов'язку перерахування платникові сум є абсолютно різною [11, с. 396], так як податковий кредит – це сума, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду [6, с. 847]. Відповідно, підставою відшкодування є саме наявність законодавчо визначеної та належно обчисленої суми податкової різниці, а не зайво сплачені суми у вигляді податків.

Відповідно, процедура податкового кредиту не є прописаною в межах загального процесуально-процедурного податкового режиму, у тому числі у його сучасному відображенні в нормах розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів», а має особливий характер, що властивий лише їй у прив'язці до податку на додану вартість. І це відповідає ознакам особливого процесуально-процедурного податкового режиму, серед яких прив'язка до податкового платежу, особливості порівняно з загальними процедурами, охоплення лише питань визначення сум податкових зобов'язань по податку на додану вартість та відсутні у складі процедур загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Висновки. Враховуючи усе вищезазначене, можна констатувати, що до складу процедур особливого процесуально-процедурного податкового режиму належать процедури податкових різниць, окремі процедури особливостей оподаткування окремих видів діяльності і операцій, процедури податкової знижки та податкового кредиту.

При цьому дані процедури, як це і вбачається із сутності особливого процесуально-процедурного податкового режиму, носять характер прив'язки до окремих податкових платежів та визначають особливості порівняно з процедурами загального процесуально-процедурного податкового режиму.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

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. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2000 року № 288/4509 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
3. Єфименко Т.І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, Ф.О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Сарана С.В. Особливий процесуально-процедурний податковий режим: поняття та зміст / С.В. Сарана // Публічне право. – 2015. – № 3(19). – С. 164-169.
6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. Олейнікова Л.Г Проблема подвійного оподаткування та методи його уникнення / Л.Г. Олейнікова, А.О. Чорнолуцька // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 9(136). – С. 45-48.
10. Налоговое право России: Особенная часть : учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2004. – 670 с.
11. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.