

ні строки (ст. ст. 185, 186, 211, 212, 236, 238, 245, 247 КАСУ); 2) можливість звернення до суду апеляційної інстанції для перегляду судового рішення у справі про адміністративне правопорушення (ст. 294 КУпАП); 3) наявність спеціального процесуального порядку перегляду судових рішень відповідними інстанціями; 4) мотивоване судове рішення при завершенні відповідною інстанцією адміністративного провадження.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. В.А. Кройтор. Принцип забезпечення апеляційного та касаційного оскарження. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/3847/%C2>.
2. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Олексія Леонідовича

Шаповалова щодо офіційного тлумачення положень пункту 20 частини першої статті 106, частини першої статті 111-13 Господарського процесуального кодексу України у взаємозв'язку з положеннями пунктів 2, 8 частини третьої статті 129 Конституції України від 25 квітня 2012 року № 11-рп/2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v011p710-12>.

3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Володимира Георгійовича Заїченка щодо офіційного тлумачення положення пункту 18 частини першої статті 293 Цивільного процесуального кодексу України у взаємозв'язку зі статтею 129 Конституції України (про апеляційне оскарження ухвал суду) від 27 січня 2010р. № 3-рп/2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-10>.

4. Ніколенко Л.М. Перегляд судових актів у системі судового захисту в господарському судочинстві України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://snjurid.crimea.edu/arhiv/.../26.../044\\_nik.pdf](http://snjurid.crimea.edu/arhiv/.../26.../044_nik.pdf).

УДК 347.73

## ІНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

Колеснік Л.І., аспірант

кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права  
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»

У статті на основі сучасних податково-правових реалій та наукових праць розглянуте питання інституційних основ податкового процесу з огляду на його сутність та співвідношення з іншими юридичними процесами. Запропоноване авторське визначення податкового процесу та його місце серед інших юридичних процесів у правовому полі України.

**Ключові слова:** процес, податковий процес, інституційні основи податкового процесу.

В статье на основе современных налогово-правовых реалий и научных трудов рассмотрен вопрос институциональных основ налогового процесса с учетом его сущности и соотношения с другими юридическими процессами. Предложено авторское определение налогового процесса и его место среди других юридических процессов в правовом поле Украины.

**Ключевые слова:** процесс, налоговый процесс, институциональные основы налогового процесса.

Kolesnik L.I. INSTITUTIONAL BASIS OF TAX PROCESS

On the basis of current tax and legal realities and scientific papers considered institutional framework of tax process because of its nature and relation to other legal processes. The author tax definition process and its place among other legal processes in legal field Ukraine.

**Key words:** process, tax process, institutional basis of tax process.

**Постановка проблеми.** У юридичній науці вже склалося уявлення про податкове право як про самостійну підгалузь фінансового права. Спостерігається поступальний і якісний розвиток усіх складових податкового права, якому вже притаманні: свій предмет, метод, принципи, та відокремлений законодавством. Перетворення, реформування та кодифікація податкового законодавства, поступове відокремлення податкових відносин і посилення специфіки податково-правового методу регулювання неминуче ведуть до того, що ця підгалузь фінансового права на сучасному етапі стає одним із найбільш швидко розвиваючих правових утворень. Поява нових правових категорій безсумнівно вимагає розробки відповідної теоретичної бази, опрацювання її понятійного апарату з метою вдосконалення правових норм і застосування їх на практиці.

Однією з таких категорій є «податковий процес», підвалини якого заклали норми адміністрування податків, зборів і платежів та наукові праці вчених, що визначили його сутність та ключові характеристики. При цьому сам «податковий процес» є ще відносно малодослідженим та потребує подальших наукових пошуків.

**Ступінь розробленості проблеми.** Зазначеною проблематикою займалися як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, серед яких 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 ін. А також в адміністративно-правовому контексті воно розглядалося у дослідженнях Т.П. Мінки та В.І. Теремецького. Проте, незважаючи на певний науковий доробок у даному напрямку, з інституційної точки зору податковий процес є вельми малодослідженим.



**Метою статті** є визначення інституційних основ податкового процесу з огляду на сучасний стан податкових правовідносин.

**Виклад основного матеріалу.** Формування правової доктрини податкового процесу онтологічно пов'язане із дослідженнями в галузі теорії права, співвідношенням матеріального та процесуального права, теорією юридичного процесу. В цьому сенсі цікавими є наукові концепції, що сформувалися у 40 р.р. минулого століття – концепції широкого та вузького розуміння сутності юридичного процесу. Беручи за основу науковий базис дослідження процесуальної природи правових явищ, сучасні науковці все частіше обґрунтовують самостійність різних видів юридичного процесу, і, як наслідок, формалізацію нових процесуальних галузей права [1, с. 139].

Зупинимося на двох основних підходах до розуміння юридичного процесу, що виділяються юридичною наукою. Прихильники теорії судового права дотримуються розуміння юридичного процесу як кримінального та цивільного судочинства. На їхню думку, ідея судового права виражає не тільки наукову концепцію, а й реально існуюче явище правової науки, саме чинне право, «процесуальне право – це судове право; юридичний процес – судовий процес, судочинство» [2, с. 15]. Таке розуміння процесу та процесуального права як специфічної форми судової діяльності прийнято називати «вузьким», традиційним. Традиційним даний підхід називають тому, що він відображає погляди представників традиційних процесуальних наук на свої галузеві процеси – цивільний, кримінальний, адміністративний – як на юрисдикційну процедуру, спрямовану на вирішення спорів про право і здійснення правового примусу [3, с. 307].

Поряд із цим з'являються окремі наукові дослідження, присвячені напрацюванню теорії нетрадиційних, на перший погляд, різновидів юридичного процесу: земельного, трудового і т. д. Подальшого розвитку набувають наукові концепції адміністративного процесу у широкому сенсі його трактування. Перші напрацювання у сфері дослідження процесуальної форми дали підґрунтя для роздумів про те, що процесуального врегулювання потребує не лише адміністративне право, а й інші традиційно матеріальні галузі, і не лише у частині юрисдикційної діяльності. Зокрема автори монографії «Юридична процесуальна форма. Теорія і практика» проф. П.Е. Недбайло і В.М. Горшенев стверджували, що «процесуальна форма має місце не тільки в юрисдикційній (правоохоронній) сфері застосування норм права, але й в інших сферах... Будь-яка галузь матеріального права викликає до життя відповідні процесуальні норми... Специфічні процесуальні норми потрібні, наприклад, у фінансовій, трудовій, земельній та інших галузях права [4, с. 44].

Стосовно процесуальних категорій фінансового права, до яких належить і податковий процес, Галаган у своїй праці «Процесуальні норми и отношения в советском праве» зазначав, що сутність широкої концепції юридичного процесу полягає в тому, що функції процесуального права не можна обмежувати лише регламентацією примусу або дозволу

цивільно-правових спорів, що крім кримінального та цивільного процесів у системі матеріальних галузей права є численні процесуальні норми і інститути, на основі яких здійснюється діяльність із реалізації приписів матеріально-правових норм будь-яких галузей. На думку дослідника, важливо, щоб у загальній частині фінансового права були закріплені загальні положення про фінансовий процес і процесуальні норми фінансового права для того, щоб вони отримали конкретизацію в особливій частині цієї галузі права. Як і в загальній частині, так і в кожному з інститутів особливості частини процесуальна сторона потребує спеціальної розробки і відносного відокремлення [5, с. 132].

Напрацювання теорії податкового процесу на даний момент відбувається з дослідженням його змісту як з позицій широкого, так і вузького (юрисдикційного) юридичного процесу. Ключовими питаннями, навколо яких розгортається наукова полеміка, стали питання щодо поняття та меж поширення процесуальної форми реалізації норм податкового права та співвідношення понять «процедура» та «процес» [1, с. 139].

Як з'ясовано вже з вищевикладеного, одна група вчених схильна заперечувати можливість використання процесуальної форми для позитивної діяльності суб'єктів податкових правовідносин, інша – відхиляє таку можливість, обґрунтовуючи це тим, що «процесуальне право – це судове право; юридичний процес – це судовий процес, судочинство» [2, с. 15]. На думку прихильників такої теорії співвідношення понять «процес» та «процедура», як рівнозначних по суті, знекровлює правове значення юридичного процесу. Для вирішення цього питання прихильниками юрисдикційної концепції юридичного процесу було запропоновано вживати поняття «процедура» як родового поняття, а поняття «юридичний процес» вважати рівнозначним поняттю «процесуальна процедура». Таким чином вони відкидають можливість розцінювати будь-яку процедуру юридично значимих дій процесуальною формою. Одним із найбільших прихильників такої концепції можна вважати Д.В. Вінницького, який розглядав податковий процес, як різновид податкової процедури, що має на меті врегулювати відносини по застосуванню заходів податково-правового примусу і по розв'язанню податкових спорів [6, с. 89]. А.П. Гетьман вважає, що «процес» і «процедура» є рівнозначними поняттями не тільки тому, що в етимологічному аспекті категорії «процес» і «процедура» тотожні, а й тому, що змістом цих юридичних понять є врегульована процесуальними (а не процедурними або процедурно-процесуальними) нормами діяльність, що має свою послідовність і спрямована на здійснення якого-небудь результату [7, с. 125–126].

Як стверджує Ю.В. Боднарук, процедура і процес – явища не різнопорядкові, будь-який юридичний процес має процедурний характер [8, с. 8]. Це твердження піддає критиці І.Є. Криницький, звертаючи увагу на тавтологію сформульованого Ю.В. Боднаруком підходу [9, с. 30].

Заслугує на увагу визначення податкового процесу, запропоноване І.Є. Криницьким, за яким під ним розуміється врегульований про-

цесуальними нормами податкового права порядок процедурної (як правило, не юрисдикційної) діяльності компетентних органів публічної влади (іноді й інших уповноважених суб'єктів) у галузі оподаткування та податково-процесуальні правовідносини, що виникають на цій основі [9, с. 30]. Відповідно, у наведеному визначенні можна чітко простежити, що податковий процес реалізується за допомогою процедури, на які він спирається, як на основу свого існування. З чим складно не погодитися, адже, як цілком слушно зазначає М.П. Кучерявенко, податковий процес, на відміну від більш широкій конструкції процесуального регулювання оподаткування, включає винятково податкові процедури [10, с. 112].

Разом із цим, М.П. Кучерявенко вбачає за доцільне розмежовувати конструкції процесуального регулювання оподаткування й податкового процесу [10, с. 111]. Та в подальшому уточнює, що податкові процедури – це закріплені порядок поведінки учасників податкових відносин. У той же час податковий процес являє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур. Він виражається в реалізації податкових процедур, здійсненні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм. Податковий процес – реальна діяльність зі здійснення порядку поведінки, закріпленої приписами податкових процедур [11, с. 29].

Дійсно, виконання процедурних дій здійснюється в межах процесу, і це забезпечує визначеність і системність правової діяльності [12, с. 37]. А сама процедура є послідовністю певних дій, має нормативну модель свого розвитку і спрямована на досягнення певних цілей [13, с. 100]. І в цьому зв'язку процесуальна форма є сукупністю правил виконання податкових процедур, визначених процесуальними нормами податкового законодавства, що гарантують чітке і своєчасне виконання податкового обов'язку, як основної мети податково-правового регулювання [10, с. 110]. Саме правила виконання податкових процедур грають визначальну роль у ході їх реалізації, що, в свою чергу, дає змогу реалізувати весь податковий процес у цілому. При цьому правила визначають умови та вимоги здійснення податкових процедур, створюючи певний правовий режим їх реалізації [14, с. 29].

На думку Л.М. Касьяненко, не кожна врегульована правом процедура може бути визнана процесом. Безсумнівно, такі правові явища мають багато спільного. По-перше, вони суворо регламентовані нормами права; по-друге, це юридично значущість дії; по-третє, такі дії вчиняються у строгій послідовності, тобто певною умовою є дотримання певних стадій. Тож юридично значимі дії, що вчиняються у визначеній законодавцем послідовності, можна назвати процесом. Так вона вважає, що процес і процедура – явища тісно взаємопов'язані, співвідносні, але не ідентичні. Процес реалізується через конкретні правові процедури. На її думку, доцільно встановити для них спеціальне юридичне значення, що виражатиме їхню сутність [15, с. 57].

З приводу самих податкових процедур, то варто звернути увагу на позицію О.М. Міна-

євої [16, с. 257], яка розглядає два рівні закріплення відповідних податкових процедур у Податковому кодексі України. По-перше, згідно її бачення, йдеться про Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», який містить процесуальні норми, що складають певний знаменник у застосуванні податкових процедур по кожному окремому податку чи збору. Це, на її цілком слушну думку, своєрідна загальна частина процесуального блоку податкових норм. По-друге, окремим рівнем закріплення податкових процедур у Податковому кодексі України є відповідні норми при справлянні кожного податку чи збору. Наявність загальної 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 [16, с. 257].

З указаним цілком погоджується С.В. Сарана, адже, на його думку, податкові процедури щодо окремих податкових платежів мають, і це цілком природно, свої відмінності, які пов'язані з особливістю того чи іншого платежу, в той же час вони в цілому повинні підпорядковуватися загальним податковим процедурам, що визначають порядок виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Разом із цим наявність окремих податкових процедур зумовлює виникнення і такої особливості податкового процесу, як використання лише окремих процедур, які не обов'язкового можуть на певному конкретному етапі оподаткування загалом входити до загальних процедур, а представляють собою окремі податково-процедурні комплекси щодо конкретних дій платників податків чи податкових органів з приводу того чи іншого податкового платежу [14, с. 29]. Таким чином, на його думку, на відміну від інших «класичних» процесів податковий процес не обов'язково передбачає проходження всіх процедур, а може, в певних випадках, обмежуватися лише окремими з них, замикаючись як би в колі їх здійснення. Враховуючи це, варто розглядати процесуальні податкові відносини як з огляду на процес загалом, так і на процедури зокрема, які уособлюють окремі з правовідносин по сплаті податкових платежів і поданню податкової звітності [14, с. 30].

Погоджуючись загалом із вказаним, слід зазначити, що податковий процес загалом охоплює цілий ряд податкових процедур, які в цілому визначають його зміст, при цьому в переважній більшості випадків у 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).

Крім того, деякі науковці досліджують сутнісні характеристики податкового процесу, здійснюючи порівняльний аналіз податкового





та бюджетного процесів. Так, наприклад, О.А. Ногіна зазначає, що податковий і бюджетний процеси відрізняються за характером самої «процесуальності». Для податкового процесу, як діяльності уповноважених державних органів (податкових або митних), характерна зовнішня спрямованість, тобто податкові або митні органи здійснюють свої дії в межах податкового процесу завжди стосовно організації не підпорядкованих і не залежних від них осіб – платників податку, податкових агентів, банків та ін., приймаючи в ході своєї діяльності різноманітні індивідуальні правові акти (рішення, постанови та ін.). У той час діяльність уповноважених органів у межах бюджетного процесу надзвичайно різноманітна і далеко не завжди може мати саме процесуальний характер, а скоріше відноситься до процедурної діяльності державних органів [17, с. 89]. Це підтверджується думкою інших учених про те, що процедурне провадження не має своїм результатом застосування примусових заходів; як правило, не містить обов'язкової вимоги про правову оцінку поведінки особи, і в більшості випадків має характер діловодства [18, с. 123]. У той же час Ф.Х. Банхаєва визначає податковий процес, як регламентовану нормами права частину бюджетного процесу, що являє собою діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування та учасників податкового процесу з визначення концепції формування, структури та обсягу державних доходів, коригування діючої системи податків і зборів, розробці і виконанню планів податкових надходжень до бюджету і поза бюджетних фондів, а також контролю за виконанням та дотриманням податкового законодавства [19, с. 16].

Окремі наукові дослідження взагалі пов'язані з аналізом податкового процесу, як елементу фінансового процесу поряд із такими різновидами останнього, як валютний процес, бюджетний процес і т. д. Так, наприклад, С.В. Запольський висуває, на перший погляд, достатньо своєрідні тези про те, що фінансове право є процесуальною галуззю [11, с. 140]. А окреме місце у теорії податкового процесу займає наукове твердження про те, що податковий процес реалізується в межах адміністративного процесу. Зокрема Г.В.Петрова розглядає податковий процес, як державно-управлінську діяльність у всьому різноманітті її прояви, як сукупність дій, що здійснюються податковими органами (їх посадовими особами) для реалізації покладених на них завдань і функцій [20, с. 11].

З наведеними твердженнями погодитися навряд чи видається можливим, так як податковий процес, реалізуючи процесуальну складову податкових відносин, стосується саме питань сплати податків, зборів, платежів, закріплених податковим законодавством, і не має прямого стосунку до бюджетних правовідносин, які регульовані окремими бюджетними нормами. Це ж стосується і питання податкового процесу, як частини адміністративного процесу. В той же час податковий процес може бути певною відокремленою складовою фінансового процесу загалом, до

якого, в тому числі в цьому випадку, слід віднести і бюджетний процес.

**Висновки.** Податковий процес загалом представляє собою не юрисдикційний процес, спрямований на реалізацію процесуальної складової податкових правовідносин, до складу якого входять процедури загальної і особливої частин, що забезпечують реалізацію даного процесу. При цьому інституційно податковий процес є відокремленим від інших процесів (таких як бюджетний, адміністративний тощо) і спрямований на регулювання саме податково-процесуальних відносин. Разом із цим він може входити в якості однієї зі складових до фінансового процесу на правах самостійного процесуального інституту регулювання податково-процесуальних відносин.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Коваль Д.О. Податковий процес: Проблеми теорії // Д.О. Коваль // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2012. – № 20 (1) – С. 139–141.
2. Горбунова О.Н. Проблеми совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. / Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. – М., 1996. – 30 с.
3. Василевська Т.І., Стасенко В.А. Податки Білорусі: Теорія, методика і практика. Мн.: Белпрінт, 1999. – 543 с.
4. Ковальський Д.В. Земельно-правовий процес: науково-методологічні підходи дослідження. // Юридична Україна. – 2004. – № 1. – С. 43–47.
5. Галаган И.А. (ред.) Процессуальные нормы и отношения в советском праве. / Воронеж: Изд-во Воронежского государственного ун-та, 1985. – 208 с.
6. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003.
7. Гетьман А.П. Процессуальные нормы и отношения в экологическом праве. – Харьков, 1994. – 134 с.
8. Боднарчук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... кандидата юридичних наук: 12.00.07 / Ю.В. Боднарчук. – Одеса, 2008. – 19 с.
9. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дисертація ... доктора юридичних наук: 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К: Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
10. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: права природа і класифікація : монографія / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
11. Кучерявенко М.П. Права природа процедурного регулювання оподаткування / М.П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2(15). – С. 26–29.
12. Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю: монографія / Л.А. Савченко, О.П. Мельник. – К.: КиМУ, 2009. – 236 с.
13. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права / Е.Г. Лукьянова. – М.: Норма, 2003. – 240 с.
14. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки // Фінансове право. – 2014. – № 4 (30). – С. 28–31.
15. Касьяненко Л.М. Юридичний процес та права процедура у фінансовому праві / Л.М. Касьяненко // Право України. – 2014. – № 1 (3). – С. 54–59.
16. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2(92). – С. 255–259.
17. Ногіна О.А. / О налоговом и бюджетном процессах // Правоведение. – 2002. – № 5 (244). – С. 88–92.
18. Банхаєва Ф.Х. / Концептуальное положение налогового процесса // Налоговый вестник. – 1999. – № 1. – С. 15–21.
19. Административное право: Учебник / Под ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова. – М., 2000. – 393 с.
20. Налоговое право. // Учебник для вузов. / Петрова Г.В. Издат. группа НОРМА–ИНФРА. – М., 1999. – 271 с.