

УДК 347.73

Н. Ю. Онищук,
аспірант,
Національна юридична академія
ім. Ярослава Мудрого

СТАДІЙНІСТЬ ПРОЦЕСУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Мета встановлення будь-якого обов'язку досягається його виконанням. Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1], що становить основу правового статусу платників податків, є ефективним джерелом формування основної частини доходів бюджетів і цільових фондів. Реальна можливість та ефективність виконання конкретних податкових обов'язків забезпечується наявністю великої кількості процесуальних норм у податковому законодавстві, що безпосередньо визначають порядок їх реалізації. Теорія і практика правового регулювання виконання податкового обов'язку, як самостійний предмет наукового аналізу, дотепер не розглядалися. Тому основою дослідження стали роботи вчених у сфері загальної процесуальної теорії: В. М. Горшеньова, О. Г. Лук'янової, Ю. І. Мельникова, П. О. Недбайла, В. М. Протасова, І. Б. Шахова [2; 3; 4; 5; 6]. Зважаючи на те, що на сьогодні податковий процес як певне «правове утворення» знаходиться лише на стадії свого становлення, у

доктрині податкового права його дослідженню приділяли увагу небагато авторів: Д. В. Винницький, Н. Д. Еріашвілі, О. М. Козирін, М. П. Кучерявенко, О. В. Староверова [7; 8; 9].

Метою статті є розкриття сутності виконання податкового обов'язку, його процесуальної природи, а також стадійності як основної риси та критеріїв виділення стадій, з'ясування їх змісту.

Не звертаючись безпосередньо до з'ясування сутності податкового обов'язку, зазначимо, що науковці виділяють широкий і вузький аспект цього поняття з урахуванням його законодавчо закріпленої системи. Так, виконання податкового обов'язку в широкому розумінні – реалізація всієї системи обов'язків платника податків, що опосередковується діями з податкового обліку, сплати й податкової звітності. У вузькому значенні це поняття означає своєчасну сплату податку в порядку, встановленому законодавством.

Матеріальний зміст (система складових) податкового обов'язку представляє його статику, а процес виконання, реалізації (сукупність динамічних дій з

© Н. Ю. Онищук, 2010

реалізації податкової правосуб'єктності) — динаміку. Одночасно власне виконання податкового обов'язку можна розглядати у двох аспектах: (а) як результат — фактичне виконання суб'єктами тих дій, які вони зобов'язані були здійснити, що становить правоприпиняючий юридичний факт, оскільки за своєю природою виконання є юридичним вчинком, тобто правомірною юридичною дією; (б) як процес — визначена система послідовно здійснюваних дій, тобто певний алгоритм, що містить низку стадій, які змінюють одна одну та конкретні дії з їх реалізації. На прикладі такого розмежування чітко простежується не тільки статика та динаміка податкового обов'язку, але й вбачається перспектива розмежування процедурного регулювання (певного порядку) і процесу (конкретної діяльності) його виконання.

Перш ніж перейти до дослідження процесу виконання податкового обов'язку, принципово важливо визначитися з термінологією, яка вживається. У більшості випадків застосування різних термінів («процедура», «процес») пояснюється відсутністю системного підходу до розуміння їх сутності та змісту. Як зазначав С. С. Алексєєв, будь-яка триваюча діяльність потребує організаційних, процедурно-процесуальних засад, які покликані забезпечити законність, ефективність та обґрунтованість здійснення таких дій суб'єктами права [10, с. 241–243].

У загальній процесуальній теорії всі погляди на природу, співвідношення юридичного процесу і процедури можна умовно поділити на дві групи. Прихильники першої розглядають юридичний процес (у його вузькому розумінні) як різновид правової процедури [5, с. 29], юрисдикційну діяльність та іншу охоронну діяльність уповноважених органів [3, с. 41]. Представники другої групи [2, с. 65–71; 4, с. 15; 6, с. 32–33] обґрунтовують широке розуміння юридичного процесу як системи усіх форм діяльності юрисдикційного і неюрисдикційного характеру (при цьому виділяють установчий, правотворчий, правозастосовний та контрольний процес [2, с. 65–71]), що включає увесь процес реалізації матеріальних правових норм.

Численні спроби розмежувати або отождивити, протиставити або провести певну аналогію між «процедурою» і «процесом» лише підтверджують, що ці категорії представляють різні, різнопорядкові явища. Так, зваженою і обґрунтованою вбачається думка М. П. Кучерявенка, який визначає податкові процедури як закріплені порядок поведінки учасників податкових правовідносин. У той же час податковий процес становить врегульовану послідовність дій з реалізації податкових процедур. Податковий процес — реальна діяльність зі здійснення порядку поведінки, закріпленої приписами податкових процедур [9, с. 126–127]. Тобто процедура розглядається як встановлений порядок діяль-

ності, а процес — як діяльність з реалізації процедур. Можливо, у такому випадку доцільно вести мову про співвідношення цих категорій як статичної і динамічної відповідно, або ж як форми і змісту?

Характеризуючи процес виконання податкового обов'язку як єдину конструкцію, не слід забувати про його системність, оскільки він функціонує як сукупність складових елементів і характеризується внутрішньою організацією. Проте податковому обов'язку властивий складний характер не тільки за матеріальним змістом (складовими обов'язками з обліку, сплати, звітності), але й за процесуальними стадіями. Виконання податкового обов'язку становить певний багатостадійний процес, що пов'язується з самою динамікою правовідносин і своєрідністю реалізації податково-правових норм. Стадійність — одна з основних ознак юридичного процесу. Якщо звернутися до етимології: «стадія походить від грец. стадій — певний ступінь (період, етап) розвитку чогось, що має свої якісні особливості» [11, с. 436]. Часто використовують терміни «фаза», «етап», «момент» на позначення стадії юридичного процесу, його будь-якої частини, елементу [2, с. 124, 125]. Проблеми стадійності, тобто просторово-часових, динамічних характеристик юридичного процесу як системного наукового утворення на загальнотеоретичному рівні остаточно ще не вивчені. Так чи інакше, у результаті досліджень галузевих процесуальних наук і аналізу їх на рівні загальної процесуальної теорії виділяють певні критерії визначення самостійності стадій, їх склад, послідовність здійснення та характерні риси.

Деякі спроби виокремлення стадій виконання податкового обов'язку були зроблені вченими. Так, М. В. Карасьова виділяє чотири етапи (стадії), що послідовно змінюються, а іноді поєднуються в часі: 1) стадія ініціативного (добровільного) виконання платником податків його податкового обов'язку; 2) стадія податкового контролю; 3) стадія примусового виконання платником податків його податкового обов'язку; 4) стадія притягнення платника податків до податкової відповідальності [12, с. 143–144]. Така позиція є спірною, оскільки інститут відповідальності виходить за межі безпосереднього виконання податкового обов'язку, і є наслідком податкового правопорушення, тобто після того, як обов'язок не був виконаний платником. До того ж не виокремлюються виконання обов'язку з податкового обліку і звітності, що не може надати цілісної картини реалізації цієї системної категорії. Якщо виходити з необхідності досягнення мети усього податково-правового регулювання — фактичного надходження визначеної суми коштів до публічних грошових фондів, то притягнення до відповідальності важко назвати останньою стадією, необхідно, щоб санкція була реалі-

зована. У той же час не витримує критики позиція, згідно з якою виділяють стадії добровільного і примусового виконання податкового обов'язку [7, с. 35], оскільки в такому випадку мова фактично ведеться про сплату і стягнення податку.

Стадійність у реалізації податкового обов'язку найбільш логічно пов'язувати зі складовими податкового обов'язку [13, с. 171]. Таким чином, процес виконання податкового обов'язку складається з трьох стадій: виконання обов'язку з податкового обліку, виконання обов'язку зі сплати податку та виконання обов'язку з податкової звітності. Така послідовність стадій цілком відображає логіку побудови податкового обов'язку, що також не виключає деталізації кожного з видів обов'язків і можливість виділення в межах кожної з них окремих етапів, елементів. При цьому реалізація кожної наступної стадії неможлива без здійснення, участі у попередній. Так, обов'язок зі сплати податку не може бути виконаний без реалізації облікових обов'язків (постановки на облік зобов'язаної особи, обліку об'єкта оподаткування).

Цілком обґрунтовано постає питання: на якій підставі ми виділяємо, розмежуємо окремі стадії? В. М. Горшенев у своїй роботі [2, с. 128] наводить невичерпний, але достатній перелік конститутивних критеріїв, що визначають самостійність кожної стадії: 1) конкретні задачі та функції, притаманні тільки одній стадії; 2) визначене коло спонукальних обставин, система юридичних фактів, що безпосередньо забезпечують перехід від однієї стадії до іншої; 3) специфічність правового положення, статусу учасників процесу; 4) специфічність здійснюваних операцій і характер юридичних наслідків; 5) особливості закріплення у відповідному процесуальному акті (документі) кінцевих матеріально-правових результатів.

Поширюючи вихідні положення загальної процесуальної теорії на податкове регулювання, необхідно пам'ятати про природну потребу їх коректування відповідно до специфіки реалізації податкового обов'язку. Запропонований поділ стадій виконання податкового обов'язку цілком відбиває логіку його побудови та динаміку правовідносин. Так, на нашу думку, для кожної стадії у процесі виконання податкового обов'язку характерні такі риси: 1) мета; 2) часові межі; 3) зміст (сукупність процесуальних дій); 4) суб'єктний склад; 5) процесуально-документальне оформлення. Звернімося детальніше до кожної з них.

По-перше, будь-яка частина процесу, що визнається окремою стадією, повинна характеризуватися наявністю кола безпосередніх задач, виконання яких перешкоджало б подальшому існуванню процесу. Відсутність специфічних задач вказує на відсутність об'єктивних підстав для виділення цієї частини в самостійну стадію [2, с. 142]. Так, ціле-

спрямованість виконання податкового обов'язку передбачає можливість виділення загальної для усього процесу і спеціальної мети, властивої окремій стадії. Загальною метою є виконання податкового обов'язку в широкому розумінні, вона «виконує роль взаємопов'язуючого фактора стадій в єдиній системі юридичного процесу, де кожна стадія вносить свій вклад у досягнення загальної мети» [2, с. 145, 146]. Спеціальна мета диференціюється залежно від складової податкового обов'язку: облік усіх зобов'язаних осіб, надходження коштів до бюджетів і т. д.

По-друге, триваючий характер правовідносин із виконання податкового обов'язку обумовлює наявність чітких часових меж кожної стадії. Процесуальне відношення, що виникло не залишається нерухомим, існує та розвивається, доки не буде досягнуто кінцевого правового результату [2, с. 138]. Усі без виключення стадії юридичного процесу повинні бути розпочаті й завершені протягом визначеного проміжку часу. Тобто податковий обов'язок у цілому та окремі його складові повинні бути виконані у встановлені законодавством строки, що можуть бути деталізовані відповідно до типу податку та податкового періоду. Так, на стадії виконання обов'язку з податкової звітності законодавством встановлені чіткі строки подання податкових декларацій, що різняться залежно від типу податку та податкового періоду. Але інколи неможливо завершити вирішення найближчих задач в окремій стадії у встановлені строки. У зв'язку з цим виникає потреба подовження строків, яка викликана необхідністю досягнення конкретної мети тієї чи іншої стадії. Прикладом може слугувати можливість відстрочки та розстрочки сплати податку.

По-третє, зміст конкретної стадії утворює сукупність процесуальних дій. Оскільки кожна зі складових податкового обов'язку є системною категорією і передбачає деталізацію обов'язків платників податків, то і процес виконання обов'язку на окремій стадії складається з певних етапів, частин. Слід звернути увагу на деякі особливості виконання обов'язку з податкового обліку. Враховуючи його певну подвійність, що виражається в розмежуванні обліку платників податків і обліку об'єктів оподаткування, важко назвати взяття зобов'язаних суб'єктів на облік першою стадією реалізації податкового обов'язку. При взятті особи на податковий облік вона тільки набуває податкової правосуб'єктності до закінчення реалізації реєстраційних процедур за відсутності статусу «платника податків», вести мову про здійснення будь-яких дій на виконання обов'язку, який ще навіть не виникнув, неможливо. Момент виникнення податкового обов'язку пов'язаний з певними підставами – комплексом різних за змістом, але взаємопов'язаних юри-

дичних явищ (нормативних, правосуб'єктних і фактичних), що обумовлюють розвиток правовідносин. Тобто фактично виникає з набуттям зобов'язаною особою податкової правосуб'єктності.

По-четверте, виконання обумовлює особливості суб'єктного складу. Публічна природа податкових правовідносин передбачає наявність двох «сторін» (владної та зобов'язаної), які можуть бути представлені декількома суб'єктами. На визначення місця суб'єкта найбільш істотний вплив здійснює його роль у реалізації податкового обов'язку (виконує його безпосередньо чи організує, контролює, управляє) [13, с. 372]. Податкові органи реалізують правообов'язки в межах встановленої компетенції, без чого фактично не можливе виконання жодного з видових обов'язків платника податків. Платники податків у такому випадку є узагальнюючою категорією і можуть бути представлені фізичними та юридичними особами – платниками податків, а також у встановлених законодавством випадках їх представниками, податковими агентами тощо. Особливостями окремих стадій виконання податкового обов'язку є наявність суб'єкта, характерного тільки для цієї стадії, наприклад, участь банків у процесі виконання обов'язку зі сплати податків.

По-п'яте, точне та повне виконання податкового обов'язку на конкретній стадії підтверджується процесуально-документальним оформленням. Як правило, процесуальні документи виконують функцію юридичного факту, що обумовлює підстави виникнення, зміни або припинення конкретних процесуальних правовідносин [7, с. 59]. Увесь процес виконання податкового обов'язку супроводжується складанням великої кількості процесуальних документів. Подвійна природа документування проявляється в тому, що, з одного боку, воно є підсумком дій з реалізації податкового обов'язку на певній стадії, з іншого – засобом динаміки податково-процесуальних правовідносин, тобто підставою для здійснення дій на виконання податкового обов'язку в межах наступної стадії. Так, узяття на податковий облік платника податків і зборів та отримання відповідного документа виступає юридичним фактом для виникнення процесуального правовідношення у межах наступної стадії – сплати податку або, якщо для цього нема підстав – подання податкової звітності.

Отже, підсумовуючи викладені позиції зазначимо, що виконання податкового обов'язку становить певний процес – визначену систему послідовно здійснюваних дій, що містить низку стадій, які змінюють одна одну та конкретні дії з їх реалізації. Процес реалізації податкового обов'язку складається із трьох

стадій: виконання обов'язку з податкового обліку, виконання обов'язку зі сплати податку та виконання обов'язку з податкової звітності. Запропонований поділ стадій цілком відбиває логіку побудови податкового обов'язку та динаміку правовідносин. Критеріями розмежування стадій виконання податкового обов'язку є: 1) мета; 2) часові межі; 3) зміст (сукупність процесуальних дій); 4) суб'єктний склад; 5) процесуально-документальне оформлення.

Література

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Теория юридического процесса / под ред. В. М. Горшенева. – Харьков : Вища школа, 1985. – 192 с.
3. Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права / Е. Г. Лукьянова. – М. : Издательство НОРМА, 2003. – 240 с.
4. Мельников Ю. И. К вопросу о соотношении «юридического процесса» и «юридической процедуры» / Ю. И. Мельников // Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве : межвед. темат. сб. – Ярославль : Ярослав. гос. ун-т, 1979. – С. 11–15.
5. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В. Н. Протасов. – М. : Юрид. лит., 1991. – 144 с.
6. Шахов И. Б. Методологические основы теории юридического процесса / И. Б. Шахов // Проблемы законности [вып. 30 : межвуз. темат. сб.]. – Х. : Нац. юрид. акад. Украины, 1995. – С. 30–37.
7. Староверова О. В. Налоговый процесс : учеб. пособие для вузов / О. В. Староверова, Н. Д. Эриашвили ; под ред. Н. М. Коршунова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 192 с.
8. Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. – М. : Норма, 2008. – 256 с.
9. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.
10. Проблемы теории государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. – М. : Колокол, 1987. – 378 с.
11. Философский энциклопедический словарь. – М., 1999. – 436 с.
12. Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М. В. Карасёва. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 367 с.
13. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. Т. 2 : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 600 с.

Подано до редакції 19.02.2010 р.