

Кучерявенко М. П.,

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Національного університету
«Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого»

ЗАСАДИ ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В ВИРІШЕННІ СПОРІВ ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка питання про можливість, доцільність, об'єктивність існування податково-процесуального або податково-процедурного права повинна спиратися на об'єктивні передумови - зміст суспільних відносин певного типу, їх правове регулювання. У цій ситуації нескладно знайти відповідь на питання - чому про податкові процедури або про податковий процес не говорили на початку 90-х років ХХ сторіччя. Очевидно, тільки зараз можна говорити про сформовані передумови виділення процедурного регулювання в оподаткуванні не тільки у формі зародкових утворень, але вже сформованої конструкції як у законодавстві, так і в науці.

Характеристика системи процедур, що беруть участь у регулюванні податкових правовідносин, співвідношення між ними опосередковується змістом податкових правовідносин. Важливо мати на увазі, що податкові правовідносини характеризують відносини між юридично нерівними суб'єктами, між владними та зобов'язаними учасниками податкових правовідносин, коли формуються реальні передумови здійснення захисної функції права, реалізація охоронних податкових правовідносин. Зміст податкової процедури, її різновиди визначаються тими відносинами, які вона опосередковує, які реалізує через поведінку суб'єкта.

Важливе місце в процедурному врегулюванні поведінки суб'єктів податкових правовідносин займає доюрисдикційні процедури. Вони характеризуються низкою принципів особливостей¹. По-перше, доюрисдикційні процедури характеризують ситуацію, пов'язану з виникненням спору в межах матеріальних регулятивних податкових правовідносин. Вони реалізуються в ситуаціях порушення в реалізації права (наприклад, застосування податкової пільги) або виконання обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням, виникненням розбіжностей між учасниками відносин, спору між платником податків і податковими органами. По-друге, вирішення спору в даній ситуації здійснюється без участі судових органів, у режимі узгодження позицій податкових органів і зобов'язаних осіб. По-третє, конфлікт, що виник у цій ситуації в режимі доюрисдикційних податкових процедур долається за рахунок дій учасників спору. По-четверте, вирішення конфлікту в цій ситуації передбачає багаторівневість: а) усунення протиріччя на рівні первинного податкового органа (податкова інспекція); б) вирішення спору на рівні обласної податкової адміністрації; в) подолання конфлікту на рівні Державної

¹ Див. Протасов В.М. Основы общеправовой процессуальной теории. Москва, «Юридическая литература», 1991. 80-81.

податкової адміністрації України. Примітною в даній ситуації є одна особливість: хоча вирішення спору пов'язується зі співвідношенням поведінки двох суб'єктів, проте ієрархічність системи податкових органів обумовлює появу на другому та третьому рівнях своєрідного арбітра – вищестоящого податкового органу. Навряд чи в цьому випадку можна порушувати питання про його абсолютну незалежність, але певні передумови для врегулювання спірної ситуації, для вирішення конфлікту між платником і податковою інспекцією (або обласною податковою адміністрацією) все ж таки в даній ситуації з'являються. По-п'яте, реалізація податково-правових норм на стадії доюрисдикційних податкових процедур відбувається в режимі дотримання приписів норм, що визначають матеріальну податкову процедуру, використання прав та обов'язків, закріплених ними. По-шосте, доюрисдикційні податкові процедури не передбачають використання на цій стадії заходів примусу. Фактично, у цих умовах мова йде про узгодження позицій суб'єктів, що протистоять у спорі, тоді як санкції як заходи примусу можуть використовуватися тільки на стадії юридичних процесуальних процедур (в умовах податкового процесу). Саме тому доюрисдикційні регулювання поведінки учасників податкових процедур носить позапроцесуальний характер. По-сьоме, особливістю доюрисдикційних податкових процедур є можливість продовження процедурного врегулювання після їх закінчення. У цьому випадку платник податків має право звернутися в суд і оскаржити дії податкових органів.

Характеризуючи податкові процедури, Д.В.Винницький виділяє серед них: постановку на облік; звітність і декларування; інформування та повідомлення; облік витрат і доходів особи; зміна строків виконання податкових зобов'язань; повернення та залік надмірно сплачених або стягнених сум податків, зборів, а також пені; провадження безспірного стягнення; застосування забезпечувальних санкцій; податковий контроль і провадження податковим органом у справах про податкове порушення і т.д.¹ Навряд чи може бути остаточним у даній ситуації набір різновидів податкових процедур, так автор, очевидно, і не ставив такої мети. У той же час, нам представляється не менш важливо акцентувати увагу на логіку формування та послідовності розташування різновидів податкових процедур. Насамперед, необхідно виходити з концептуального виділення правотворчих, матеріальних, юридичних процедур. Однак, що стосується перших і останніх, то щодо оподатковування навряд чи ми зможемо виходити з існування самостійних податкових правотворчих і податкових юридичних (податково-процесуальних) процедур. Так, безумовно, особливості в правотворчості (а точніше в нормотворчості) для регулювання оподатковування існують, як і деяка специфіка в процесуальній сфері. Однак, це не дає підстави говорити про самостійні їх різновиди. Що ж стосується матеріальних податкових процедур, то, очевидно, логічно їх розглядати в контексті виникнення, розвитку та припинення податкового обов'язку, реалізацію якого вони і покликані забезпечити. Із цих позицій необхідно виділити облікові податкові процедури

¹ Див. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. С. 308.

(які забезпечують реєстрацію зобов'язаних осіб та облік об'єктів оподаткування), податкові процедури, які регулюють сплату податків і зборів (обов'язкових платежів); процедури, що реалізують податкову звітність. Більш докладна деталізація їх можлива за цілою низкою підстав (тип платника, вид податку і т.д.).

Доюрисдикційні податкові процедури представляють різновид процедур, у режимі яких здійснюється реалізація регулятивних податкових правовідносин. Навряд чи має сенс у даній ситуації пов'язувати доюрисдикційні податкові процедури з обов'язковою наявністю правопорушення. Нелогічно однозначно стверджувати, що саме воно є підставою виникнення даного різновиду процедур. У той же час, уявляється логічним стверджувати, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей у суб'єктів, що представляють владну та зобов'язану сторони податкових правовідносин. В основі такої розбіжності може перебувати як невірне розуміння відповідної законодавчої норми, так і колізія актів податкового законодавства. У співвіднесенні позицій конфронтуючих сторін може бути досягнуте загальне бачення проблеми, і, фактично, урегульований спір. У цій ситуації, безумовно, можна погодитися, що такий порядок урегулювання розбіжностей можна назвати узгоджувальним¹.

¹ Див. Протасов В.М. Основы общеправовой процессуальной теории. Москва, «Юридическая литература», 1991. С. 82.