

*Сарана С. В.,**кандидат юридичних наук, доцент,
докторант кафедри управління, адміністративного
права і процесу та адміністративної діяльності
Національного університету державної податкової служби України*

СТОСОВНО ПИТАННЯ СКЛАДУ ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

Анотація. У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, присвячені елементам складу процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоновано авторське бачення складу процесуально-процедурного податкового режиму, сформоване на основі його основних характеристик.

Ключові слова: податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, склад процесуально-процедурного податкового режиму.

Постановка проблеми. Нестримний розвиток суспільних відносин зумовлює необхідність у відповідному вдосконаленні їх правового регулювання як невід'ємної частини сучасного суспільного й ділового життя. Не є винятком і сфера податкових правовідносин, яка, не зважаючи на кодифікацію податкового законодавства, все ще залишається доволі складною у практичному застосуванні для платників податків і контрольних органів.

Важливою віхою на шляху вдосконалення їх взаємодії стало закріплення в податковому законодавстві питань адміністрування податків і зборів, що визначило відповідні податкові процедури й порядок їх практичного застосування. Водночас не вирішеним як на законодавчому рівні, так і в науковому середовищі залишається питання належного теоретичного обґрунтування та нормативного закріплення податкового процесу, у тому числі стосовно його складу, з огляду на окремі податкові процедури і їх поєднання. І вагому роль у цьому відіграє саме податковий режим, який, будучи структурною складовою податкового процесу, визначає вплив на процесуальні податкові відносини загалом і окремі податкові процедури зокрема та їх учасників, формуючи кілька підсистем, що різняться між собою характером і методами впливу на учасників процесуально-процедурних відносин.

Питанням податкового режиму, у тому числі в його процесуально-процедурному аспекті, бігло присвячено праці таких вітчизняних науковців, як Ю.В. Боднарук, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва та ін. Водночас в адміністративно-правовому контексті його торкалися у своїх дослідженнях Т.П. Мінка й В.І. Теремецький Проте, не зважаючи на певний науковий доробок, відкритим залишається питання щодо його складу та відповідних такому складові елементів процесуально-процедурного податкового режиму.

Виклад основного матеріалу дослідження. Свого часу С.С. Алексєєв відмічав, що юридичний процес – це не просто процедура, дійсні, розтягнуті в часі юридичні відносини, а особлива процедура, що виражається у специфічних юридичних режимах застосування права [1, с. 237]. Опускаючи питання співвідношення «юридичного процесу» і «юридичної процедури», що впливають із цього визначення, з приводу вираження юридичного процесу у відповідних юридичних режимах слід цілком погодитися, так як з погляду свого змісту процесуальний режим

являє собою сукупність вимог, які забезпечують обстановку доцільної сприятливості всьому ходу процесу [70, с. 66].

В.П. Беляєв під процесуальним режимом розуміє встановлений процесуально-процедурним законодавством порядок регулювання матеріально-правових відносин за допомогою комплексу процесуально-правових засобів, який з урахуванням стимулів і обмежень формує необхідний ступінь сприятливості для реалізації (досягнення) суб'єктами своїх інтересів [3, с. 149]. Зазначене може поширюватися не лише на матеріально-правові, а й на процесуально-процедурні податкові правовідносини, на чому, зокрема, наголошує І.Є. Криницький [4, с. 96]. Погоджуючись з висловленою ним позицією, слід зауважити, що процесуально-процедурний податковий режим, поширюючись на процесуально-процедурні відносини, формує мовби комплекс впливів на них, залежно від їх мети та призначення, як і для матеріально-правових відносин встановлюючи стимули й обмеження при реалізації тих чи інших із них, у тому числі в аспекті охоплення ними податково-процесуальних відносин.

Таке охоплення насамперед окреслюється межами певної податкової процедури, яка виконується з визначеною метою й у чітко встановлених законодавством межах. Так, процесуальні провадження (процедури) відображають предметну характеристику процесу і є визначальним елементом у його структурі, процесуальні стадії є динамічною характеристикою процесу, процесуальний режим виражає ступінь розгляду обставин конкретної справи, пронизуючи всю матерію процесу загалом [5, с. 66]. Враховуючи вказане, можна констатувати, що кожна податкова процедура може характеризуватися мовби-то власним режимом, який окреслює межі її застосування через усталення можливостей поширення на ті чи інші процесуально-процедурні податкові правовідносини та характер впливу на них, що визначається її метою і змістом.

Загалом науковці приділяли певну увагу структурі податкових процедур, розглядаючи їх, у тому числі, у межах податкових проваджень, як це, зокрема, відображено у працях Ю.В. Боднарука [6], М.П. Кучерявенка [7], О.М. Мінаєвої [8], І.Є. Криницького [9] тощо.

Так, на думку М.П. Кучерявенка податковий процес, на відміну від більш широкій конструкції процесуального регулювання оподаткування, включає виключно податкові процедури: а) облікові податкові процедури (процедури, що визначають як порядок реєстрації осіб, у яких виникає податковий обов'язок, так і облік об'єктів оподаткування); б) процедури сплати податків і зборів (забезпечують безпосереднє надходження коштів від податків і зборів як у режимі добровільного виконання обов'язку, так і під час примусового його виконання); в) процедури податкової звітності (передбачають закріплення порядку поведінки на заключній стадії реалізації податкового обов'язку – подачі звітності юридичними й фізичними особами, унесення змін у податкові декларації тощо); г) процедури податкового контролю (поєднують по-

рядок діяльності органів, що здійснюють контрольні функції у сфері оподаткування (насамперед податкові)), права й обов'язки зобов'язаних осіб); д) податкові процедури адміністративного узгодження (являють собою порядок вирішення спорів між платниками й податковими органами в режимі адміністративного апеляційного узгодження на різних рівнях податкових органів); е) охоронні податкові процедури, пов'язані з реалізацією заходів примусу, застосуванням фінансової відповідальності й опосередковані несвоєчасним або неточним виконанням податкового обов'язку [10, с. 28–29]. Водночас дослідник виділяє і правотворчі, матеріальні та процесуальні процедури, обгрутовуючи їх наявність специфікою податково-правових відносин [11, с. 367–425], перші дві хоча й безпосередньо пов'язані з процесуальними відносинами, але відокремлені від них своїм правовим характером, а тому як складові податкового процесу розглядатися не можуть.

У свою чергу, І.С. Криницький, розглядаючи питання структури податкового процесу, виділив такі види податково-процесуальних проваджень: а) провадження з податкової реєстрації; б) провадження з ведення податкового обліку; в) провадження зі сплати податкових платежів; г) провадження з податкової звітності; д) провадження з податкового контролю; е) провадження з позасудового розв'язання податкових спорів [4, с. 106–145]. При цьому він акцентує увагу на особливостях кожної з указаних процедур, що безпосередньо відображається в їх режимах.

Зокрема, він зазначає, що специфіка податкового обліку може суттєво відрізнятися навіть у межах одного виду. На особливість правової регламентації впливає таке: а) специфічні риси платника (характер його діяльності; правовий статус); б) конкретний різновид податкового платежу (застосування спеціальних податково-правових режимів тощо); в) модифікація податково-процесуальної діяльності (наприклад, відмінності можуть залежати від того, хто є ініціатором податково-процесуального провадження) [4, с. 119]. Це саме стосується й податкової реєстрації, яка може бути як загальною (для всіх платників), так і спеціальною (за окремими кадастрами базами даних під час сплати окремих податкових платежів, отримання податкових пільг тощо).

На зазначену вище особливість звертає увагу й О.М. Мінаєва, яка розглядає два рівні закріплення податкових процедур у Податковому кодексі України [12]. По-перше, згідно з її баченням, ідеться про Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», який містить процесуальні норми, що становлять певний знаменник у застосуванні податкових процедур по кожному окремому податку чи збору. Це, на її 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. І наявність загальнонародової конструкції Розділу II не виключає процесуальних особливостей реалізації видового обов'язку по відповідному платежу, що й закріплюється окремими розділами Податкового кодексу України [8, с. 257].

Подібної позиції дотримуються й автори коментарю податкового кодексу, які зазначають, що нормами Розділу II Податкового кодексу фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників і контрольних органів під час справляння 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 в такому випадку використовуються правила, визначені в ін-

шому розділі або законі з питань митної справи [13, с. 192]. Так, загальне поняття «податково-правовий режим» відображає комплексність у використанні форм регулювання й передбачає поєднання як загального, так і спеціального податково-правового режиму. Загальний податково-правовий режим виражає систему потенційних правових наслідків, метою встановлення яких є залучення до сплати податків і зборів зобов'язаних осіб. Його наявність доповнюється спеціальними режимами, що можуть існувати лише за наявності загального [14, с. 50–51]. За аналогією переносячи вказане на процесуально-процедурний режим, можна констатувати наявність у його складі режимів, що окреслюють податкові процедури загального характеру, та режимів, які визначають особливості процедур переважно в межах окремих податкових платежів.

Указане досить чітко вбачається на прикладі проведення загальної реєстрації платника податку, водночас із якою він за окремими процедурами, що визначаються окремим процесуально-процедурним режимом, може провести реєстрацію як платник єдиного податку, платник податку на додану вартість тощо. Аналогічно можна говорити про режими процедур оформлення й подання податкової звітності, здійснення податкового контролю тощо.

Відповідно, кожна із податкових процедур має особливості, що відображаються в режимі такої процедури, котрий як сукупність вимог забезпечує весь перебіг процесу її реалізації. Враховуючи це, елементами процесуально-процедурного податкового режиму є режими кожної із податкових процедур, що здійснюються в межах податкового права, при цьому водночас виступаючи базою для формування структурних складових процесуально-процедурного режиму.

А у складі процесуально-процедурного податкового режиму чітко проглядаються два режими: загальний та особливий. Перший визначає відповідні загальні підходи щодо визначення режиму процесуально-процедурних відносин, тоді як другий закріплює особливості режимів щодо окремих податкових платежів у частині реалізації тих чи інших податкових процедур.

Крім цього, не можна оминати увагою і наявність окремих режимів податкових процедур, які не можна зарахувати до загального чи особливого режиму. Так, податкові відносини щодо угод про розподіл продукції (Розділ XVIII Податкового кодексу України) передбачають застосування спеціального процесуально-процедурного режиму, що визначає особливості одразу для низки податкових платежів, водночас не будучи до них прив'язаним і передбачаючи особливі процедури під час оподаткування, податкового контролю, а також надання гарантій при зміні законодавства. Аналогічно в цій якості можна розглядати й режим офшору, режим процедур за яким суттєво відрізняється від процедурних режимів податкових платежів.

Має особливості й режим процесуально-процедурного регулювання відносин у сфері сільського та лісового господарства й рибальства, який зумовлюється спеціальними підходами до реалізації права на його застосування і спеціальними процедурами щодо реалізації на практиці.

Враховуючи вказане можна дійти висновку, що в межах процесуально-процедурного податкового режиму існує спеціальний режим, який не має прив'язки до окремих податкових платежів, що визначають режими в межах особливого режиму як складової податково-процедурного режиму. Водночас він закріплює особливі підходи до питань застосування процесуальних податкових процедур, не властивих загальному чи особливому режимам.

Отже, окрім загального й особливого (стосується окремих податкових платежів) податково-процедурних режимів, варто

також виділяти і спеціальний режим, який уособлює спеціальні правила для окремих податкових процедур, що не розповсюджуються на всі податково-процесуальні відносини й водночас не пов'язані з тим чи іншим податковим платежем.

Висновки. Основуючись на всьому вищезазначеному, можна констатувати, що у складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити такі податково-процедурні режими:

– загальний, що уособлює режим для податкових процедур, які стосуються всіх без винятку податково-процесуальних праввідносин;

– особливий – визначає режими податкових процедур для окремих податкових платежів;

– спеціальний – установлює спеціальні режими податкових процедур, які визначають особливості процесуально-процедурних відносин у визначених законодавством умовах чи для окремих платників податків.

Також кожна податкова процедура в межах вищезазначених режимів може характеризуватися власним процедурним режимом, що не суперечить податково-процедурному режиму загалом, але визначає особливості здійснення тієї чи іншої окремої процедури. А їх належне законодавче регламентування має сприяти чіткості й однозначності реалізації податково-процедурних відносин та формуванню єдиного цілісного податкового процесу як на теоретичному рівні, так і на практиці.

Напрямами подальших досліджень убаачється проведення детального аналізу кожного з указаних процедурних режимів з метою формування їх поняття й визначення предметного складу у вигляді відповідних елементів (режимів податково-процесуальних процедур), що належать до кожного з них.

Література:

1. Алексеев С.С. Структура советского права / С.С. Алексеев. – М. : Юридическая лит., 1975. – 264 с.
2. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – 176 с.
3. Беляев В.П. Контрольная форма юридической деятельности (общетеоретический аспект) / В.П. Беляев ; под ред. А.В. Малько. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2006. – 208 с.
4. Криницький І.С. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / І.С. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
5. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.

6. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.В. Боднарук. – Одеса, 2008. – 19 с.
7. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : [монографія] / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
8. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2(92). – С. 255–259.
9. Криницький І.С. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.С. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
10. Кучерявенко М.П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М.П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2(15). – С. 26–29.
11. Актуальні питання науки фінансового права : [монографія] / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
13. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів ; заг. редакція М.Я. Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України ; Національний університет ДПС України, 2011. – Т. 1. – 2011. – 590 с.
14. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 2011. – 704 с.

Сарана С. В. Относительно вопроса состава процессуально-процедурного налогового режима

Аннотация. В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные элементам состава процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение состава специального налогового режима, сформированное на основе его основных характеристик.

Ключевые слова: налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим, состав процессуально-процедурного налогового режима.

Sarana S. Concerning the question of composition of the judicially-procedural tax mode

Summary. In this article were considered the norms of the Tax Code and scientific works, that are dedicated for the elements of composition of the judicially procedural tax regime. And there was also suggested the author's vision of composition of the judicially procedural tax regime, that is makes up on the basis of its basic descriptions.

Key words: tax mode, judicially-procedural tax mode, composition judicially-procedural tax mode.