

ЗАГАЛЬНОПРОЦЕСУАЛЬНІ КАТЕГОРІЇ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Наукові праці МАУП, 2009, вип. 4(23), с. 255–259

Виокремлюються й аналізуються загальні категорії процесуального знання в галузі правової науки, що вивчає податкове право.

В теорії юридичного процесу можна виокремити загальні категорії процесуального знання, які простежуються чи необхідність у використанні яких назріває у податковому процесі. Вони вказують на єдність судового, правозастосовного і правореалізаційного процесів. Загальні поняття, категорії, інститути є не просто зовнішніми розрізненими ознаками подібності, які необхідно осмислити, вони не є лише доказами обґрунтованості існування загального процесуального знання, а становлять його каркас, основу, його зміст [8, 263].

Процесуальна відповідальність у податковому праві. В. Воложанін — один з небагатьох науковців, хто, досліджуючи проблематику процесуальної відповідальності, аргументовано першопричину її вбачає у такому: сама можливість виокремлення поняття “процесуальна відповідальність” ґрунтується на можливості виявити у правовій системі якісь несприятливі для особи наслідки її поведінки, що погіршують для неї порядок здійснення права, тобто не є по суті ні кримінальним покаранням, передбаченим за адміністративне правопорушення, ні іншим “матеріально-правовим” видом відповідальності [3, 114; 4, 107]. І. Зайцев вказує на наявність не просто окремих мір цивільної процесуальної відповідальності, а визначає їх як розвинену систему, представлену кількома різновидами — штрафна (накладання штрафу) і компенсаційна процесуальна відповідальність (відшкодування збитку), інші несприятливі процесуально-правові наслідки (видалення із залу судового засідання, відмова у прийнятті заяви та ін.) і застосування процесуальних фікцій (пов’язування несприятливих для

суб’єкта наслідків зі свідомо неіснуючими обставинами) [7, 93–96]. І якщо перші дві групи явно нагадують відповідальність карну, адміністративну й цивільно-правову, то стосовно останніх двох груп цього сказати не можна, вони, мабуть, не є аналогом якоїсь матеріально-правової відповідальності [8, 355]. А. Павлушина слушно зазначає, що, крім застосування процесуальних фікцій, до санкцій процесуальної відповідальності необхідно відносити й застосування деяких правових презумпцій як імовірних (із більшим або меншим ступенем імовірності) припущень, що існують за відсутності дійсного знання [8, 364]. Прикладом такої неспростовної презумпції є визначення вимог, що висувуються платником податку у скарзі до контролюючого органу в порядку адміністративного оскарження, задоволених у повному обсязі, якщо у встановлений законом термін контролюючим органом не надсилається відповідь або рішення про подовження строків розгляду скарги (п. 5.2.2 ст. 5 Закону “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”). В такому випадку правомірно припускається, що орган, який розглядає скарги, не знаходить контраргументів проти доводів скаржника, оскільки ситуація правової невизначеності з приводу встановлення обґрунтованості скарги не може тривати нескінченно.

Порушення правил податкових процедур може мати місце як з боку суб’єктів владних повноважень у сфері оподаткування, так і з боку зобов’язаних осіб. Єдиними за характером для них несприятливими наслідками у площині процесуальної відповідальності є погіршення проце-

суального становища, ускладнення порядку використання суб'єктивних прав чи повноважень. Крім того, для владних суб'єктів негативним наслідком може бути відміна (скасування) чи визначення недійсним акта, винесеного з порушенням податкової процедури чи за результатами процедури, при проведенні якої мали місце порушення процесуальних норм. Виникає питання: чи будь-яке порушення правил податкової процедури має наслідком визнання прийнятого за її результатами рішення недійсним (чи навіть нікчемним), чи такі порушення мають бути досить серйозними для постановлення під сумнів правомірності такого рішення. Поки що ці питання почасти вирішуються лише судовою практикою. Недодержання вимог правових норм, які регулюють порядок прийняття акта, у тому числі стосовно його форми, строків прийняття тощо, може бути підставою для визнання такого акта недійсним лише у тому разі, коли відповідне порушення спричинило прийняття неправильного акта. Якщо ж акт в цілому узгоджується з вимогами чинного законодавства і прийнятий відповідно до обставин, що склалися, тобто є вірним по суті, то окремі порушення встановленої процедури прийняття акта не можуть бути підставою для визнання його недійсним, якщо інше не передбачене законодавством [9].

Отже, питання про нікчемність/заперечність актів контролюючих органів має бути вирішене на рівні податкового закону (податкового кодексу) в залежності від характеру (ступеня серйозності) порушення правил податкових процедур. Можливим способом вирішення проблеми є використання конструкції “істотних порушень правил податкової процедури, що тягнуть за собою скасування чи зміну рішення, прийнятого контролюючим органом”, аналогічну використаній у ст. 370–371 КПК України. До істотних порушень, зокрема, належать такі: проведення перевірки контролюючим органом без належних підстав; невручення акта перевірки посадовим особам платника податку; підписання акта перевірки особам, що не брали участі у перевірці чи не підписання акта перевірки особам, що брали у ній участь, прийняття рішень неповноважною особою, прийняття рішень з недотриманням судового порядку його прийняття (затвердження) тощо.

У процесуальній науці пропонується вирізняти формальні і змістовні категорії юридичного процесу. До першої групи, тобто до категорій формальних, належать, на думку А. Павлушині, крім загальної категорії процесуальної форми,

такі: процесуальна функція, процесуальна дія, процесуальні впровадження, процесуальні режими, процесуальні стадії, процесуальні акти, процесуальні гарантії, процесуальний статус та ін. Всі ці поняття широко вживаються як у науковій літературі, присвяченій галузевому або предметному процесу, так і в загальній теорії процесу. Змістовними загальними категоріями теорії процесу, хоча й різного ступеня спільності, є практично не згадувані або ті, що згадуються рідко, у своїй загальній процесуальній якості категорії — голосування, розсуд, спрощені провадження, провадження з додатковими гарантіями учасників, процесуальне представництво, підвідомчість і підсудність, мирові процедури, безпека учасників процесу, відводи, процесуальні угоди, забезпечувальні заходи, сторони, оскарження та його форми, категорії доказового права — презумпції, преюдиції, загальновідомі факти, імунітети, істина, тягар доведення й визнання в їх процесуальній частині і т. ін. [8, 291]. Багато з них вже на цей час тією чи іншою мірою знайшли відбиття в “термінології” податкового права.

Розглянемо структурні елементи податкового процесу — стадії, провадження, процедури. Для податкового процесу характерним є застосування забезпечувальних заходів і наявність проваджень з додатковими гарантіями учасників.

Доказування в податковому процесі. Ще одна виявлена спільність процесу, як правило, розглядається як правовий інститут — таким є доказове право — комплекс правових норм, що регламентують відповідну діяльність. Будучи значною мірою нормативно-галузево оформлене, воно як сукупність відповідних норм іменується традиційно правовим інститутом. Тим часом теорія доказування як безумовна складова загальнопроцесуальної теорії знає чимало загальнотеоретичних наукових понять, категорій, а не тільки “комплексів норм”. До них, на думку А. Павлушині, належать доказові презумпції, імунітети, преюдиціальні факти, категорія процесуальної істини, поняття доказу, тягара доведення та ін. [8, 271]. Доказове право — і як правовий інститут, і як систему наукових категорій і понять — С. Алексєєв фактично вважає приналежністю не тільки юрисдикційного застосування, а й правозастосовного процесу в цілому [2, 233–299].

Деякі з цих категорій та конструкцій вже використовуються у діючому податковому законодавстві. Хоч це явище і має фрагментарний характер, але логіка розвитку процесуальної складової податкового права України дозволяє

прогнозувати набуття більшої системності в регулюванні кола питань, пов'язаних з теорією доказування, судова практика вирішення податкових спорів уже виявила нагальні потреби у законодавчому вирішенні, зокрема, проблем допустимості доказів, поданих суду, за відсутності (непред'явлення) їх під час проведення перевірок контролюючими органами, у використанні спеціальних знань при збиранні доказів у податкових справах та ін.

Докази використовуються для встановлення фактичних обставин юридичної справи. Не можна розв'язати жодної юридичної справи, не встановивши її обставин. Державний орган у кожному конкретному випадку повинен установити (з'ясувати) спірні правовідносини. З огляду на те, що права й обов'язки не виникають самі по собі, а їх виникнення, зміну й припинення закон пов'язує з настанням певних юридичних фактів, державному органу для з'ясування спірних правовідносин необхідно спочатку встановити, які юридичні факти відбувалися в дійсності [5, 174].

В. Додін слушно стверджує, що фактичні дані, на підставі яких приймаються управлінські рішення, не повною мірою вписуються в існуючу конструкцію юридичних доказів, що використовуються у цивільному і кримінальному процесі, але за своєю природою і службовою роллю вони є доказами [6, 46], тобто категорії “докази”, “доказування” властиві не лише при розгляді справ, що тягнуть за собою застосування санкцій.

Позитивне податкове право містить низку норм стосовно збирання, оцінювання й використання доказів не тільки в рамках розгляду податкових спорів у порядку адміністративного оскарження, а й норм, що конкретизують, доповнюють чи навіть містять спеціальні правила стосовно кримінально-процесуального чи іншого процесуального законодавства (правил іншого судочинства). “У разі, коли платник вважає, що контролюючий орган невірно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом, такий платник податків має право звернутися до контролюючого органу із скаргою про перегляд цього рішення, яка подається у письмовій формі та може супроводжуватися документами, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати”, якщо платник податків оскаржує рішення податкового органу до суду, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не

може ґрунтуватися на такому рішенні контролюючого органу до остаточного вирішення справи судом, за винятком, коли таке обвинувачення не тільки базується на рішенні контролюючого органу, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України”, “при оцінюванні доказів судом, наданих органом стягнення, податкові роз'яснення не мають пріоритету над іншими доказами або іншими експертними оцінками (стверджується у п. 4.4.2 ст. 4, п. 5.2.2 ст. 5, п. 5.2.6 ст. 5 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”).

Досить істотним для юридичного процесу є питання про те, хто повинен подавати докази в державний орган, на кого покладається обов'язок або “тягар” доведення. Для цивільного процесу характерним є існування принципу змагальності, тобто обов'язок доведення покладений на сторони. Загальне правило про обов'язок доведення полягає у тому, що кожна зі сторін повинна довести ті факти, на яких вона засновує свої вимоги або заперечення. Зазначений закон розподіляє й тягар доведення правильності (неправильності) нарахування суми податкових зобов'язань між платником податку і контролюючим органом залежно від того, чи використовувалися непрямі методи визначення суми податкових зобов'язань.

Процесуальна “угода” в податковому процесі. Працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право пропонувати такому платникові податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Саме як процесуальну угоду можна кваліфікувати інститут “податкового компромісу”. Рельєфно простежується паралель з угодою про визнання вини у карному процесі США та деяких інших країн угоди між обвинуваченням і захистом (обвинувачуванним), відповідно до яких в обмін на визнання провини останнім сторона обвинувачення зобов'язується пере-кваліфікувати обвинувачення на більше “м'які” статі карного закону [12]. Не вдаючись до оцінювання доцільності й ефективності введення в механізм оподаткування згаданого шляху вирішення податкового спору [6], варто зазначити, що законодавець надав перевагу “процесуальній істині” над “об'єктивною” у сфері оподаткування,

керуючись, очевидно, пріоритетом оперативного поповнення державної скарбниці. Платник податку “домовляється” з контролюючим органом у процесі вирішення суперечки про суму податкового зобов’язання.

Строки в податковому процесі. Одним із традиційних процесуальних інститутів, що активно використовується у податковому процесі, є інститут “строків”. Під строком у праві зазвичай розуміють визначений законом, договором, юридичним актом період, встановлений для здійснення відповідних дій, реалізації прав або виконання зобов’язань, із настанням чи закінченням якого пов’язується певна дія або подія, що має юридичне значення.

Строки зумовлюються юридичними фактами (діями або подіями), настання або перебіг яких викликає певні правові наслідки щодо виникнення, зміни або припинення правовідносин та захисту порушених прав [1, 149]. Юридичні строки — це визначений нормативним актом відрізок часу, що обчислюється за встановленими правилами, впродовж якого уповноважені особи вправі вчинити процесуальні дії, виконати обов’язок, або момент часу, в який належить учинити процесуальну дію. При спливанні строків давності провадження закривається, прийняті акти втрачають юридичну значущість (стають недійсними) [1, 186].

Податковим законодавством встановлені правила обчислення, відліку, зупинення строків, врегульовані питання щодо граничних строків нарахування податкового зобов’язання, стягнення узгодженого податкового зобов’язання, граничних строків для подання заяв про повернення надміру сплачених або невідшкодованих податків і зборів (обов’язкових платежів). Темпоральна ознака є однією з формальних характеристик будь-якого юридичного процесу. Податковий процес вирізняється чіткою часовою обмеженістю здійснення конкретних юридично значущих дій учасниками податкових правовідносин, у чому можна перекоонатися при розгляді конкретних податкових процедур і проваджень.

Процесуальні акти-документи. Документальне закріплення отриманих результатів — це невід’ємний компонент будь-якого процесуального провадження [11, 114]. Традиційно зазначається, що правова діяльність, пов’язана з розглядом індивідуальних справ, супроводжується відповідним документальним оформленням. Це стосується не тільки фіксації результатів такої діяльності, а й винесення документів, що виконують допоміжні функції, засвідчують ті чи інші об-

ставини просування юридичного процесу (розгляду юридичної справи).

В. Горшеньов серед процесуальних актів-документів персоніфікованого характеру за функціональними ознаками виокремлює такі: правозастосовні документи, що містять приписи підсумкового характеру; документи, що виконують допоміжну, проміжну функцію; документи, що виконують інформаційну функцію [11, 120].

Якоюсь мірою така класифікація (хоч вона і є досить умовною) доречна і до документів, що складаються при реалізації податкових правовідносин.

Так, документами, що містять підсумкові результати, є податкова декларація (розрахунок), уточнюючий розрахунок, податкове повідомлення (документи, що визначають суму податкового зобов’язання), податкове повідомлення-рішення (документи, що визначають розмір штрафних санкцій, пені), довідка про взяття на облік платника податку та ін.

Проміжними документами, що засвідчують окремі обставини, підтверджують факт здійснення дій учасниками податкових процедур, є, наприклад, рішення податкового органу про залік зустрічних вимог, платіжні доручення на сплату податку, квитанції прибуткового касового ордеру (документи, що засвідчують погашення податкового зобов’язання (боргу)), заяви, скарги платників податків (податкових агентів), акти податкових перевірок та ін.

Інформативним навантаженням володіють вимоги, оскільки вони висуваються в силу закону, серед обов’язкових реквізитів містять інформацію щодо негативних наслідків непогашення податкового боргу, елементи такого документа зазначені в законі, а їх зміст принципово не залежить від фактичних обставин (у частині, що не стосується нарахування штрафних санкцій).

Окремі, суттєві моменти діяльності зі сплати податків фіксуються не лише під час вирішення контролюючими органами юридичних справ (стосовного надання розстрочки податкового зобов’язання, відміни рішення щодо застосування забезпечувального заходу тощо), а й в рамках процедур правореалізації. Важко переоцінити значення в процесі оподаткування такого документа, як податкова декларація (податковий рахунок). Тому не можна цілком погодитись із твердженням зазначеного автора, що сутність процесуального документа зводиться передусім до того, що в ньому оформляється владне волевиявлення тих суб’єктів і учасників юридичного

процесу, які у вирішенні юридичної справи виконують лідируючу функцію.

Податкова декларація, крім власне функції визначення суми податкового зобов'язання, є й предметом податкового контролю, оскільки зазначені в ній дані порівнюються з даними інших документів, що містять відомості про окремі елементи оподаткування (переважно базу оподаткування), чи даними, що отримуються у ході податкових перевірок.

Форма декларації за кожним податком затверджується центральним органом відповідного контролюючого органу. Важливою для платника податку гарантією є можливість подавати звітність нетипової форми, певною мірою ігноруючи офіційно затверджені форми звітності.

Процесуальне представництво. Невирішеною є проблема визначення ролі та уніфікації правового статусу представників платників різних видів податків. Але, видається, що “процесуальне представництво” посідає належне місце в майбутньому податковому кодексі України. С. Пархоменко-Цирочиянц, розглядаючи проблеми оподаткування фізичних осіб, вважає, що представники платника податку можуть бути законними і уповноваженими. Але ці особи самостійно не можуть вступати до податкових правовідносин, оскільки вони вступають до них виключно через те, що не тільки податкове зобов'язання виникло у платника податків, а й певні обов'язки щодо реалізації цього зобов'язання, оскільки він вступає у правовідносини як особа, яка зобов'язана реалізувати обов'язок платника податків [10, 30].

Таким чином, очевидним є факт, що податковому законодавству в його процесуальній (процедурній) частині вже “відомі” деякі загальнопроцесуальні категорії, такі як “процесуальне провадження”, “провадження з додатковими гарантіями його учасників”, “процесуальні строки”, “процесуальні угоди”, “докази”, “тягар доведення фактів”, “процесуальні презумпції і фікції”, “за-

безпечувальні заходи” тощо. В перспективі розвитку податкового процесу необхідним видається вдосконалення інститутів “податкової процесуальної відповідальності”, “процесуального представництва”, теорії доказування в податкових справах, зокрема, визначення джерел доказування, формулювання правил належності і допустимості доказів у податкових справах та ін.



Література

1. Адміністративне право України: Підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Парашук, О. В. Дьяченко та ін.; За ред. Ю. П. Битяка. — К.: Юрінком Інтер, 2005. — 544 с.
2. Алексеев С. С. Проблемы теории права: Курс лекций: В 2 т. — Свердловск, 1973. — 401 с.
3. Воложанин В. П. Санкции в гражданском процессуальном праве // Рос. юрид. журн. — 1997. — № 3. — С. 112–115.
4. Воложанин В. П., Солдатова Л. А. Применение санкций при совершении правонарушений // Рос. юрид. журн. — 1998. — № 4. — С. 107–110.
5. Гражданское процессуальное право России: Учебник для вузов / Под ред. М. С. Шакарян. — М.: Былина, 1998. — 504 с.
6. Додин В. Е. Доказательства в административном процессе. — М.: Юрид. лит., 1973. — 192 с.
7. Зайцев И. М. Гражданская процессуальная ответственность // Государство и право. — 1999. — № 7. — С. 93–96.
8. Павлушина А. А. Теория юридического процесса: проблемы и перспективы развития: Дис. ... д-ра юрид. наук. — Самара, 2005. — 459 с.
9. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів: Розв'язання Вищого арбітражного суду від 26 січня 2000 р. № 02-5/35 (із змін. і допов.) // Юрид. вісн. України. — 2002. — № 25.
10. Салищева Н. Г. Административный процесс в СССР. — М.: Юрид. лит., 1964. — 158 с.
11. Теория юридического процесса / Под общ. ред. В. М. Горшенева. — Харьков: Выща шк., 1985. — 192 с.
12. <http://zakony.com.ua/dict-12217.html>

Важливою умовою розвитку податкового законодавства є вдосконалення інститутів податкової процесуальної відповідальності, процесуального представництва, теорії доведення в податкових справах.

Важным условием развития налогового законодательства является совершенствование институтов налоговой процессуальной ответственности, процессуального представительства, теории доказывания в налоговых делах.

The important of development of tax laws is perfection of institutes of tax remedial responsibility, remedial representation, the proof theory in tax affairs.

Надійшла 7 вересня 2009 р.