



УДК 347.73

## ЗАГАЛЬНИЙ ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ: ЗМІСТ ЗАГАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ

Сарана С.В., к. ю. н., доцент,  
докторант кафедри управління,  
адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності  
Національний університет державної податкової служби України

Статтю присвячено аналізу наукових праць та норм податкового права, які стосуються питань загального процесуально-процедурного податкового режиму в контексті його загальних положень. Розглянуто зміст процесуального режиму загалом та податкового процесуального режиму зокрема. Запропоновано сформулювати загальні положення загального процесуально-процедурного податкового режиму на основі таких складових, як принципи, гарантії, способи і методи шляхом внесення необхідних змін і доповнень до податкового законодавства, в результаті чого має бути удосконалено механізм процесуального регулювання податкових відносин.

**Ключові слова:** податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, загальний процесуально-процедурний податковий режим, загальні положення загального процесуально-процедурного податкового режиму, зміст загальних положень загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Статья посвящена анализу научных трудов и норм налогового права, которые касаются вопросов общего процессуально-процедурного налогового режима, в контексте его общих положений. Рассмотрено содержание процессуального режима в целом и налогового процессуального режима в частности. Предложено сформулировать общие положения общего процессуально-процедурного налогового режима на основе таких оставляющих, как принципы, гарантии, способы и методы путем внесения необходимых изменений и дополнений в налоговое законодательство, в результате чего должен быть усовершенствован механизм процессуального регулирования налоговых отношений.

**Ключевые слова:** налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим, общий процессуально-процедурный налоговый режим, общие положения общего процессуально-процедурного налогового режима, содержание общих положений общего процессуально-процедурного налогового режима.

Sarana S.V. GENERAL JUDICIALLY PROCEDURAL TAX MODE: TABLE OF CONTENTS OF GENERALS

The article deals with analysis of scientific works and legal acts, which deal with questions general judicially procedural tax mode, in context of him generals. Maintenance of judicial mode is considered on whole and tax judicial mode, in particular, and it is suggested to form generals general judicially procedural tax mode on basis of such constituents as principles, guarantees, methods and methods. By bringing of necessary changes and additions in a tax legislation. As a result of what it must be improved mechanism of judicial adjusting of tax relations.

**Key words:** tax mode, judicially-procedural tax mode, general judicially-procedural tax mode, generals general judicially procedural tax mode, table of contents of generals general judicially procedural tax mode.

**Постановка проблеми.** Процес виконання податкових зобов'язань передбачає здійснення окремих податкових процедур, у рамках яких реалізуються ті чи інші обов'язки платників податків та повноваження контролюючих органів. При цьому сукупність податкових процедур утворює податковий процес, яким охоплюються всі питання нарахування, сплати податків, подання податкової звітності та відповідальності за порушення податкового законодавства. В той же час податкові процедури, незважаючи на певне призначення кожної з них та відмінності між ними, повинні мати спільну основу, яка закладає можливості для взаємопов'язаної та послідовної, в рамках податкового процесу, їх реалізації. І така основа повинна мати, як належне теоретичне обґрунтування, так і відповідне законодавче закріплення. Адже саме

вона закладає базис для існування процесуально-процедурного податкового режиму для платників податків, в тому числі в їх взаємовідносинах із контролюючими органами.

**Ступінь розробленості проблеми.** Питанням податкового адміністрування було присвячено праці цілого ряду науковців, серед яких представники, як економічної, так і юридичної наук, зокрема В.Л. Андрущенко, А.В. Бірлон і Н.В. Бірлон, Л. Вітек, В. Грендел, Н.А. Дорофєєва, О.А. Міронова, К.П. Проскура, А.С. Тітов, В.Ю. Захарченко, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, Ф.Ф. Ханафєєв, К. Пубал, Л. Жіріунас, Д. Яктоніте, К.І. Швабій та інші. В той же час процесуальним аспектам податкового регулювання, в тому числі їх податковим режимам, присвячені праці Ю.В. Боднарука, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєвої.

Проте питання загальних аспектів податкових процедур, як у розрізі адміністрування податкових платежів, так і загального процесуально-процедурного режиму, досліджені практично не були.

**Метою статті** є формування змісту загальних положень режимів процедур у межах загального процесуально-процедурного податкового режиму.

**Виклад основного матеріалу.** Найбільш актуальним завданням податкового адміністрування є оптимізація податкової системи в цілому, всієї її багатосторонньої діяльності [1, с. 129]. І цьому, в першу чергу, мають сприяти загальні положення, які є визначальними для всіх податкових процедур у ході їх реалізації.

Податковий кодекс України (далі – ПК України) вміщує у Главі 1 Розділу II загальні положення адміністрування податків, зборів, платежів [2]. Проте вони мають скоріше не загальний характер, а передбачають уточнення окремих положень, таких як: перелік контролюючих органів, листування з платниками, повернення помилково або надміру сплачених боргових зобов'язань, підтвердження даних визначення у податковій звітності, податкова адреса. А питання загальних засад податкового процесу залишаються як би на узбіччі податково-правового регулювання.

Розглядаючи вище окреслену проблему, варто вказати, що в питанні адміністрування податкових платежів варто послуговуватися точкою зору О.М. Мінаєвої, яка, розглядаючи податкові процедури, вбачає два рівня їх закріплення: загальний (Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» та окремий (стосується процедур щодо окремих податкових платежів) [3, с. 257]. Її позицію підтримують автори коментаря Податкового кодексу, які зазначають, що нормами Розділу II ПК України фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників та контролюючих 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 Податкового кодексу або митним законодавством. І у такому випадку використовуються правила, визначені в іншому розділі або законі з питань митної справи [4, с. 192].

Відповідно загальний рівень відповідає нормам адміністрування податкових платежів та вміщує процедури, що є складовими податкового процесу, в межах якого має існувати загальний процесуально-процедурний податковий режим та його загальні положення, які, в свою чергу, є визначальними для реалізації режимів окремих процедур.

Загалом процесуальний режим розглядається, як складна синтетична конструкція, що складається з принципів, що діють у процесуальній сфері; засобів і способів їх реалізації й гарантій, що склалися, які відображають у своїй сукупності якісні характеристики правових форм діяльності органів держави [5, с. 153]. З точки зору свого змісту процесуальний режим являє собою сукупність вимог, що забезпечують обстановку доцільної сприятливості всьому ходу процесу [6, с. 66].

Саме такі вимоги мають бути закріплені у загальних положеннях, що регламентують загальний процесуально-процедурний податковий режим, переважну більшість норм впливу якого складають саме норми Розділу II ПК України [2]. Разом із цим навіть у загальних положеннях адміністрування відсутні базові складові, основною з яких є принципи. Як цілком справедливо з цього приводу відмічає О.Є. Деменко адміністрування податків повинне будуватися на зрозумілих і законодавчо встановлених принципах. І закріплення на законодавчому рівні чіткої системи принципів адміністрування податків сприятиме злагожденій та ефективній діяльності податкових органів, побудові відкритих та прозорих партнерських відносин між платниками податків і податковими органами, а відтак забезпечить ефективне функціонування податкової системи в цілому [7, с. 60].

Справедливим це твердження видається і для принципів загального процесуально-процедурного податкового режиму. Так, М.П. Кучерявенко відмічає, що стійкою ознакою податкового процесу, специфіки процесуальної діяльності в регулюванні оподаткування, є процесуальний режим, який, перш за все, включає в себе принципи процесуальної діяльності сфери оподаткування, деталізація яких може здійснюватися від загально правових, що характерні для всіх різновидів процесуального регулювання (законність, цілеспрямованість тощо), до спеціальних (орієнтованих або на окрему складову податкового зобов'язання, або на окремий вид податку, або платника) або специфічних (визначаються видовою особливістю конкретного елемента правового механізму податку) [8, с. 37]. Підтримує вказану позицію і І.Є. Криницький, який також відносить їх до невід'ємних елементів податково-процесуального режиму, зазначаючи, що принципи окреслюють периметр процесуального режиму, формують цілісну картину податкового процесу [9, с. 97].

До податково-процесуальних принципів він відносить:

1. Принцип незалежності (самостійності) податкових органів у своїх правоправних діях. Зауважуючи, що ця незалежність не є абсолютною, має досить умовний характер,



саме законом податковим органам делегована компетенція в чітко окресленому секторі, в галузі оподаткування. І в цьому випадку можна вести мову про незалежність «по горизонталі». Так, податкові органи при здійсненні покладених на них завдань у сфері оподаткування незалежні, наприклад, від органів Пенсійного фонду України чи органів Державного казначейства.

2. Принцип чітко визначеної ієрархії та субординації (підпорядкування). Цей принцип характерний не лише для майже всіх органів, що здійснюють мобілізацію коштів до централізованих фондів держави. У першу чергу він «працює» відносно податкових органів.

3. Принцип диспропорції (незбалансованості) між правами та обов'язками платника податкових платежів. Слід зауважити, що в Конституції України наведені тільки обов'язки платників. Що ж стосується законів України, то має місце певне викривлення на користь обов'язків, права мають доволі декларативно-загальний характер.

4. Принцип рівномірності сплати. При розгляді цього принципу виділяються два аспекти: а) рівномірність сплати за суб'єктами, коли однакові вимоги про виконання податкового обов'язку застосовуються до всіх однотипних платників; б) рівномірність за об'єктами, коли вимоги сплати не залежать від індивідуальних особливостей об'єкта оподаткування.

5. Принцип дотримання податкової таємниці. Реалізація зазначеного принципу набуває особливої ваги та актуальності. Це викликано, зокрема, такими обставинами: по-перше, цей принцип є конкретизацією конституційного принципу забезпечення збереження конфіденційної інформації безпосередньо в сфері оподаткування; по-друге, він відіграє досить суттєву роль у забезпеченні інформаційної безпеки, як платників податкових платежів та держави, так й інших учасників податкового процесу. Щодо практичної реалізації цього принципу, то захист податкової таємниці повинен здійснюватися за чотирма основними напрямками: 1) від неправомірного розголошення чи використання відомостей, що становлять податкову таємницю, службовцями державних, контролюючих органів й місцевого самоврядування (доступ у силу закону); 2) від порушення обов'язків дотримання податкової таємниці працівниками власника обмеженої інформації (доступ у силу трудових обов'язків). Окремо слід наголосити на захисті від розголошення колишніми працівниками (після завершення дії їх трудового договору, контракту); 3) від дій довірених осіб (доступ у силу професійних обов'язків); 4) від неправомірних дій третіх осіб, наслідком яких стало порушення податкової таємниці (доступ у силу випадку).

6. Принцип нейтральності учасників податкового процесу. Цей принцип відбиває інституційну деталізацію загального принципу рівності. Головним чином він стосується «владних» та «нейтральних» учасників податкового процесу, забезпечуючи їх об'єктивність та неупередженість, професійне виконання покладених на них обов'язків [9, с. 97].

Зазначені принципи є належним чином обґрунтованими та можуть виступати в якості базису сукупності принципів процесуально-процедурного податкового режиму. В той же час вони мають бути проаналізовані на предмет відповідності сучасному податковому законодавству, що є перспективою подальших досліджень.

Враховуючи вказане, у загальних положеннях процесуально-процедурного режиму мають бути закріплені принципи, на основі яких здійснюється його функціонування. При цьому не слід забувати, що режим відбиває порядок, умови та процедури здійснення процесуальної діяльності у податкових правовідносинах, а тому принципи самого податкового процесу безпосередньо впливають на загальний процесуально-процедурний режим. А отже закріплення принципів у загальних положеннях адміністрування податків, зборів, платежів закладе основу для подальшого удосконалення податково-процесуальних відносин та застосування загального процесуально-процедурного режиму, як в цілому, так і в розрізі його окремих процедур.

Окрім принципів, в якості складових податково-процесуального режиму виділяються: а) гарантії забезпечення процесуальної діяльності; б) основні способи й засоби здійснення процесуальних дій (реалізації принципів, що діють у податковому процесі) [9, с. 97]. З приводу них М.П. Кучерявенко наголошує, що правовий механізм характеризується взаємозв'язаною системою засобів і способів реалізації принципів податково-процесуальної діяльності, які відображають особливість відповідних податкових процедур. Також безумовною складовою податково-процесуального режиму виступає сукупність гарантій, які забезпечують, як реалізацію цілей процесуального регулювання в оподаткуванні, так і створюють можливість поступальної і логічної зміни податкових процедур [8, с. 37].

З приводу гарантій процесуальної діяльності варто зазначити, що гарантованість є одним із обов'язкових параметрів нормативної моделі юридичної процедури [10, с. 128], а тому без них реалізація податкової процедури видається маловірогідною та може зіткнутися зі значними труднощами. При цьому, варто погодитися з твердженням І.Є. Криницького, який констатує наявність

злагодженої системи гарантій, «багатоперехової» структурованої конструкції, що включає: а) процесуальні гарантії загального характеру; б) процесуальні гарантії, спрямовані на забезпечення ефективної діяльності конкретних учасників процесу (суб'єктів, що наділені владними повноваженнями; «підпорядкованих» суб'єктів; інших учасників процесу) [11, с. 100].

Загальні гарантії мають розповсюджуватися на всі процесуально-процедурні податкові відносини та вміщуватися у загальних положеннях. В той час, як гарантії, спрямовані щодо конкретних учасників цих відносин, можуть міститися як в загальних положеннях, так і в окремих процедурах. Адже необхідною умовою реалізації адміністративних відносин має бути нерівність сторін, і покладання на сторону, що управляє, юридично обумовлених владних повноважень, спрямованих на іншу сторону [12, с. 128], результатом чого є закріплення гарантій і на рівні окремих процедур, а не лише в цілому щодо їх усіх.

Способи та засоби здійснення процесуально-процедурних дій передбачають встановлену можливість діяти в певний спосіб та з використанням певних засобів, лише які виключно можуть бути використані в ході податково-процесуальних відносин. Сукупність процесуальних способів та засобів має на меті забезпечення належної (дозволеної) поведінки учасників податкового процесу [9, с. 101], разом із цим даючи їм належний інструментарій для реалізації своїх процесуальних прав, виконання обов'язків та захисту законних інтересів.

Такі способи та засоби мають бути передбачені у загальних положеннях, закріплюючи тим самим загальний механізм виконання податкового обов'язку. При цьому для окремих процедур вони можуть бути видозмінені, звужені чи розширені, що дозволить краще пристосуватися до реалізації тієї чи іншої податкової процедури.

Варто відмітити, що вказані складові змісту загальних положень процесуально-процедурного податкового режиму повинні мати відповідне відображення в загальних положеннях із адміністрування податкових платежів, як складової податкового законодавства, що фактично виконує роль процесуального регулювання податкових правовідносин до того часу, поки не буде сформовано окрему процесуальну складову податкового законодавства. Також принципи, гарантії, способи і методи процесуально-процедурного режиму тісно взаємопов'язані, так як принципи визначають базові засади діяльності, гарантії забезпечують їх дотримання, а способи і методи, з одного боку, обмежують, а з іншого – вказують на ті можливості реалізації гаран-

тій, з обов'язковим дотриманням принципів, що є дозволеними законодавством.

**Висновки.** Враховуючи все вищезазначене, можна констатувати, що зміст загальних положень загального процесуально-процедурного податкового режиму має включати принципи, гарантії та способи і методи реалізації податкових процедур, які мають відображати сутність даного режиму. При цьому існуючий зміст загальних положень адміністрування податків, зборів, платежів не відображає вказаного та потребує відповідного удосконалення через внесення доповнень, які б містили вказані елементи процесуально-процедурного податкового режиму.

Напрямок подальших досліджень вбачається розробка пропозицій по формуванню принципів, гарантій та способів і методів загального процесуально-процедурного податкового режиму.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Титов А.С. Налоговое администрирование и контроль: проблемы законодательного закрепления и правоприменения. – М.: ВК, 2007. – 408 с.
2. 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>.
3. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – № 2(92). – 2014. – С. 255-259.
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М.Я Азарова]. – 2-е вид. доп. та перероб. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, Т1. – 2011. – 590 с.
5. Горшенев В.М. Теория юридического процесса / В.М. Горшенев, В.Г. Крупин, Ю.И. Мельников и др.; под общ. ред. В.М. Горшенева. – Х.: Вища школа, 1985. – 192 с.
6. Горшенев В.М. Контроль, как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М.: Юридическая литература, 1987. – 176 с.
7. Деменко О.Є. Принципи адміністрування податків / О.Є. Деменко // Європейські перспективи. – № 1. – 2013. – С. 55-61.
8. Кучерявенко М.П. Налоговый процесс: учебное пособие / Н.П. Кучерявенко; НИИ финансового права. – К.: Правова єдність, 2010. – 392 с.
9. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дисертація ... доктора юридичних наук: 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К.: Національний університет ім. Т.Г. Шевченка, 2010. – 433 с.
10. Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В.Н.Протасов. – М.: Юридическая литература, 1991. – 144 с.
11. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія / І.Є. Криницький. – Х.: Право, 2009. – 320 с.
12. Юрій С.І., Крисоватий А.І., Кошук А.І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.