



містять розділи, присвячені однойменній проблематиці. Одними з перших українських дослідників звернули увагу на сферу адміністрування податків А. І. Селіванов і Л. К. Царьова, досить вдалою є спроба аналізу і узагальнення позицій авторів з приводу співвідношення понять «адміністрування податків» і «податковий процес», здійснена Н. Ю. Пришвою у її монографії [3]. Вітчизняна наука фінансового права потребує подальшого теоретичного дослідження питань адміністрування податків і податкових процедур взагалі, а у перспективі — теоретичний аналіз і вдосконалення окремих податкових процедур. Ця робота є однією з таких спроб, в ній ми спробуємо розібратися із визначенням категорії «податковий процес», спираючись на здобутки загальнопроцесуальної теорії права і позиції інших діячів фінансово-правової науки.

Перш за все треба зазначити, що податковий процес є видом юридичного процесу. Однак щодо останнього на даний момент жодна з концепцій, що висувалися вченими різних наукових шкіл, не визнана єдино вірною або такою, що є набагато більш переконливою за інші. Множинність поглядів на юридичний процес в цілому спричиняє й неоднозначність тлумачення процесу податкового. Втім, безспірним є факт поступового розширення меж юридичного процесу від найбільш вузького його розуміння (згідно з яким процесом визнається лише судочинство) до найбільш широкого, згідно з яким стверджується наявність юридичного процесу як у сфері правореалізації (а не тільки правозастосування), так і у сфері правотворчості, в тому числі і приватної [4].

Аналізуючи дефініції податкового процесу, запропоновані різними фінансистами-правознавцями, можна виділити кілька принципових моментів, усвідомлення яких дозволить винайти найбільш вдале, тобто таке, що задовольнить потреби практики з урахуванням останніх досягнень юридичної науки.

Перше, стосовно об'єму податкового процесу, тобто визначення його меж. Є прибічники включення у податковий

процес блока правотворчості з питань оподаткування, до них відносяться, зокрема, Т. Н. Макаренко, В. Є. Кузнецова. Більшість науковців обмежуються блоком правореалізації (в тому чи іншому об'ємі) при визначенні меж податкового процесу. До них належать В. І. Гудімов, О. С. Жильцов, М. В. Карасьова, О. А. Ногіна та інші. Не вдаючись до вивчення обґрунтованості виділення податкового правотворчого процесу у російській правовій системі (оскільки абсолютна більшість дослідників податкового процесу на пострадянському просторі є російськими авторами), висловимось на користь другої позиції з точки зору українського законодавства. Видається не зовсім виправданим використовувати термін «податковий правотворчий процес» щодо процедури прийняття податкових законів в Україні, необхідної специфіки в прийнятті нормативних актів у сфері оподаткування не вбачається, розмежування ж компетенції органів вищої державної влади й органів місцевого самоврядування з питань регулювання податкової системи перебуває у сфері дії конституційного права. Тобто, не заперечуючи наявності процедури в процесі правотворення, в т.ч. і у сфері оподаткування, присутність в ній специфічних, характерних тільки для податкового права норм, на нашу думку, недостатня для виокремлення цього блоку з предмета конституційного, муніципального права до інституту податкового процесу. Унікальним в межах податкового права є інститут інтерпретації актів податкового законодавства (положення п.п. 4.4.2. Закону раніше діючого «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» щодо надання податкових роз'яснень [5], зараз ці питання врегульовані ст. ст. 52–53 ПК України, а самі акти тлумачення тепер називаються податкові консультації), але оскільки в результаті такої діяльності не створюються норми права (а самі податкові консультації не є нормативно-правовими актами), процедуру тлумачення норм податкового права контролюючи-

ми органами не можна назвати правотворчою.

Друге, розбіжності щодо об'єму в рамках блоку правореалізації. За цим критерієм усі позиції можна розділити на ті, що мають за теоретичну основу концепцію так званого «широкого юридичного процесу», основоположниками і ідеологами якої є П. Є. Недбайло, В. М. Горшенев, А. І. Кім, В. С. Основін та інші і ті, що базуються на концепції більш широкого тлумачення юридичного процесу, іноді іменованій «релятивною» (П. М. Рабинович, В. М. Протасов, А. О. Павлушина, О. В. Малько, М. В. Карасьова, П. І. Кононов та інші). Різниця в тому, що поза полем зору перших залишається процедура, не пов'язана із застосуванням права, ця ідея набула широкого використання, зокрема, серед вчених-адміністративістів. Але остання концепція в теорії права набирає все більше обертів. Отже, серед представників науки фінансового права за вищезначеною підставою позиції розділяються наступним чином: Д. В. Вінницький, Б. Є. Дьоготь, О. С. Жильцов, В. Є. Кузнеченкова, О. А. Ногіна, І. І. Кучеров, О. Ю. Судачков, І. А. Орешкін з тими чи іншими застереженнями обмежують податковий процес юрисдикційними правозастосовними стадіями (процедури податкового контролю, процедури притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, вирішення податкових спорів) чи правозастосуванням в цілому, що розуміється як вирішення індивідуальних податкових справ. Так, зокрема, В. Є. Кузнеченкова під податковим процесом розуміє врегульовану процесуальними нормами права діяльність державних уповноважених органів у податковій сфері, спрямовану на встановлення правових основ формування податкових доходів, забезпечення належної поведінки осіб з виконання ними своїх обов'язків як учасників податкових відносин, а також вирішення податкових суперечок [6].

М. В. Карасьова, Т. Н. Макаренко підтримують «правореалізаційне», найбільш широке бачення меж податкового

процесу. Наведемо визначення, запропоноване Т. Н. Макаренко. Податковий процес — вид юридичного процесу, що являє собою нормативно встановлену форму впорядкування діяльності суб'єктів права по встановленню, введенню, обчисленню й сплаті податків і зборів, контролю за даною діяльністю, оскарженню актів податкових органів, дій (бездіяльності) їхніх посадових осіб, а також притягненню до податкової відповідальності за скоєння податкового правопорушення [7].

Деякі вчені вважають можливим розглядати податковий процес в широкому і вузькому розумінні (Д. Г. Бачурін, В. Н. Іванова).

З огляду на те, які норми Н. Ю. Пришва вважає процесуальними в податковому праві, її можна прилічити до стану вчених — «процесуальних релятивістів». На її думку, податковий процес є врегульованою процесуальними нормами податкового права діяльністю учасників податкових правовідносин, пов'язаною із акумуляцією платежів податкового характеру до бюджетів [3]. До процесуальних Н. Ю. Пришва відносить норми щодо порядку проведення податкового обліку платників податків та зборів, подання ними податкової декларації, порядку обчислення податку, порядку здійснення контролю за сплатою податків, застосування заходів примусу та інші [3].

Таким чином, якщо говорити про широке тлумачення поняття «податковий процес», то розбіжності вчених тут лежать у протиставленні «релятивної» концепції й концепції «широкого юридичного процесу» (правозастосовної). Перша з них видається більш виваженою. Виливаються ці відмінності у скорочення меж податкового процесу представниками останньої позиції на деякі процедури (провадження). «Арифметично» релятивний підхід розширює податковий процес на деякі процедури провадження з визначення суми податкового зобов'язання (процедура декларування, процедура визначення суми податкового зобов'язання податковим агентом), процедури розрахунків з ви-

користанням податкових векселів, процедури сплати податку до бюджету (які відносяться до податково-розрахункового провадження), що забезпечують безпосереднє (чи через податкового агента) обчислення й добровільне перерахування платником податків податкового платежу на користь бюджету. Представники правозастосовного підходу, як правило, пов'язують початкові процедури податкового процесу з постановкою платників податків і зборів на облік у податкових органах. Слідуючи цій («правозастосовній») логіці, до податкового процесу повинна відноситися також і процедура обчислення суми податкового зобов'язання в тих випадках, коли такий обов'язок лежить на контролюючому органі, процедура повернення (відшкодування) податку з бюджету. Визначення суми податкового зобов'язання самим платником або його податковим агентом при цьому вже опиняється за межами податкового процесу. Тобто та сама процедура (порядок визначення обсягу податкового обов'язку), єдина за методикою розрахунку, характером, функціональною спрямованістю, виявляється по різні сторони процесуального залежно від того, хто (владний або невідладний суб'єкт) провадить розрахункові операції. Сказане ще раз говорить на користь релятивної концепції у сфері податкового права.

Третій момент стосується змісту податкового процесу (чи юридичного процесу взагалі). Немає єдності у визначенні податкового процесу через категорію «правовідносини» чи категорію «діяльність». Категорія діяльності ще не вписалася остаточно в систему загальнотеоретичних правових категорій і існують відомі складності із її співвіднесенням з конструкцією правовідносин, теорією юридичних фактів та ін. [4]. В. Семенов, розглядаючи складний взаємозв'язок між процесуальними діями й відносинами в цивільному процесі, підкреслював, що «роль процесуальних дій полягає не тільки в тому, що вони породжують процесуальні відносини», «цивільний процес являє собою строго організовану систему взаємозалежних

дій і правовідносин його учасників. Вся система перебуває в постійному русі, де процесуальні дії виконують двояку роль. З одного боку, вони слугують способом здійснення процесуальних прав і обов'язків суб'єктами процесу, а з іншого боку — являють собою юридичні факти, на основі яких відбувається виникнення, зміна й припинення цивільних процесуальних відносин, тобто весь їхній розвиток» [8]. Ця точка зору вбачається вірною, тому вважаємо визначення податкового процесу (як і юридичного процесу в цілому) можливим і через категорію «правовідносини», і через категорію «діяльність». Хоча, якщо брати до уваги такі зовнішні критерії процесуального, які допомагають відмежувати його від матеріального, як стадійність, часова протяжність, категорія «діяльність» вдається більш доречною, оскільки застосування категорії «правовідносини» вказує більш на єдність матеріального і процесуального як елементів єдиної цілісної системи — права. «Юридичний процес, маючи на увазі філософський зміст цього поняття, являє собою право в дії, у динаміці, визначаючи на відміну від понять — “право”, “правова система” — не складну систему правил як якусь даність, але сам хід їхнього прийняття й реалізації» [4].

Таким чином, спираючись на аналіз проведених досліджень, можна запропонувати таке визначення податкового процесу з точки зору його змісту. Податковий процес являє собою врегульований фінансово-правовими нормами порядок діяльності суб'єктів податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів і держави в особі контролюючих органів) і інших осіб (банків, спеціалістів, експертів, суб'єктів оціночної діяльності, понять та ін.), направлений на ефективну реалізацію податково-зобов'язальних і податково-деліктних правових відносин.

Запропонована дефініція не виходить і не пов'язується із поняттям «податкові процесуальні правові норми», оскільки розглядати правові норми як логічні норми права відокремлено — як матеріальні і процесуальні, вважаємо не

зовсім доцільним. Таке розмежування можливе перш за все стосовно норм-приписів (конкретно встановлених у тексті нормативно-правового акта (договору) велінь держави (сторін договору)) [9]. Наведене формулювання залишає за межами податкового процесу блок «правотворчості» у сфері оподаткування. З іншого боку, податковий процес не обмежується правовідносинами з обов'язковою участю владних суб'єктів права. Змістовною характеристикою податкового процесу є його функціональна спрямованість на впорядкування процесу реалізації основних (регулятивних і охоронних) для податкового права відносин. Вказівкою на самостійну змістовну цінність податкового процесу, а не лише можливість обслуговування матеріальних правовідносин є згадування про більш широке коло учасників податкового процесу в порівнянні із учасниками податково-зобов'язальних і податково-деліктних правовідносин.

**Ключові слова:** податковий процес, податкове право, податкові провадження, податкові процедури, учасники податкового процесу, юридичний процес.

*Стаття присвячена визначенню поняття «податковий процес», його меж та змісту. Враховуючи роль і функціональну спрямованість діяльності таких невлadних суб'єктів податкових правовідносин, як платники податків (податкові агенти), обґрунтовується застосування «релятивної» концепції юридичного процесу при визначенні податкового процесу*

*Статья посвящена определению понятия «налоговый процесс», его границ и содержания. Учитывая роль и функциональную направленность деятельности таких невластных субъектов налоговых правоотношений, как налогоплательщики (налоговые агенты), обосновывается применение «релятивной» концепции юридического процесса при определении налогового процесса.*

*The article is devoted to defining the notion of taxation process, its boundaries and content. Accounting for the role and functional direction of the activity of tax payers as non-government subjects of taxation legal relations, the author explains the use of the “relative” concept of the legal process while defining taxation process.*

#### **Література**

1. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток : наказ Державної податкової адміністрації України від 11 груд. 2006 р. № 766 / / Все про бухгалтерський облік. — 2007. — № 12.
2. Про затвердження Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) : наказ Державної податкової адміністрації України від 9 лют. 2006 р. № 62 / / Вісник податкової служби України. — 2006. — № 9.
3. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. — К. : Ексо б, 2003. — С. 143–151.
4. Павлушина А. А. Теория юридического процесса: проблемы и перспективы развития : дис. ... д-ра юрид. наук / Алла Александровна Павлушина. — Самара, 2005. — С. 12–13, 147, 177.
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України № 2181-III від 21 груд. 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — С. 44.
6. Кузнеценкова В. Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук / Валентина Евгеньевна Кузнеценкова. — М. : РГБ, 2005. — С. 48.
7. Макаренко Т. Н. Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. — 2002. — № 3. — С. 25–30.
8. Советский гражданский процесс : учебник / под ред. К. И. Комиссарова и В. М. Семенова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрид. лит., 1988. — С. 15.
9. Боднарчук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. — 2007. — Вип. 34. — С. 198–206.