

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 351.713: 336.2

Д.О. Коваль

старший викладач кафедри теорії
та історії держави і права
Івано-Франківського факультету
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
кандидат юридичних наук

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

Постановка питання. Останнім часом у наукових колах та серед практикуючих юристів ведеться чимало дискусій стосовно меж та змісту податкового процесу. Схожу ситуацію слід вважати закономірною, зважаючи на відсутність єдиного кодифікованого акту, який визначав би правовий механізм фінансово-процесуального регулювання, в цілому, та особливості реалізації податково-процесуальних процедур, зокрема.

Суперечливість та дискусійність окремих положень Податкового кодексу, відсутність послідовного та системного теоретичного аналізу процесуальної форми у податковому праві зумовлюють потребу у подальшому дослідженні процесуальних аспектів податкового права, пов'язаних з реалізацією як охоронної, так і регулятивної функцій правового регулювання. Це дозволить уникнути різного тлумачення податкового процесу та уніфікувати наукові уявлення про його поняття, предмет та межі.

Мета статті. Автор ставить перед собою за мету проаналізувати основні проблеми теорії податкового процесу, стан розвитку наукової думки при дослідженні процесуальних механізмів податкового регулювання, їх побудови та природи їх елементів. Здійснене на основі системного підходу теоретичне осмислення даних правових явищ

дозволить наблизитися до формування єдиної думки щодо фундаментальних положень податкового процесу як однієї з найважливіших категорій науки фінансового права.

Ступінь наукової розробки. В сучасних умовах, податкове законодавство нашої країни динамічно розвивається, і відповідно до потреб практики, вдосконалюється. Наслідком цього процесу стало прийняття Податкового кодексу України, значну долю змісту якого складають норми процесуального характеру. Даний акт нормативно регламентував застосування окремих процесуальних засад у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, ним визначено окремі процесуальні аспекти загального порядку адміністрування податків та зборів та порядку оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів відповідно до спеціальних податкових режимів. Однак, поза увагою авторів даного закону залишився ряд важливих питань, пов'язаних із застосуванням процесуальної форми у механізмі податкового регулювання. Зокрема, це стосується як безпосередньо визначення поняття податкового процесу у тексті ПК України, так і висвітлення предмету проваджень, що входять до його структури.

Схожа ситуація склалася і в теорії податкового права. Більшість наукових доробок науки фінансового права стосуються, здебільшого, матеріально-правових аспектів оподаткування. Такий стан речей є зрозумілим, оскільки правове регулювання у будь-яких галузевих проявах, в першу чергу, передбачає напрацювання у сфері матеріального права. Однак, без ретельного дослідження процесуальних аспектів податкового регулювання, матеріальні норми податкового права будуть залишаються статичними, або ж застосовуватимуться із порушенням інтересів суб'єктів оподаткування. В такому сенсі, наявність належного теоретичного базису в визначенні змісту податкового процесу слугуватиме передумовою для формування такого процесуального механізму у сфері оподаткування, який би став правовою гарантією від посадових зловживань.

Поза тим, ряд окремих наукових досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, фрагментарно висвітлюють процесуальні питання

правової форми реалізації матеріальних прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Зокрема, наукові напрацювання теорії податкового процесу розкривають зміст таких його фундаментальних положень як «стадія податкового процесу», «податково-процесуальне провадження», «податкові процедури» і т.д. Подальший системний аналіз таких елементів податкового процесу дозволить з часом сформуванню уявлення про теоретичні засади, однаковою мірою притаманні всім процесуальним явищам у сфері справляння податків і зборів.

Формування правової доктрини податкового процесу онтологічно пов'язано 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-х роках минулого століття – концепція 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. З'являються окремі наукові дослідження, присвячені напрацюванню теорії нетрадиційних, на перший погляд, різновидів юридичного процесу: земельного процесу, трудового процесу 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 і 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. Горшеньов 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, колгоспній та інших галузях права [1, с.44] Стосовно процесуальних категорій фінансового

права, до яких належить і податковий процес, то Галаган І.А. у своїй праці «Процессуальные нормы 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 в системі матеріальних галузей права є численні процесуальні норми і інститути, на основі яких здійснюється діяльність з реалізації приписів матеріально-правових норм будь-яких галузей. На думку дослідника, важливо, щоб в 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 особливої частини процесуальна сторона потребує спеціальної розробки і відносного відокремлення [2, 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». 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»[3;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 родове 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 [4, с.89]

Деякі науковці досліджують сутнісні характеристики податкового процесу, здійснюючи порівняльний аналіз податкового та бюджетного процесів. Так, наприклад, Ногіна О.А. 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 організаційно 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.) В той час діяльність уповноважених органів в межах бюджетного процесу надзвичайно різноманітна і далеко не завжди може мати саме процесуальний характер, а скоріше відноситься до процедурної діяльності державних органів [5, с.89]. Це підтверджується думкою інших вчених 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 [6, с.123]. В 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 позабюджетних фондів, а також по контролю за виконанням та дотриманням податкового законодавства [7, с.16].

Окремі наукові дослідження взагалі пов'язані із аналізом

податкового процесу як елементу фінансового процесу, поряд з такими різновидами останнього як валютний процес, бюджетний процес і т.д. Так, наприклад, С.В. Запольский висуває на перший погляд достатньо своєрідні тези про те, що фінансове право є процесуальною галуззю.

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 [8, с.11].

Виклад основного матеріалу. Розмежування правових явищ на матеріальні та процесуальні довгий час не здійснювалося як із загальнотеоретичних позицій так і на галузевому рівні. Щодо необхідності дослідження процесуальної форми у податковому праві, то на цьому наголошувало чимало дослідників, слушно стверджуючи, що процесуальні форми у податковому праві – явище не нове, однак, мало досліджене. Зокрема, Орлюк О.П. зазначав: «На жаль не всі фінансові норми характеризуються високим рівнем розробки й чіткого додержання встановлених правил поведінки, що досить часто ускладнює можливість задоволення фінансових інтересів держав. На практиці часто виникають ситуації, особливо у сфері податкових відносин, коли наявні колізії у нормативно-правових актах або нечітко виписані правила поведінки тягнуть за собою проблеми у застосуванні фінансово-правових норм їх учасниками» [9, с.44].

Логічним при обґрунтуванні змісту податкового процесу як різновиду юридичного процесу, на нашу думку, є розкриття сутнісних характеристик останнього. Серед основних рис юридичного процесу слід виокремити наступне:

- він являє собою сукупність послідовно вчинюваних юридично значимих дій;
- регулюється відповідними процесуальними нормами;
- здійснюється тільки компетентними суб'єктами, наділеними

відповідними владними повноваженнями;

- процесуально оформлює реалізацію матеріальних прав та обов'язків відповідних суб'єктів;
- складається зі стадій, на кожній з яких учасниками процесу відбуваються юридичні дії й досягається певний юридично значущий результат;
- пов'язаний із винесенням правозастосовчих актів;
- являє собою форму діяльності, що об'єктивно має потребу в процесуальній регламентації.

Сукупність зазначених рис юридичного процесу дозволяє зробити висновок про їх повну притаманність податковому процесу, як явищу правової дійсності, що реалізується в аспекті прямих та зворотних зв'язків між його суб'єктами.

На нашу думку, трактування податкового процесу як правової категорії, пов'язаної виключно із реалізацією охоронної функції податкового права, залишає поза увагою таку важливу сферу податково-процесуальних відносин як здійснення податкового контролю. Будучи різновидом фінансового контролю, податковий контроль, в першу чергу, знаходить свій прояв при реалізації регулятивної функції податкового права. Процедури здійснення податкового контролю лише гіпотетично можуть мати своїм наслідком виникнення юрисдикційних (конфліктних) податкових процедур. Разом з тим, процедури здійснення податкового контролю, як і процедури вирішення податкових спорів здійснюються у межах податкового процесу. Здебільшого, податковий контроль здійснюється у відповідній процесуальній формі, а саме, у формі податково-процесуальних проваджень, з метою попередження та припинення податкових правопорушень. Значна кількість науковців, здебільшого вчених-адміністративістів, обґрунтовують належність проваджень по здійсненню податкового контролю до адміністративного процесу. Уявляється, що така позиція є не зовсім правильною з огляду на те, що в основі належності процесуального оформлення здійснення державного контролю в межах адміністративного процесу у його широкому розумінні, лежить реалізація функцій державного управління.

Щодо наповнення змістом процедури податкового контролю, то визначальним фактором при цьому виступає економічний характер тих правовідносин, у сфері яких він здійснюється.

Таким чином, вважаємо за доцільне розглядати податковий процес саме у його широкому сенсі. Щодо здійснення юрисдикційних податкових процедур, з якими ряд авторів пов'язують зміст поняття «податковий процес», то лєвова частка таких конфліктів вирішуються саме у рамках адміністративно-процесуальних, а не податково-процесуальних проваджень. При цьому податкове право може визначає лише окремі процесуальні аспекти розгляду таких спорів, наприклад, щодо визначення спеціальних строків звернення до адміністративного суду. Належність податкових спорів до предметної компетенції адміністративних судів відображає процесуальне оформлення розгляду податкового конфлікту в рамках адміністративного судового процесу. Можливо, з часом, в Україною буде застосовано позитивний досвід існування фінансових судів в інших державах, і лише тоді можна буде вести мову про наявність судового податкового процесу.

Складна структура податкового процесу відображає специфіку його прояву як у правоустановчих податкових процесуальних провадженнях, та у позасудових податково-юрисдикційних провадженнях.

На нашу думку, до групи правоустановчих проваджень податкового процесу слід віднести: податково-розрахункове провадження, яке здійснюється на стадії нарахування податків, провадження по здійсненню обліків платників податку, провадження по здійсненню контролю за у сфері податкової звітності, провадження по зміні строку сплати податку, провадження по здійсненню податкових перевірок.

Щодо конфліктних податково-процесуальних проваджень, та ними, на нашу думку, є лише ті, що здійснюються у межах позасудового податкового процесу.

Висновки. Проведене науково-теоретичне дослідження дозволяє сформулювати наступні висновки:

- податковий процес є складною правовою категорією, якій притаманні всі ознаки категорії «юридичний процес»;

- податковий процес здійснюється з метою реалізації як охоронної, так і регулятивної функції податкового права;
- структурно податковий процес складається із процесуальних проваджень, стадій, процесуальних етапів та процесуальних дій;
- поняття «податковий процес» в етимологічному значенні рівнозначний поняттю «податкова процедура», однак для уникнення змішування даних понять слід розцінювати їх у співвідношенні як загальне та особливе. В такому сенсі поняття «податкова процедура» може бути прирівняне до поняття «податково-процесуальне провадження»;
- для класифікації податково-процесуальних проваджень може бути використано різні критерії, наприклад, в залежності від функціональним критерієм вони можуть бути класифіковані на правоустановчі та юрисдикційні.

Література

1. Ковальський Д. Земельно-правовий процес: науково-методологічні підходи дослідження.// Юридична Україна. – 2004. - №1. – С.43-47.
2. Галаган И.А. (ред.) Процессуальные нормы и отношения в советском праве Воронеж: Изд-во Воронежского государственного ун-та, 1985. - 208 с.
3. Горбунова О.Н. Проблемы 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. – С.30.
4. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003.
5. Ногина О.А. / О налоговом и бюджетном процессах. //Правоведение.-2002.- №5(244). – С.88-92.
6. Административное право: Учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М., 2000 – 393с.
7. Банхаева Ф.Х. Концептуальные положения налогового процесса // Налоговый вестник. 1999. N 1 С.15-21.
8. Налоговое право. Учебник для ВУЗов. / Петрова Г.В. Издат. группа НОРМА-ИНФРА М. 1999. – 271с.
9. Фінансове право: Навчальний посібник / Орлюк О.П. К.: Юрінком Інтер, 2003. 528 с. – 528с.

Анотація

Коваль Д.О. Теоретико-правові проблеми податкового процесу. – Стаття.

У статті йдеться мова про основні проблеми теорії податкового процесу, аналізується стан розвитку наукової думки при дослідженні процесуальних механізмів податкового регулювання, їх побудови та природи їх елементів.

Ключові слова: податковий процес, процесуальне провадження, податковий контроль, податковий конфлікт.

Аннотация

Коваль Д.О. Теоретико-правовые проблемы налогового процесса. – Статья.

В статье идет речь об основных проблемах теории налогового процесса, анализируется состояние развития научной мысли при исследовании процессуальных механизмов налогового регулирования, их построения и природы их элементов.

Ключевые слова: налоговый процесс, процессуальное производство, налоговый контроль, налоговый конфликт.

Summary

Koval D.O. Theoretical and legal problems of the tax process. - Article.

The article dealt with the basic problems of the theory of the tax process and analyze the state of scientific thought in the study of procedural mechanisms for fiscal regulation of their formation and the nature of their elements.

Key words: tax process, judicial proceedings, tax control, tax conflict.

