



УДК 347.73

С. Сарана,

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

СПОСОБИ Й МЕТОДИ ЗАГАЛЬНОГО ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

Невід'ємною складовою процесуальної діяльності загалом і процесуального режиму зокрема є способи й методи, які використовуються для реалізації його принципів і гарантій прав і законних інтересів учасників процесуальних відносин. Адже без наявності відповідного інструментарію у вигляді способів і методів складно уявити, як і в який спосіб забезпечити виконання приписів процесуальних податкових норм і як саме впливати на учасників процесуальних податкових відносин.

Податковий процес, незважаючи на його неюрисдикційний характер, володіє всіма невід'ємними ознаками процесу, серед яких такі складові, як принципи, гарантії забезпечення процесуальної діяльності, основні способи й методи здійснення процесуальних дій. А це викликає закономірне питання про сутність і склад способів і методів процесуального податкового режиму, особливо в контексті загального процесуально-процедурного податкового режиму, що є основою для інших режимів у податковому процесі.

Питанням податкового режиму, у тому числі в його процесуально-процедурному аспекті, присвячено праці таких вітчизняних науковців, як Ю.В. Боднарук, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Міхаєва й ін. Безпосередньо ж питань способів і методів у процесуальному податковому режимі торкався лише І.Є. Криницький, при цьому в контексті загального процесуально-процедурного податкового режиму вони взагалі не розглядалися.

А це зумовлює потребу в подальших наукових пошуках у цьому напрямі, метою яких є з'ясування сутності й складу способів і методів загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Податковий режим включає до своєї структури, серед іншого, способи й методи правового регулювання. Властиві вони і процесуальному податковому режиму, адже, як слушно зазначає В.М. Горшеньов, який виділив низку специфічних рис, властивих усім формам правової діяльності, юридичний процес – це правова форма діяльності, що завжди потребує послуг юридичної техніки, поєднує в собі різні способи, прийоми, які забезпечують ефективність досягнення результату під час вирішення будь-якої юридичної справи. Разом із цим, на його думку, юридичний процес – це правова форма діяльності, що супроводжує систему суспільних відносин, які об'єктивно викликають процедурну регламентацію за допомогою норм процесуального права [1, с. 7].

Якщо розглядати в контексті вказаного процесуально-процедурний податковий режим як загалом, так і таку його складову, як загальний процесуально-процедурний податковий режим, то варто вказати, що останньому також властиві такі складові, як методи та способи. Адже, згідно з визначенням, загальний процесуально-процедурний податковий режим становить такий податковий режим, який спрямований на встановлення режимних вимог через законодавче закріплення принципів,

засобів, способів, гарантій для податково-процесуальних відносин, що є загальними для всіх податкових платежів і закладають основу для їхнього процесуально-процедурного регулювання [2, с. 38].

Як відмічає І.Є. Криницький, один із основних елементів режиму утворюють засоби й способи здійснення діяльності, що в сукупності є її організаційною основою [3, с. 100]. Справді, без відповідних складових у вигляді способів і методів важко уявити собі можливості щодо реалізації процесуально-процедурного податкового режиму та й будь-якого режиму загалом. Це також має виявлятися у процесуальних нормах, так як процедурний характер процесуальних норм полягає в тому, що вони описують не тільки дії учасників процесу, а і способ, порядок, послідовність їх здійснення [4, с. 62].

Загальний процесуально-процедурний податковий режим у таких своїх складових, як способи й методи, виявляється аналогічно до всіх правових режимів загалом. Термін «способ», як зазначають В.М. Горшенев та І.Б. Шахов, можна розуміти як збірний, який включає такі процесуальні атрибути, як методи, заходи, засоби й прийоми, є особливим процесуальним інструментом, що використовується суб'єктами процесу для здійснення своїх функцій, і тому повною мірою впливають на якість діяльності [5, с. 74–75]. Коментуючи вказане, І.Є. Криницький зауважує, що сукупність процесуальних способів і засобів має на меті забезпечення належної (дозволеної) поведінки учасників податкового процесу, але зазначає, що основні засоби й способи впливають не просто на здійснення принципів податково-процесуальної діяльності, а й уносять елемент упорядкованості, «дисциплінованості», установлюють своєрідну «послідовність» їхньої реалізації [6, с. 101].

Указаний підхід є слухним, так як принципи й гарантії процесуального податкового режиму реалізуються

саме через способи та методи, завдяки яким вони втілюються в податкових процесуальних правовідносинах. Загалом під способами правового регулювання варто розуміти первинні засоби правового впливу на поведінку людей, що пов'язані з наділенням їх суб'єктивними юридичними правами та/або покладанням на них суб'єктивних юридичних обов'язків, при цьому способи правого регулювання є шляхами юридичного впливу, вираженими в юридичних нормах та інших елементах правової системи [7, с. 56]. Такими основними засобами правового впливу є дозвіл, зобов'язання й заборона, поряд із якими можуть бути застосовані додаткові способи у вигляді переконання, заохочення і примусу [8, с. 71].

У регулюванні податкових процесуальних відносин теоретично можуть бути застосовні всі вищевказані способи, проте на практиці серед них потрібно виділити такі:

1) зобов'язання, яке передусім виявляється в обов'язку платників дотримуватися процедур сплати податків, подання податкової звітності;

2) заборону, що полягає у виключенні із можливостей платників здійснення окремих процесуальних дій, які можуть бути реалізовані лише податковими органами або взагалі не передбачені податковим законодавством;

3) дозвіл, що має певною мірою обмежений характер і стосується переважно закріплених у податковому законодавстві можливостей платників щодо передавання своїх прав і обов'язків представникам платника, залучення кваліфікованих податкових фахівців тощо й у підсумку можливість трактувати всі двозначності податкового процесуального законодавства на користь платників;

4) примус у процесуальних податкових відносинах, як і в податкових відносинах загалом, має пріоритетний характер, адже без його наявності рідко хто із платників добровільно буде дотримуватися вимог законодавства;



5) заохочення хоча й не завжди, але зустрічається в нормах податкового законодавства, разом із цим процесуальним податковим відношенням воно майже не властиве, хоча може бути застосовним.

Із приводу переконання, то його застосування в процесуальних податкових відносинах украй обмежене, а реально й загалом практично неіснує, тому що доволі складно переконати платників дотримуватися певних процедур, якщо це не підкріплено примусом у вигляді стягнень або не відповідає їхнім інтересам. А стосовно останнього переконання взагалі не потрібне, так як кожен платник намагається якомога краще захистити свої інтереси й без переконання.

Переходячи до питань методів загального процесуально-процедурного податкового режиму, варто зазначити, що вони є своєрідним відображенням, з одного боку, способів правового регулювання, так як впливають із них, а з іншого – до специфічних ознак процесуального режиму передусім зраховують його зв'язок із конкретним галузевим методом правового регулювання, так як метод і породжує елементи своєрідності в процедурі розгляду й вирішення юридичних справ [5, с. 72].

Метод визначається як сукупність прийомів, способів, засобів впливу права на певну сферу суспільних відносин, до основних характеристик якого належать такі:

1) юридичне становище учасників правовідносин, характер і розподіл їхніх взаємних прав і обов'язків;

2) порядок, підстави виникнення взаємних суб'єктивних прав і обов'язків учасників правового слідування (юридичні факти, необхідні для виникнення правовідносин);

3) характер юридичних наслідків, які настають за протиправну поведінку, невиконання суб'єктивних обов'язків, порушення суб'єктивних прав (види заходів державного примусу й порядок їхнього застосування) [9, с. 256].

З огляду на вказане, а також із урахуванням того, що податковому

праву загалом і податковому процесуальному праву зокрема властивий фінансово-правовий метод правового регулювання, в основі якого лежить імперативний метод, він має належати й загальному процесуально-процедурному податковому режимові як базовому режимові податкових процесуальних відносин. Оскільки сам метод процесуального регулювання визначається механізмом застосування права, формою його конкретизації, то правова форма діяльності певним чином перетворює закладену в нормах матеріального й процесуального права програму правового регулювання, дає їй реальне життя в конкретному процесуальному режимі. При цьому у сфері правового регулювання оподаткування фінансово-правовий метод набуває певної специфіки, зокрема, завдяки зростанню імперативності. І податково-процесуальний режим певним чином несе відбиток цієї безумовності, категоричності й безальтернативності (але за жодних обставин вона не набуває абсолютного характеру) [6, с. 101]. Тобто, імперативний характер методу в загальному процесуально-процедурному податковому режимі зумовлений загальною належністю до податкового права, а також необхідністю чіткого виконання процедур, що спричинює також додаткову імперативність, яка не є абсолютною, а може поєднуватися з елементами дозволів, рекомендацій, що водночас не применшує ролі імперативу.

З приводу останнього варто погодитися з І.Є. Криницьким, котрий, звертаючись до питання розмежування методів податкового й податково-процесуального права, зауважує, що їхня відмінність значною мірою визначає сукупність і рівень насиченості задіяних прийомів впливу на суспільні відносини. Учений відзначає, що пріоритет у цьому розмежуванні належить різним рівням їхньої насиченості диспозитивністю, відмічаючи посиленням на низку науковців, що диспозитивність «настає», і це є відображенням сучасної загальної тенденції розвитку права.

Згідно з його науковою позицією, податкове право тут не є винятком, воно також еволюціонує в наведеному напрямі, і впровадження елементів координації (автономії) в податково-правовому регулюванні відбувається переважно саме за лінією процесу, що навіть, на його думку, дає деяким ученим змогу характеризувати процесуальний податковий метод як комплексний [10, с. 25]. У результаті науковець доходить висновку, що, з одного боку, за допомогою методу податково-процесуального права до певної межі «згладжується», «тонуться» імперативність усього податково-правового механізму, а з іншого – наявність значної диспозитивності можна зарахувати до характерних рис усіх галузевих (інституційних) правових процесів [6, с. 102].

Водночас він стверджує, що помилково було б вважати, що метод податково-процесуального права виходить за межі методу податкового права як «провідної» підгалузі права. Разом із цим йому притаманна суттєва специфіка. І до особливостей методу податково-процесуального правового регулювання ним зараховано таке:

1) широке застосування дозволу й розсуду (свобода, що передбачена в дозволі, не є абсолютною, безмежною; щодо розсуду, то його, як правило, варто розглядати стосовно діяльності суб'єктів, наділених владними повноваженнями);

2) обмежену альтернативність (варіантність), можливість ситуативно (на свій розсуд) використовувати його суб'єктами різних моделей поведінки;

3) певну рекомендованість (переважно вона стосується побажань, адресованих «підлеглим» учасникам податкового процесу);

4) циклічність (упорядкованість, періодичність і послідовність);

5) підвищену самостійність (автономність) учасників податкового процесу [6, с. 102–103].

Погоджуючись загалом із наведеними вище особливостями, потрібно зауважити, що циклічність властива

далеко не всім складовим податкового процесу, а тому зараховувати її до загальних особливостей податкового режиму можна лише умовно, водночас вона, безперечно, стосується значної кількості процедур у межах податкового режиму. Дозвільність, варіативність, рекомендованість і автономність можна вважати характерними особливостями методу податково-процесуального правового регулювання. З одним важливим застереженням, що, хоча вони можуть виявлятися в усіх процедурах режиму, їх одночасне застосування вельми рідкісне і скоріше є винятком, ніж правилом.

Це пояснюється тим, що якщо дозвіл (розсуд), альтернативність і автономність можуть легко поєднуватися, то рекомендованість є скоріше перепорою для них, адже змушує перебувати в межах, визначених «рекомендацією». Водночас розсуд обмежується варіативністю (діє лише в межах визначених варіантів), а автономність загалом може бути обмежена імперативним характером процесуально-процедурного податкового режиму.

Відповідно, у методі загального процесуально-процедурного податкового режиму мають бути поєднані імперативність як основа правового регулювання податкових правовідносин і диспозитивність як сучасна складова процесуальних відносин. При цьому імперативний характер є основою для регулювання цих процесуальних відносин, а диспозитивна складова дає змогу згладжувати й адаптувати режим процесу до сучасних відносин у сфері процесуального регулювання оподаткування.

Паралельно з цим загальний процесуально-процедурний податковий режим, перебуваючи в межах режиму податкового права, має свої особливості, що виявляються в застосуванні дозволу та розсуду, альтернативності, рекомендованості й автономності, які не можуть бути застосовані загалом водночас, а виявляються лише на певних стадіях і в певних процедурах режиму.



Ключові слова: податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, загальний процесуально-процедурний податковий режим, способи й методи в загальному процесуально-процедурному податковому режимі.

Статтю присвячено дослідженню питання сутності та складу способів і методів загального процесуально-процедурного податкового режиму. Визначено особливості цих складових цього режиму й запропоновано конкретний склад способів і поєднання методів загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Статья посвящена исследованию вопросов сущности и состава способов и методов общего процессуально-процедурного налогового режима. Установлены особенности данных составляющих этого режима и предложены конкретный состав способов и соединение методов общего процессуально-процедурного налогового режима.

The article is devoted research of question of essence and to composition methods and techniques general judicially procedural tax mode. During which the features of information of constituents of this mode are set and concrete composition of techniques is offered combination of methods general judicially procedural tax mode.

Література

1. Теория юридического процесса / [В.М. Горшенев, В.Г. Крупин, Ю.И. Мельников и др.] ; под общ. ред. В.М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1985. – 192 с.
2. Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.
3. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
4. Емельянов А.С. Финансовое право России : [учеб. пособ. с прил. схем и таблиц] / А.С. Емельянов. – М. : Былина, 2002. – 368 с.
5. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – 176 с.
6. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.Є. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т.Г. Шевченка, 2010. – 433 с.
7. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1981. – Т. 1. – 1981. – 354 с.
8. Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом государстве / В.М. Горшенев. – М. : Юридическая литература, 1972. – 258 с.
9. Алексеев С.С. Структура советского права / С.С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1975 – 264 с.
10. Староверова О.В. Процессуальное налоговое правоотношение: понятие и характерные особенности / О.В. Староверова // Закон и право. – 2004. – № 8. – С. 27–29.

