

академік НАПрН України, завідувач кафедри фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ПРАВОВА ПРИРОДА ПРОЦЕДУРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ

Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування

Стаття присвячена характеристиці особливостей доюрисдикційних податкових процедур у процедурному регулюванні оподаткування.

Ключові слова: податкові відносини, доюрисдикційні процедури, нормотворчі процедури, охоронні процедури, регулятивні процедури.

Кучерявенко Н. П. Правовая природа процедурного регулирования налогообложения

Статья посвящена характеристике особенностей доюрисдикционных налоговых процедур в процедурном регулировании налогообложения.

Ключевые слова: налоговые отношения, доюрисдикционные процедуры, нормотворческие процедуры, охранные процедуры, регулятивные процедуры.

Kucherjavenko N. Legal nature of procedural regulation of taxation

The article is devoted to the characteristic of features of pretrial tax procedures in procedural regulation of taxation.

Key words: tax relations, pretrial procedures, rule-making procedures, security procedures, regulatory procedures.

Важливе місце у процедурному регулюванні поведінки суб'єктів податкових правовідносин займають доюрисдикційні процедури. Вони відрізняються рядом принципових особливостей [1, с. 80–81]. По-перше, доюрисдикційні процедури характеризують ситуацію, пов'язану з виникненням спору в рамках регулятивних податкових правовідносин. Вони реалізуються при порушенні в реалізації права (наприклад, застосування податкової пільги) або виконання обов'язків, пов'язаних із оподаткуванням, виникненням розбіжностей між учасниками відносин, спори 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 режимі доюрисдикційних податкових процедур, вирішується за рахунок дій учасників спору. По-четверте, вирішення конфлікту в цій ситуації припускає багаторівневість: а) усунення протиріч на рівні первинного податкового органу (податкова інспекція); б) вирішення спору на рівні обласної податкової адміністрації; в) подолання конфлікту на рівні Державної податкової адміністрації України. Показовою при цьому є одна особливість: хоча вирішення спору пов'язується зі співвідношенням поведінки двох суб'єктів, проте ієрархіч-

© Кучерявенко М. П., 2011

ність системи податкових органів обумовлює появу на другому й третьому рівнях своєрідного арбітра — вищестоячого 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-таки в цьому випадку виникають. По-п'яте, реалізація податково-правових норм на стадії доюрисдикційних податкових процедур відбувається в режимі дотримання приписів норм, що визначають регулятивну податкову процедуру, використання прав і обов'язків, закріплених ними. По-шосте, доюрисдикційні податкові процедури не припускають 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 примусовий захід можуть застосовуватися пізніше. По-сьоме, особливістю доюрисдикційних податкових процедур є можливість продовження процедурного врегулювання після їх закінчення. У цьому випадку платник податків має право звернутися до суду і оскаржити дії податкових органів.

Реалізацію правових приписів у оподаткуванні також орієнтовано на здійснення процедурного регулювання, забезпечення здійснення приписів матеріального права в поведінці учасників податкових правовідносин. Виникнення податкових процедур обумовлено певною подвійністю. З одного боку, мова йде про зміст нормотворчих процедур у оподаткуванні, що гарантують наявність законодавчої норми, на підставі якої виникає можливість податково-правового регулювання. З другого боку — про наділення суб'єктів податковою правоздатністю, що породжує обов'язок будувати свою поведінку згідно з приписами податково-правових норм, і знаходить своє вираження у податкових процедурах.

Основна мета існування доюрисдикційної процедури зводиться до усунення розбіжностей між сторонами регулятивних податкових правовідносин у режимі позитивного правозастосування. Фактично вона існує в цих умовах як різновид регулятивної податкової процедури, яка припускає усунення конфлікту. «Процес теж виникає незалежно від реального існування свого основного (охоронного) відношення й на первісних стадіях свого розвитку має справу лише із припущенням про наявність такого» [2, с. 82]. Врегулювання спору в умовах доюрисдикційної податкової процедури принципово відрізняється від підходу до врегулювання спору за участю суду. Якщо в першому випадку завданням є встановлення відповідності поведінки суб'єктів припису правових норм при реалізації податкового обов'язку, узгодженню точок зору учасників спору, то в другому випадку метою виступає з'ясування наявності або відсутності податкового правопорушення.

Розглядаючи доюрисдикційні податкові процедури як різновид регулятивних податкових процедур, необхідно все-таки враховувати і їх певну специфіку. У цих умовах учасники податкових відносин реалізують не просто свої податкові права й обов'язки, а специфічне право — своїми діями врегулювати спірні, конфліктні відносини з іншими учасниками податкових правовідносин. Саме тому в умовах доюрисдикційних податкових процедур матеріальне регулятивне податкове відношення виступає вже фактичним предметом погоджувального врегулювання.

У рамках регулятивних податкових правовідносин при впливі на поведінку учасників не виникають нові права й обов'язки, не з'являються передумови виникнення охоронних податкових правовідносин. Реалізація регулятивних податкових правовідносин має процедурний характер, деталізуючи реалізацію прав і обов'язків суб'єктів, спрямованих

на здійснення саме регулятивного податкового правовідношення, а не охоронного. Процедурний характер подібних відносин визначається ще й тим, що вплив на поведінку учасників даних правовідносин не припускає наявності юридичних фактів, що обумовлюють виникнення охоронних правовідносин. Вплив на поведінку суб'єктів у рамках охоронних податкових правовідносин припускає безумовне установлення наявності відповідних юридичних фактів як підстави правопорушення.

Характеризуючи процесуальне регулювання податкових відносин, треба мати на увазі, що воно включає як процедури, що не виражають винятково податкову природу, так і безумовно податкові. Тобто у цьому випадку механізм процесуального регулювання оподаткування буде містити діяльність із реалізації як податкових, так і неподаткових процедур:

а) нормотворчі процедури в регулюванні оподаткування (їх складно назвати податковими, оскільки вони не відрізняються якими-небудь процедурними особливостями у порівнянні з процедурами, що регулюють прийняття нормативно-правових актів як у фінансово-правових інститутах, так і в інших галузях);

б) регулятивні процедури (включають як процедури, що регулюють порядок реалізації податкового обов'язку в режимі своєчасного й точного виконання приписів податково-правових норм суб'єктами податкових правовідносин, так і процедури узгодження й вирішення податкових спорів). До різновиду регулятивних процедур логічно віднести й процедури судового вирішення податкових спорів (представляють порядок вирішення податкових спорів судовими органами — насамперед спеціалізованими адміністративними судами, й реалізуються в адміністративно-процесуальних формах). Даний вид процедур регулюється Кодексом про адміністративне судочинство України і не містить

принципових особливостей, виходячи зі специфіки оподаткування. Податкові спори вирішуються в загальному порядку адміністративного судочинства для спорів за участю суб'єкта владних повноважень;

в) охоронні процедури (містять процедури реалізації заходів примусу за порушення податкового законодавства й припускають весь комплекс відповідальності: кримінальної, адміністративної й фінансової).

Система процесуального регулювання оподаткування ґрунтується на загальнотеоретичній конструкції процедур і забезпечує весь комплекс правового впливу на сферу оподаткування. Вона припускає використання не тільки податково-процесуальних форм, а й адміністративно-правових, кримінально-правових способів регулювання. Податковий процес, на відміну від більш широкої конструкції процесуального регулювання оподаткування, включає винятково 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 при примусовому його виконанні);

в) процедури податкової звітності (передбачають закріплення порядку поведінки на заключній стадії реалізації податкового обов'язку — подачі звітності юридичними й фізичними особами, внесення змін у податкові декларації й т. д.);

г) процедури податкового контролю (поєднують порядок діяльності органів, що здійснюють контрольні функції у сфері оподаткування (насамперед, податкових), права й обов'язки зобов'язаних осіб);

д) податкові процедури адміністративного узгодження (являють собою порядок вирішення спорів між платниками

і податковими органами в режимі адміністративного апеляційного узгодження на різних рівнях податкових органів). Незважаючи на прихильність до адміністративного режиму узгодження, даний різновид процедур є саме податковим і регулюється винятково податковим законодавством (Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами»). Вони передбачають спеціальний порядок узгодження позицій між платниками і податковими органами, їх посадовими особами, закріпленій податковим законодавством;

е) охоронні податкові процедури пов'язані з реалізацією заходів примусу, застосуванням фінансової відповідальності й опосередковані несвоєчасним або неточним виконанням податкового обов'язку. Цей вид процедур має подвійний характер і підрозділяється на охоронні процедури, пов'язані з реалізацією заходів примусу на стадії адміністративного узгодження, й охоронні процедури, пов'язані з реалізацією заходів примусу на підставі рішення суду після вирішення податкової справи.

Обговорення співвідношення таких понять, як процес і процедура триває у середовищі вчених давно [3, с. 8–11]. При цьому принциповим моментом є галузевий характер матеріально-правових норм, процедурну реалізацію яких покликані забезпечити процесуальні форми. У деяких випадках здійснювалися спроби розмежувати процес і процедуру, у деяких між ними проводилася певна аналогія, виходячи з того, що «...процесуальне право — це завжди право, що

встановлює певну процедуру... це право, що визначає процес, тобто рух, розвиток діяльності органів і осіб» [4, с. 44–45]. Логічно висновок із приводу змісту процесу й співвідношення його із процедурами пов'язувався з виділенням таких недоліків концепції розуміння юридичного процесу, як виняткова діяльність суду: природне розширення процедурної регламентації всіх сторін державної діяльності; протиставлення суду іншим органам держави; різне ставлення до режиму законності в охоронній і регулятивній сфері правового регулювання [5, с. 13–14].

Податкові процедури виражають порядок реалізації приписів матеріального податкового права в поведінці учасників податкових правовідносин і безпосередньо пов'язані, опосередковані матеріальними податково-правовими нормами. Податкові процедури являють собою нормативно врегульований і закріплений порядок поведінки, що поєднує нормативне регулювання (насамперед) і організаційне (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами). Податкові процедури — закріплений 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.

Література

1. Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории / В. М. Протасов. – М. : Юрид. лит., 1991.
2. Там само.
3. Юридическая процессуальная форма: теория и практика. – М. : Юрид. лит., 1976.
4. Строгович М. С. Курс советского уголовного процесса / М. С. Строгович. – М. : Наука, 1968. – Т. 1.
5. Теория юридического процесса / под общ. ред. В. М. Горшенева. – Харьков : Вища школа, 1985.