

## ПРОЦЕСУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Стаття присвячена дослідженню процесуальних особливостей податково-правового регулювання. З'ясовано зміст понять "податкове право" та "податковий процес". Доведено, що підгалузь податкового права, яка виступає основою податкового процесу, складається переважно з приписів матеріально-процесуального характеру. Окреслено, що податкове право, яке є на порядок вищою правовою категорією за податковий процес, розглядають як підгалузь права, у зв'язку із чим не доводиться говорити про існування податкового процесу як самостійної галузі права. Спростовано думку про первинність податкового права щодо податкового процесу, диференціація останніх можлива тільки в тому випадку, якщо умовно визначити сферу регулювання податкового права матеріальними відносинами у сфері оподаткування, тоді як сферу нормативного впливу податкового процесу визначити виключно процесуально-податковими відносинами. Обґрунтовано, що податковий процес не може виступати як самостійна галузь, підгалузь чи інститут у межах системи права, адже за своїм характером він є інтегративною складовою підгалузі податкового права.

**Ключові слова:** податкове право, податковий процес, підгалузь права, податково-правове регулювання, матеріальні правовідносини, галузь права, процесуальні правовідносини.

Учені-правники В. О. Тарасова та Д. Н. Бахрах визначають юридичний процес як найбільш досконалий різновид процедур, що визначає форми правової діяльності, які забезпечуються розгорнутою процесуальною регламентацією [1, с. 8]. Що ж стосується В. Н. Протасова, то він ототожнював такі поняття, як юридичний процес та процесуальна процедура, а сам юридичний процес тлумачив як різновид юридичної процедури, детермінантою обсягу та змісту якої є реалізація особливих відносин – матеріальних охоронних відносин [7, с. 61–62]. Що стосується вищезазначених дефініцій, то варто зазначити, що в них не простежується дотримання одного з основних законів логіки – закону оберненого співвідношення.

Аналіз змісту вищенаведених визначень свідчить, що їхні автори співвідносять такі категорії, як процедура та процес, як родові й видові поняття. Відповідно до зазначеного закону логіки ознаки виду (процесу) повинні цілісно включатися до ширшого поняття роду (процедури), а зміст роду повинен відображатися в змісті кожного виду. На нашу думку, юридичний процес є ширшою правовою категорією, тобто родовою, яка, у свою чергу, інкорпорує іншу правову категорію – процедури. Такий підхід зумовлений, насамперед, тим, що ми розглядаємо процедури як формалізоване обрамлення етапів (стадій) єдиного логічно завершеного юридичного процесу.

Фактично ми розглядаємо юридичні процедури як структурні елементи юридичного процесу, які співвідносяться як ціле (юри-

дичний процес) та його частини (юридичні процедури). Ми погоджуємося з позицією Ю. В. Боднарука, який розуміє юридичний процес як розвинену правову процедуру – "макропроцедуру", яка включає в себе ряд елементарних процедур – "мікропроцедур" [2, с. 19].

**Метою статті** є обґрунтування того, що податковий процес не може виступати самостійною галуззю, підгалуззю чи інститутом у межах системи права та доведення істинності твердження, відповідно до якого останній розглядають як інтегративну складову підгалузі податкового права.

Науковою базою при написанні статті стали праці як представників загальної правової доктрини (Д. Н. Бахраха, Ю. В. Боднарука, В. Н. Протасова, В. О. Тарасова), так і вчених фінансово-правової науки (Д. В. Винницького, В. Є. Кузнеченкової, М. П. Кучерявенка, Т. Н. Макаренко, С. Г. Пепеляєва, Н. Ю. Пришви, Д. М. Щокіна та ін.).

Зважаючи на специфіку цього дослідження, доцільно визначити зміст поняття "податковий процес". В. Є. Кузнеченкова вважає, що під податковим процесом потрібно розуміти врегульовану податково-процесуальними нормами права діяльність публічних органів влади у сфері оподаткування, яка спрямована на встановлення юридичної основи формування податкових грошових надходжень, забезпечення відповідної поведінки правозобов'язаних суб'єктів податково-правових відносин з приводу виконання ними свого податкового обов'язку, а також вирішення податкових спорів [3, с. 48]. Т. Н. Макаренко стоїть на позиціях "правореалізаційного" підходу щодо розуміння меж податкового процесу (найбільш

широке розуміння меж податкового процесу) і зазначає, що під податковим процесом необхідно розуміти вид юридичного процесу, який являє собою нормативно впорядковану форму діяльності суб'єктів податкового права зі встановлення, введення, визначення розміру та сплати загальнообов'язкових податків і зборів, контролю за відповідною діяльністю, оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, а також притягнення до фінансової відповідальності за вчинене правозобов'язаними суб'єктами податкове правопорушення [5, с. 29].

Досить влучне визначення податкового процесу було сформульоване Н. Ю. Пришвою, яка наголошує, що під ним слід розуміти врегульовану податково-процесуальними нормами діяльність суб'єктів податкових правовідносин, яка пов'язана з акумуляцією публічних коштів до бюджетів [6, с. 151]. Змістовне та комплексне визначення податкового процесу було надано М. П. Кучерявенком, який під податковим процесом розуміє комплексну систему взаємозалежних форм діяльності органів публічної влади, юридичних та фізичних осіб з приводу реалізації податкових процедур регулювання суспільних відносин відповідно до податково-правових норм, які виражаються в реалізації учасниками податкових процедур своїх прав та обов'язків, які спрямовані на реалізацію відповідного інтересу у сфері оподаткування, що закріплюється за посередництвом спеціалізованих нормативно-правових актів, які відображають виконання податкового обов'язку правозобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин, виконання якого, у свою чергу, регулюється податково-процесуальними приписами та забезпечується шляхом застосування специфічних способів оподаткування [4, с. 159].

Для з'ясування змісту податкового процесу важливо визначити ознаки, властиві цій правовій категорії. На основі аналізу проявів податково-процесуальних відносин М. П. Кучерявенко синтезував низку ознак, притаманних цьому поняттю, серед яких, зокрема, такі:

- а) у зв'язку з тим, що податковий процес є дією в конкретній справі, він передбачає як вирішення такої справи на основі приписів податкового нормативно-правового акту (тобто процедуру вирішення конкретної справи), так і вирішення такої справи на виконання приписів податкового закону. Таким чином, для вирішення справи в цьому разі характерні як спеціальність мети, так і спеціальність процедури в регулюванні порядку виконання правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин свого податкового обов'язку;
- б) оскільки податковий процес є діяльністю із застосування нормативних приписів, ми повинні говорити, що об'єктом таких операцій є нормативна конструкція ма-

теріально-процесуальних податково-правових приписів. У контексті процесуальної діяльності суб'єкти податкового права оперують нормами, які визначають зміст регульованих відносин (матеріальні за своїм характером податково-правові норми), і тими, що характеризують оптимальний за ситуації, яка склалася, порядок досягнення конкретного результату (процесуальні за своїм характером податково-правові норми);

- в) податковий процес спрямований на забезпечення правової форми діяльності органів публічної влади, які мають своїм завданням забезпечити реалізацію інтересів держави у сфері оподаткування. При цьому слід зауважити, що інтерес контролюючих органів є похідним від завдань задоволення публічного інтересу держави щодо акумуляції публічних коштів, які виступають економічним базисом існування суспільної формації;
  - г) податковий процес слід розглядати як документально оформлену процесуальними документами діяльність, яка здійснюється як за допомогою нормативно-правових актів загального характеру, так і за допомогою актів, що містять правові приписи персоніфікованого та індивідуального характеру. При цьому слід наголосити, що відповідні процесуальні документи безпосередньо сприяють реалізації функції юридичного факту, який, у свою чергу, зумовлює виникнення, зміну або ж припинення податкових процесуальних правовідносин [8, с. 59];
  - д) податковий процес є діяльністю, якій властива процедурна регламентованість. Така діяльність зазвичай спрямована на реалізацію оптимального виконання правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин свого податкового обов'язку, досягнення максимальної ефективності регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування і за рахунок цього гарантування стабільності надходження публічних коштів до централізованих грошових фондів;
  - е) податковий процес слід розглядати як діяльність, що провадиться шляхом застосування спеціальних техніко-юридичних методів та засобів. Такі методи та засоби юридичної техніки мають стосунок як до системи різних вимог щодо порядку оформлення документів (повісток, актів, рішень), так і до їхнього змісту. Застосовуючи умовно кількісні показники, ми говоримо про те, що процесуальне забезпечення виконання правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин свого податкового обов'язку ґрунтується на формалізованих точних показниках, які виключають будь-яку умовність та приблизність [4, с. 116].
- На нашу думку, податковий процес як юридична категорія є багатоаспектним

явищем. Його слід розглядати з певною мірою застереження. На сьогодні ми не можемо говорити про податковий процес як про самостійну галузь права. Це зумовлено наявністю як формальних, так і змістовних підстав, що заперечують його самостійно оформлене існування. Формально, існування податкового процесу як самостійної галузі права не видається можливим, адже саме податкове право, яке слід розуміти як систему матеріальних та процесуальних податково-правових приписів, наразі в юридичній доктрині розглядають виключно як підгалузь фінансового права.

Зважаючи на те, що податкове право, яке є на порядок вищою правовою категорією за податковий процес, визначають як підгалузь права, ми не можемо говорити про існування податкового процесу як самостійної галузі права. Фактично, податковий процес є складовою податкового права. Таким чином, у загальнофілософському розумінні податкове право та податковий процес – ціле та його частина. Однак ми не можемо говорити про те, що податкове право є первинним щодо податкового процесу, адже вони є змістовно взаємопов'язаними категоріями, які фактично є одним цілим. Їх диференціація можлива тільки в тому випадку, якщо умовно визначити сферу регулювання податкового права матеріальними відносинами у сфері оподаткування, тоді як сферу нормативного впливу податкового процесу визначити виключно процесуально-податковими відносинами.

Однак така диференціація є умовною, адже ми не можемо визначити сферу регулювання податкового права виключно матеріальними відносинами у сфері оподаткування. Адже податкове право як підгалузь права складається з приписів матеріального, процесуального та матеріально-процесуального характеру. Щодо виокремлення в межах податкового права податкового процесу, то воно має виключно умовний характер, адже по суті податковий процес є виразом процесуальної сторони податкового права (її процесуальних та матеріально-процесуальних приписів).

**Висновки.** Отже, змістовно існування податкового процесу як окремої галузі права неможливе, тому що його нормативною основою є приписи податкового права. Сама підгалузь податкового права, яка висту-

пає основою податкового процесу, складається переважно з приписів матеріально-процесуального характеру, що нерозривно пов'язують у єдиний механізм регулятивного впливу норми матеріального та процесуального характеру. Податкове право являє собою систему нормативних приписів, які мають своїм телеологічним завданням упорядкування не лише статичних за своєю природою відносин (матеріальних відносин), а й здійснення регламентуючого впливу на динамічні (процесуальні) відносини в межах сфери оподаткування. У цьому й виявляється специфіка підгалузі податкового права. Саме тому ми вважаємо, що податковий процес не може виступати самостійною галуззю, підгалуззю чи інститутом у системі права, адже за своїм характером він є інтегративною складовою підгалузі податкового права.

### Список використаної літератури

1. Бахрах Д. Н. Юридический процесс и административное судопроизводство / Д. Н. Бахрах // Журнал российского права. – 2000. – № 9. – С. 6–17.
2. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю. В. Боднарук. – 2008.
3. Кузнеченкова В. Є. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / В. Є. Кузнеченкова. – Москва : РГБ, 2005. – 506 с.
4. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – Київ : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. – 460 с.
5. Макаренко Т. Н. Налоговый процесс и налоговое производство / Т.Н. Макаренко // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 25–30.
6. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. – Київ : ЕкСОб, 2003. – 280 с.
7. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В. Н. Протасов. – Москва, 1991. – 143 с.
8. Теория юридического процесса : монография / В.М. Горшенев, В.Г. Глобул, Ю.И. Мельников, И.М. Погребной [и др.] ; под общ. ред. проф. В. М. Горшенева. – Харьков : Вища школа, 1985. – 192 с.

Стаття надійшла до редакції 26.11.2015.

### Пудрик Н. С. Процессуальные особенности налогово-правового регулирования

Статья посвящена исследованию процессуальных особенностей налогово-правового регулирования. Изучено содержание понятий "налоговое право" и "налоговый процесс". Доказано, что подотрасль налогового права, которая выступает основой налогового процесса, состоит преимущественно из предписаний материально-процессуального характера. Исследовано, что налоговое право, которое является более универсальной правовой категорией, нежели налоговый процесс, рассматривается в качестве подотрасли права, в связи с чем не приходится говорить о существовании налогового процесса как самостоятельной отрасли права. Опровергнуто мнение о первичности налогового права по отношению к налоговому процессу, диффе-

ренциация последних возможна только в том случае, если условно определить сферу регулирования налогового права материальными отношениями в сфере налогообложения, тогда как сферу нормативного воздействия налогового процесса определять исключительно процессуально-налоговыми отношениями. Обосновывается, что налоговый процесс не может выступать в качестве самостоятельной отрасли, подотрасли или института в рамках системы права, ведь по своему характеру он является интегративной составляющей подотрасли налогового права.

**Ключевые слова:** налоговое право, налоговый процесс, подотрасль права, налогово-правовое регулирование, материальные правоотношения, отрасль права, процессуальные правоотношения.

#### **Pudrik N. Remedial Features of Tax and Legal Regulation**

*The article is devoted to the procedural features of tax-legal regulation. Clarified the concepts of "tax law" and "tax process". It is proved that the sub-sector of the tax law, which is the basis of the tax process, consists mainly of regulations of material and procedural nature. It is regulated that tax law, which is an order of magnitude higher legal category for tax the process is regarded as a sub-sector rights, and therefore it is not necessary to speak about the existence of the tax process as an independent branch of law. Refuted the view of the primacy of the tax law against the tax process, differentiation of the latter possible only in case, if conditionally to define the scope of regulation of tax law in material respects in the field of taxation, whereas the regulatory impact of the tax process to identify exclusively with procedural and tax relations. The author comes to the conclusion that the tax process cannot act as the independent sector, sub-sector or institution within the system of law, because by its nature it is an integrative component of the sub-branches of tax law. Formally, the existence of the tax process as an independent branch of law is not possible, because it is tax law, which should be considered as a system of substantive and procedural tax law provisions currently in legal doctrine, is considered only as a sub-sector of financial law.*

*Meaningful existence of the tax process as a separate branch of law is not possible due to the fact that its legal basis is the provisions of the tax law. In our opinion the existence of the tax process outside the requirements of the tax law is not possible. Itself a sub-branch of tax law, which is the basis of the tax process, consists mainly of regulations of material and procedural nature. With respect to regulations of material and procedural nature, they are inextricably linked into a single mechanism of the regulatory impact of norms material and a procedural nature. Tax law is a system of regulations that have their teleological goal of streamlining not only static in nature relations (physical relations), but also the implementation of regulatory impacts on dynamic (procedural) relations within the sphere of taxation. This is the specific sub-branches of tax law.*

**Key words:** tax law, taxation process, the sub-industry of law, tax and legal regulation, a material relationship, the branch of law, legal procedure.