

ЛІТЕРАТУРА:

1. Постанова Верховного Суду України від 20 січня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/3060677>
2. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби: Інформаційний лист ВАСУ від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 82.
3. Постанова Верховного Суду України від 25 березня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/3551132>
4. Постанова Верховного Суду України від 8 грудня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/7417986>.
5. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. - № 10. – Ст.44.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. – 2010. – №229-230.
7. Постанова ВАСУ від 7 жовтня 2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>



УДК 347.73

Мінаєва О. М., к.ю.н., суддя Харківського
апеляційного адміністративного суду

До питання щодо джерел та структури податкового процесу

У роботі аналізуються основні ознаки податкового процесу, його структура та джерела. Автор відзначає інтенсивний розвиток податково-процесуальних норм, поступове їх формування у окремі стадії податкового процесу. Також досліджується система основних джерел податкового процесу.

Ключові слова: податковий процес, джерела податкового процесу, структура податкового процесу.

В работе анализируются основные признаки налогового процесса, его структура и источники. Автор отмечает интенсивное развитие налогово-процессуальных норм, постепенное их формирования в отдельные стадии налогового процесса. Также исследуется система основных источников налогового процесса.

Ключевые слова: налоговый процесс, источники налогового процесса, структура налогового процесса.

This paper analyzes the main features of the tax process, its structure and sources. The author notes the intensive development of fiscal and procedural rules, their gradual formation in the individual stages of the tax process. Also explores the main sources of the tax system process.

Keywords: tax process, sources of tax process, the structure of the tax process.

Наукові дослідження процесуального регулювання податкових відносин найбільш активно представлені в сучасній науці саме останнім часом. На це існують відповідні об'єктивні підстави. Якщо порівнювати з радянською добою стану науки фінансового права, то нескладно зробити висновок, що податкове право існувало в якості незначної складової її, яка була не дуже помітною. Це і зрозуміло: податки були зведені до мінімуму – з фізичних осіб та з колгоспно-кооперативних підприємств.

З початку 90-х років починається інтенсивний розвиток правового оформлення кола суспільних відносин, які пов'язані з оподаткуванням. Безумовно, це виражається в становленні та подальшому реформуванні податкового законодавства. В той же час, основна увага зосереджується на закріпленні податкових конструкцій через матеріальні норми, процедури, які забезпечують їх реалізацію, набувають правового забезпечення вельми приблизно, тезово. Незначна кількість процесуальних норм стосувалася порядку зміни строку сплати податків та зборів, примусового стягнення податкових платежів та забезпечення виконання податкового обов'язку, заліку чи повернення незаконно стягнутих сум податків, процедури проведення податкових перевірок.

Певною принциповою межею в цьому сенсі можна вважати 2000 рік, коли було прийнято Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Саме цим актом і було започатковано формування процесуального регулювання податкових відносин. З прийняттям Податкового кодексу України основні положення цього акту склали зміст Розділу II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)».

Якщо на початковому етапі податкового регулювання треба було дійти до формування узгодженої, раціональної сукупності податкових платежів, які породжують безумовний обов'язок сплати, то абсолютно логічним є мета сучасного етапу – набуття найефективнішої форми реалізації такого обов'язку. Дійсно, збільшувати кількість обов'язкових платежів неосяжно неможливо, але ефективність в податковому регулюванні може бути досягнута і в напрямку процедурного доопрацювання забезпечення виконання податкового обов'язку. Саме тому деталізація правозастосовної діяльності уповноважених органів, уточнення процесуального статусу учасників податкових відносин, корегування нормотворчих процедур, які стосуються оподаткування – це реальні напрямки досягнення ефективності в застосуванні податково-правових механізмів на сучасному етапі.

Більш того, всі ці аспекти сприяють і чіткості в визначеності (а відповідно до цього і в реалізації) гарантій прав платників податків, формуванні безконфліктних засад в його співвідношеннях з суб'єктами владних повноважень. Розвиток процесуального регулювання податкових відносин свідчить і про підвищення рівня юридичної техніки в аспекті податкової законотворчості. Це, з одного боку, обумовлюється наявністю певних проблем на стадії правозастосування (колізії, прогалини тощо) та, з іншого боку, виступає напрямком удосконалення правозастосовної практики в сфері податкових відносин. Податково-процесуальні норми є фундаментом однотипного тлумачення податкових приписів різними суб'єктами в сфері податкових відносин, тобто через ці конструкції формується єдиний знаменник не лише для розуміння, але і для застосування, для відповідних наслідків щодо всіх учасників відносин оподаткування.

На сьогодні можна вважати, що склалися чотири основні підходи до розуміння юридичного процесу, виходячи із яких можна будувати конструкцію процесуального регулювання податкових відносин [1, с.14]: 1) судово-процесуальне право, судочинство; 2) порядок реалізації певної діяльності щодо судового та позасудового розгляду, вирішення спорів та притягнення до відповідальності; 3) порядок здійснення діяльності уповноважених органів в сфері правозастосування; 4) правова форма упорядкування діяльності щодо реалізації правових норм всіма суб'єктами правовідносин, як владними, так і зобов'язаними.

Деталізація змісту податкового процесу може здійснюватись залежно від уточнення

характеру діяльності суб'єктів податкових відносин. В одному значенні під податковим процесом розуміють детально регламентований порядок застосування норм податкового права уповноваженими органами. При цьому така діяльність має відповідний орієнтир та мету — формування бюджетних доходів та зосереджується в основному на забезпеченні належної поведінки осіб, які виконують імперативний обов'язок щодо перерахування власних коштів до таких фондів. В іншому сенсі під податковим процесом розуміють законодавчо врегульований порядок дій уповноважених державою органів та суб'єктів, які не мають відповідних владних повноважень. Ця діяльність має певний забезпечувальний характер, відповідно до якого здійснюється реалізація податкового обов'язку платником в умовах правореалізаційного процесу.

Податковий процес, характеризується всіма рисами юридичного процесу, в той же час має і певні особливості. Акцентуючи увагу на них і можна сформувати систему ознак податкового процесу:

1. Спирається на систему податково-процесуальних норм.
2. Охоплює певну систему операцій як з матеріальними податковими нормами, так і з податково-процесуальними нормами.
3. Обов'язковим учасником є суб'єкт владних повноважень, який і представляє власника податкових надходжень.
4. Безпосередньо пов'язується з повноваженнями контролюючих органів та органів стягнення, які забезпечують реалізацію інтересу публічного суб'єкта.
5. Передбачає реалізацію повноважень владного суб'єкта в особливому порядку та послідовності.
6. Передбачає процесуальну організацію діяльності з розгляду та вирішенню конкретних юридичних справ.
7. Обумовлює прийняття на підставі вирішення конкретної юридичної справи відповідних ненормативних актів.

Основним джерелом податково-процесуальних норм є Податковий кодекс України. При цьому хотілося б звернути увагу на два рівні закріплення відповідних податкових процедур в цьому акті. По-перше, йдеться про Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Він 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. По-друге, окремим рівнем закріплення податкових процедур в Податковому кодексі України є відповідні норми при справлянні кожного податку чи збору. Наявність загально родової конструкції Розділу II не виключає процесуальних особливостей реалізації видового обов'язку по відповідному платежу, що і закріплюється окремими розділами Податкового кодексу України, починаючи з Розділу III.

В якості окремого джерела процесуального регулювання податкових відносин можна визначити Рішення Конституційного суду України. Це обумовлюється тим, що він займає особливе місце серед органів, що складають судову систему України, відповідно до чого і врегульований спеціальний статус його. Крім того, принциповими особливостями характеризуються не просто його повноваження, а і наслідки реалізації таких повноважень. Повноваження щодо офіційного тлумачення, яке надано Конституційному суду України, обумовлює і особливий режим та значення, юридичну силу рішень Конституційного суду.

В деяких дослідженнях робиться спроба акти Верховного суду України, вищих спеціалізованих судів включити до джерел податкового права, надати останньому,

фактично, прецедентний характер. Наврядчи з таким підходом можна погодитись. В той же час, не зупиняючись детально на дискусії щодо їх місця в системі джерел податкового права, хотілося б зауважити наступне. Безумовно, листи та рішення Верховного суду України, вищих спеціалізованих судів не мають нормативного характеру, не перетворюються в приписи загальнообов'язкової поведінки всіх учасників відносин. В той же час, обов'язковість врахування таких актів при прийнятті рішень судами першої та апеляційної інстанції безпосередньо впливає на зміст таких рішень. Більш того, при відхиленні від запропонованої в цьому акті конструкції оцінки ситуації для судді судів нижчої інстанції присутні негативні наслідки — відміна рішення, що може призвести до звільнення. Виходячи з цього, це опосередковано впливає як на вирішення спорів, так і побудову своєї поведінки платниками, особами, які можуть стати учасниками податкового спору. Абсолютно невливаючими на регулювання поведінки учасників податкових відносин такі акти, на наш погляд, визнавати неможна.

I.A. Саприкіна на підставі класифікації податково-процесуальних норм характеризує структуру податкового процесу, виходячи із виділення процесуальних стадій, процесуальних проваджень та процесуальних процедур [4, с.13-16]. Процесуальна стадія забезпечує логічну послідовність здійснення певних дій, які спрямовані як на досягнення певного процесуального результату, так і забезпечення відповідного функціонального сенсу. Стадії, як слушно зауважують, відображає часову послідовність здійснення дій в межах податкового процесу [1, с.15]. Більш того, процесуальна стадія надає певні часові характеристики, часові межі діяльності щодо реалізації припису матеріальної норми.

I.A. Саприкіна в основу класифікації податково-процесуальних норм закладає стадії податкового процесу і виділяє: 1) корегування податкового обов'язку; 2) примусове виконання платником його податкового обов'язку; 3) податковий контроль; 4) притягнення до податкової відповідальності; 5) оскарження актів податкових органів та дій і бездіяльності їх посадових осіб в позасудовому порядку [4, с.14]. У контексті такого погляду є декілька зауважень. Мабуть, таким чином можна розглядати класифікацію податкового процесу виходячи з його юрисдикційної природи, спираючись на те, що йдеться про упорядкування відносин та інтересів учасників в умовах вирішення конфлікту. При цьому автор розглядає такі перспективи виключно в межах узгодження позицій суб'єктів, які протистоять в податковому правовідношенні як владна та зобов'язана сторона. В той же час, навряд чи логічно при такому підході виключати із податкового процесу і стадію вирішення податкового спору в суді. Безумовно, її неможна вважати виключно предметом податково-правового регулювання, бо йдеться про існування певної комплексної конструкції на межі використання норм податкового [3] та адміністративного права [2]. Більш того, така класифікація побудована, фактично, на оцінці процесуальних аспектів діяльності податкових органів, тоді як навряд чи послідовним може бути і неврахування обліку дій платників податків в такому сенсі.

Викликає певні питання і така послідовність стадій. По-перше, навряд чи примусове виконання платником його обов'язку або корегування цього може здійснюватись до податкового контролю. Без проведення контролюючих дій навряд чи виникнуть підстави корегування обов'язку чи об'єктивна обумовленість примусового виконання податкового обов'язку. По-друге, складно зрозуміти реалізацію такої стадії як притягнення до відповідальності без можливості оскарження актів податкових органів. Більш того, притягнення до відповідальності (що безпосередньо передбачає застосу-

вання санкцій – штрафів) навряд чи можливе без рішення суду. До того ж, неможна виключати до стадії притягнення до відповідальності і двох ієрархічних процедур оскарження (дворівневої адміністративної та трирівневої – судової).

Всі стадії можна класифікувати залежно від характеру. Логічна послідовність стадій передбачає таке розташування дій учасників податкових відносин, яке обумовлює логіку прийняття рішення. Це пов'язується із визначенням поняття, судженням та висновком. Останній найчастіше набуває форму ненормативного акту. Функціональна ознака обумовлює періодизацію стадій залежно від конкретних дій учасників процесуальних відносин та виражається в вимірі, спостереженні та експерименті. Поєднуючи ці дві функції, окрему стадію податкового процесу можна сформувати як систему дій, спрямованих як на реалізацію основного завдання, так і низки проміжних завдань.

Внутрішню складову стадії податкового процесу іноді визначають як етап [1, с. 15]. Відіграючи роль внутрішньої складової процесуальної стадії, етап має власну структуру, відповідне функціональне призначення, мету та завдання. Своєрідність кожного етапу характеризується видовою природою процедур, які його складають та забезпечують внутрішню структурування окремої стадії податкового процесу. Будуючи систему податкового процесу через акумуляцію етапів та стадій, В.І. Гудімов виділяє такі стадії як: розрахунок податку; корегування податкового обов'язку; податковий контроль; примусове стягнення податку; притягнення до відповідальності за правопорушення в сфері податків та зборів [1, с. 16].

Не зупиняючись детально на аналізі такої структуризації стадій податкового процесу, хотілося б зробити лише одне зауваження – стосовно стадії обліку. Нам здається, що і при характеристиці податкового процесу в юрисдикційному сенсі, і в більш широкому значенні без цієї стадії неможна з'ясувати характер таких процесуальних відносин. Обчисленню податку обов'язково має передувати облік як зобов'язаних осіб, які мають реалізовувати податковий обов'язок (реєстри платників податків), так і об'єктів, що породжують податковий обов'язок (податковий чи бухгалтерський облік). Навіть якщо розглядати податковий процес в юрисдикційному сенсі, облік виступає одним із методів податкового контролю і відповідно до цього стосується реалізації повноважень контролюючих органів. Саме тому, ми вважаємо, неможна виключати таку сукупність податкових процедур із цілісної системи стадій податкового процесу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гудімов В.І. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2005. – 23 с.
2. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України від 09.09.2005. – 2005 р. – № 35, 35-36, 37. – Стор. 1358. – Ст. 446.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. – № 229-230.
4. Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2009. – 23 с.

