

## ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

УДК 347.73

Ю. О. Костенко,

канд. юрид. наук,  
доцент,

Донецкий национальный университет

### МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В ПОДАТКОВОМУ ПРОЦЕСІ

Дотепер в теорії податкового права не вироблено єдиного підходу до визначення податкового контролю. Аналіз наукової юридичної літератури дозволяє виділити різні напрями, на підставі яких формується поняття податкового контролю [1, с. 409; 2, с. 199; 3, с. 21; 4, с. 20; 5, с. 30]. У цій статті зупинилися на дослідженні податкового контролю з позиції саме процесуальної форми. Почати науковий аналіз представляється доцільним з цілком логічної та обгрунтованої тези О. А. Ногіної, яка справедливо звертає увагу на те, що суворо регламентована правовими нормами діяльність спеціально уповноважених державних органів у всіх сферах податкових відносин (у тому числі при здійсненні стягнення податкових недоїмок, застосуванні способів забезпечення виконання податкового обов'язку, проведенні податкових перевірок, залученні до відповідальності за здійснення податкових правопорушень і т. п.) виступає основою для формування в рамках організаційно-правового механізму податкового процесу, складовою частиною якого і є податковий контроль, який представляє собою лише один із видів діяльності податкових органів. При цьому правову форму здійснення контрольної діяльності вчена визнає процесуальною [6, с. 38].

*Метою статті є дослідження поняття податкового процесу з метою визначення в ньому місця податкового контролю та його процесуальної форми. В зв'язку з цим є закономірним постановка питання щодо юридичної процесуальної форми в цілому. Грунтовний аналіз існуючих у літературі підходів вчених за даним напрямом провів І. Є. Криницький, який цілком обгрунтовано відзначає, що «всі точки зору зводяться до двох основних концепцій. Критерієм розмежування в цьому випадку виступає обраний фахівцями варіант відповіді на визначальне питання, а саме: як на їхню думку співвідносяться правові категорії «процес» і «процедури» [7, с. 3].*

Одні вчені робили спробу розмежовувати процес і процедуру [8, с. 94], інші — вважали за доцільне будь-яку діяльність державних органів трактувати як процес [9, с. 9–10]. Виділяється і юрисдикційний підхід з цього питання, коли процесуальна форма традиційно використовувалася при розгляді

діяльності юрисдикційних органів, виділяючи кримінальний, цивільний, адміністративний і конституційний процеси [10, с. 5; 11, с. 122]. Вважалося, що слід розглядати юрисдикційну діяльність як процес, а неюрисдикційну — як процедуру, тобто вчені протиставляють категорії «процес» та «процедура». В цілому, аналізуючи такий підхід, хотілося б звернути увагу на той факт, що серед прибічників такої вузької юрисдикційної концепції щодо розуміння юридичного процесу також не має узгодженості щодо застосування термінів «процес» і «процедура», зокрема, окремі вчені юридичний процес розглядають саме як різновид правової процедури [12, с. 7].

Д. М. Бахрах також вважає, що: «процедура, це більш широке поняття ніж юридичний процес: вона може бути і при веденні не юридичних справ, може бути разовою (регламент) і т. п. Юридичний же процес — це один із різновидів процедури, причому найбільш досконалий (як, наприклад, літак серед транспортних засобів). Процедура владної державної діяльності є її найбільш досконалою формою — юридичним процесом, коли вона регулюється загальними правилами, правовими нормами і, що дуже важливо, регулюється повно і детально» [13, с. 301–302].

О. Г. Лук'янова юридичний процес розглядає у вузькому розумінні, як юрисдикційну або іншу правоохоронну, правозастосовну і правотворчу діяльність, а у широкому розумінні — як процес реалізації матеріально-правових норм [14, с. 41–42].

Багато заперечень існувало щодо доцільності об'єднання діяльності всіх органів у процес, оскільки, як зазначав С. С. Алексєєв, не вся врегульована нормами права процедура здійснення юридичних дій є процесом у тому спеціальному юридичному розумінні, який історично склався і прийнятий у законодавстві, на практиці і науці [11, с. 122]. Така позиція викликає заперечення, оскільки поширення процесуальної форми не лише на юрисдикційну, але й інші сфери державно-правової діяльності ні в якому випадку не призводить до її розпорошення, а навпаки, до збагачення завдяки широкому охопленню різних сфер [15, с. 9]. У цьому аспекті хотілося б навести позицію В. М. Горшеньова, який зазначав, що хоч особливості юридичного процесу

© Ю. О. Костенко, 2010

найяскравіше виражаються в юрисдикційних формах діяльності держави, проте всі ці властивості простежуються й в інших формах діяльності держави та посадових осіб [16, с. 12].

Таким чином, за концепцією широкого розуміння процесу, він повною мірою відбиває всі складові компоненти державного управління; охоплює широку сукупність процедурних форм діяльності органів публічної влади, які взаємодіють один з одним і не з владними суб'єктами; закріплюється у відповідних правових актах — офіційних документах; запрограмований на досягнення певного юридичного результату, вирішення індивідуально-конкретної справи.

Серед вчених — фінансистів також не має одностайності щодо співвідношення таких категорій, як «процес» і «процедура». Існує точка зору відповідно з якою, якщо виходити з етимологічного дослідження цих категорій, необхідність їхньої протиставлення зовсім нівелюється [7, с. 5]. Проте можна виділити і протилежну позицію. Так, Д. В. Вінницький поняттям процедури охоплює поняття процес, а процес вважає різновидом процедури [17, с. 308].

В якості розв'язання таких спірних моментів, хотілося б звернути увагу на виражений, з нашої точки зору, підхід М. П. Кучерявенка, який на підставі дослідження загальноправової процесуальної теорії доходить висновку, що процесуальна форма є реалізованою, здійснюваною діяльністю в режимі відповідних процедур [18, с. 113–114]. Регулювання процесуальними нормами відповідних податкових процедур дає змогу характеризувати їх співвідношення як форми і змісту. Процедурна за своїм змістом діяльність у сфері оподаткування формалізується податково-процесуальними нормами, регулюється процесуальними відносинами. О. Г. Лук'янова, характеризуючи процесуальну форму, визначає її «як сукупність правил процедури. Процедура є послідовністю певних дій, має нормативну модель свого розвитку і спрямована на досягнення певних цілей» [14, с. 100]. І в цьому зв'язку процесуальна форма є сукупністю правил виконання податкових процедур, визначених процесуальними нормами податкового законодавства, що гарантують чітке і своєчасне виконання податкового обов'язку як основної мети податково-правового регулювання [18, с. 110]. Близькою є позиція і Л. А. Савченко й О. П. Мельник, які, досліджуючи процес фінансового контролю, не отожднюють поняття «процес» і «процедура» й зазначають, що виконання процедурних дій здійснюється в межах процесу і це забезпечує визначеність і системність правової діяльності [19, с. 37].

Проводячи аналіз різних точок зору, ми фактично зіштовхуємося як з широким підходом до визначення податкового процесу, так і з вузьким. Так, В. М. Іванова вважає, що: «специфіка податково-

правових відносин дозволяє говорити про податковий процес у широкому змісті слова, розуміючи під таким усі процесуальні відносини, що пов'язані із забезпеченням права держави на частину майна платника податків у вигляді податкового платежу до відповідного бюджету, і у вузькому, традиційному, розуміючи під податковим процесом тільки ті податково-процесуальні відносини, що пов'язані із провадженням із податкових правопорушень. Податковий процес у традиційному розумінні включає податкову юрисдикцію яка має як загальні риси так і ряд відмінностей від адміністративної і кримінальної юрисдикції» [20, с. 67]. Дійсно, податковий процес не можна ототожнювати з адміністративним, тому що існування податкового процесу покликано забезпечити реалізацію суспільних відносин, що складаються між державою і зобов'язаними особами із приводу здійснення податкових надходжень до централізованих грошових фондів. Разом з тим складно погодитися із твердженням В. М. Іванової щодо зведення податкового процесу до провадження з податкових правопорушень.

В. Є. Кузнеченкова податковий процес розглядає через сукупність його елементів: податковий правотворчий процес, податковий правоохоронний процес, провадження і процедури [21, с. 29]. Навряд чи наведена сукупність елементів відображає зміст податкового процесу. У цьому питанні конструктивно вбачається позиція М. П. Кучерявенка. Так, вчений вбачає доцільним розмежовувати конструкції процесуального регулювання оподаткування й податкового процесу [18, с. 111]. Процесуальне регулювання податкових відносин включає механізм щодо реалізації як податкових, так і неподаткових процедур: а) нормотворчі процедури, які складно назвати податковими, оскільки вони не вирізняються якимись процедурними особливостями порівняно із процедурами, що регулюють прийняття нормативно-правових актів як в інших фінансово-правових інститутах, так і в інших галузях; б) регулятивні процедури, до яких слід віднести як ті, що регулюють порядок реалізації податкового обов'язку в режимі своєчасного виконання податкових норм суб'єктами податкових правовідносин, так і процедури узгодження й вирішення податкових спорів. До цього виду слід відносити і процедури судового вирішення спорів, насамперед, спеціалізованими адміністративними судами, реалізуються вони в адміністративно-процесуальних формах; в) охоронні процедури, до яких належать процедури проведення заходів примус за порушення податкового законодавства, які передбачають кримінальну, адміністративну, фінансову відповідальності. Дійсно, система процесуального регулювання оподаткування ґрунтується на загальнотеоретичній конструкції процедур і забезпечує весь комплекс право-

вого 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» [18, с. 112].

Разом з тим у правовій науці існує й інша позиція, відповідно з якою податковий процес це владна діяльність податкових органів і судів з виявлення, попередження і припинення податкових правопорушень, розгляд суперечок і залучення учасників податкових правовідносин до відповідальності за податкові правопорушення [22, с. 259]. Такий звужений підхід до розуміння податкового процесу піддає критиці І. Є. Криницький, який, зокрема, зазначає: «...що є невинуватим виведення за межі регулювання податкового процесу здійснення податкової реєстрації, податкового обліку, сплати податкових платежів, податкової звітності, податкового контролю та звуження його тільки до провадження по справах про податкові правопорушення, податковий контроль чи податкове судочинство» [7, с. 11, 14], з чим ми також повністю погоджуємося. Представляється, що будь-яка правозастосовна діяльність, що безперечно припускає участь суб'єктів владних повноважень, має ґрунтуватися на суворих процедурних формах і підпорядковується їм. Із цих позицій складно погодитися з підходом авторів навчального посібнику «Податкові спори», в якому при дослідженні податкового процесу податкові процедури виділяються виключно до складових податкового обов'язку, тобто: облікові податкові процедури; процедури зі сплати обов'язкових платежів і процедури податкової звітності [23, с. 307, 314]. Відносини, які виникають при здійсненні податкового контролю, адміністративного оскарження, автори цього навчального видання не відносять до складу податкового процесу, з чим ми і не погоджуємося.

Не можна не звернути увагу і ще на одну важливу тезу, наведену І. Є. Криницьким, з якою також не можливо не погодитися. Так, звертаючи увагу на місце податково-процесуальних норм у системі правових норм, дослідник цілком логічно відносить останні до підвиду податкових норм, які у свою чергу, — є частиною фінансових норм. Тому податковий процес і визначається як підвид фінансового процесу, що запобігає викривленню, порушенню цілісності галузевого фінансово-правового регулювання [7, с. 15]. Підтримуючи таку позицію, слід акцентувати увагу на більш вузькому предметі регулювання — формування публічних фондів, що й може визначити певну автономність податкових процедур в межах всього фінансового процесу.

До звернення уваги на місце податкового процесу в системі фінансового нашої країни І. Є. Криницького протилежна точка зору, відповідно до якої податковий процес є частиною бюджетного процесу, що представляє собою діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування й учасників податкового процесу щодо визначення концепції формування, структури й обсягу державних доходів, коректуванню діючої системи податків і зборів, змісту об'єктів оподаткування, складу податкової бази і розмірів податкових ставок, затвердженню податкового законодавства, розробці і виконанню планів податкових надходжень у бюджет і позабюджетні фонди, а також контролю за їхнім виконанням і дотриманням податкового законодавства [24, с. 36–37]. Запропоноване визначення відразу викликало зауваження серед науковців, і ми також на підставі вищезазначеного вважаємо ці процесуальні форми близькими, проте різними.

Таким чином, І. Є. Криницький податково-правовий процес визначає як: «врегульований процесуальними нормами податкового права порядок процедурної (як правило, неюрисдикційної) діяльності компетентних органів публічної влади (іноді й інших уповноважених суб'єктів) у галузі оподаткування та податково-процесуальні відносини, що виникають на цій основі» [7, с. 15–16]. Слід зазначити, що викладена точка зору тягне за собою необхідність конкретизувати декілька моментів. По-перше, не зовсім зрозумілим виглядає акцент тільки на порядок діяльності органів державної влади. Безумовно, процесуальна форма, як звертає увагу і Д. М. Бахрах, це спосіб упорядкування головного — владної діяльності [13, с. 301]. Проте учасниками таких відносин є і не владні суб'єкти, інтереси яких зачіпає здійснення влади. На складність суб'єктного складу податкових правовідносин, яка зумовлює існування податкового процесу, звертає увагу і М. П. Кучерявенко [18, с. 78]. Дійсно, окрім того, що ми маємо дві сторони правовідносин (причому можуть бути різноманітні суб'єкти, що представляють кожен з них), не можна і забувати, що в цьому разі виникає складна конструкція співвідношення, узгодження компетенції представників владного суб'єкта із правами та обов'язками осіб, що виконують податковий обов'язок.

Саме тому більш повною представляється позиція М. П. Кучерявенка, який визначає податковий процес як комплексну систему взаємозалежних правових форм діяльності державних органів, юридичних і фізичних осіб щодо реалізації податкових процедур, які спрямовані на регулювання відносин відповідно до податково-правових норм, виражаються у здійсненні прав і обов'язків учасників податкових процедур з метою реалізації відповідного інтересу в оподаткуванні, закріпленого у відповід-

них правових актах, що відображають виконання податкового обов'язку, що регулюються податково-процесуальними нормами та забезпечуються специфічними способами оподаткування [18, с. 116].

Тобто ми підійшли саме до питання місця податкового контролю в системі податкових процедур (податкового процесу). О. А. Ногіна до основних складових податкового процесу відносить податковий контроль і провадження щодо притягнення до відповідальності за здійснення податкових правопорушень, що являє собою юрисдикційну складову податкового процесу [6, с. 49]. Безумовно, контроль пронизує весь податковий процес, є всеохоплюючим, контрольна діяльність здійснюється на кожній його стадії. Проте вважаємо виділення саме цих проваджень як основних складових потребує додаткової аргументації. В цілому виникає уявлення, що вчена взагалі податковий процес асоціює тільки з порушенням податкового законодавства. Підтвердженням цього і є положення, що порядок добровільного виконання платниками податків, податковими агентами чи іншими особами покладеного на них податкового обов'язку не відноситься до складу податкового процесу, оскільки в цьому випадку є відсутнім головний суб'єкт процесу — уповноважений орган [6, с. 49], з чим, на наш погляд, не можна погодитися. Справа в тому, що в цьому разі податкові процесуальні норми охоплюють як регулятивні податкові процедури, які забезпечують реалізацію податкових правовідносин, що регулюють позитивні дії суб'єктів правовідносин, спрямовані на своєчасне, повне виконання податкового обов'язку, так і, дійсно, охоронні, які виникають якщо є причини ставити питання про правопорушення [18, с. 154–155]. І в цьому випадку слід звернути увагу на подвійну природу процедури податкового контролю, яку ми не можемо безапеляційно віднести загалом до якоїсь із зазначених вище видів процедур. Пояснюється це дуже просто. Дійсно, загалом податковий контроль асоціюється, як-правило, із виявленими фактами правопорушення, що безумовно виражає саме охоронні податкові правовідносини. Проте можлива і ситуація коли при здійсненні податкового контролю податковий орган зафіксує чітке, повне, своєчасне виконання податкового обов'язку зобов'язаними особами і в цьому випадку — відбудеться саме регулятивна процедура, яка підтвердить добровільне виконання податкового обов'язку. Як зазначає М. П. Кучерявенко: «як певною мірою автономне утворення, контрольний податковий процес поєднує позитивну й негативну реалізацію приписів податково-правових норм. За рахунок першого здійснюється регулятивний вплив на поведінку суб'єктів податкового процесу, що сприяє своєчасному і точному виконанню податко-

вого обов'язку. Водночас за рахунок другого здійснюється охоронний вплив на поведінку суб'єктів, що порушили приписи податково-правової норми» [18, с. 386].

Таким чином, на наш погляд, процедура податкового контролю завжди є перевіркою щодо попередніх податкових процедур. Саме тому хотілося б звернути увагу на послідовність визначення переліку податкових процедур, коли після облікових податкових процедур, сплати податків і податкової звітності закріплюється саме процедура податкового контролю. Представляється, що в такий спосіб можна виділити таку ознаку перевіркової, контрольної діяльності, як похідний, вторинний характер, оскільки вона стосується діяльності, що вже існує поза і незалежно від її здійснення. Специфіка контрольної діяльності як організаційної діяльності похідного характеру дає можливість відокремити її від інших податкових процедур, індивідуалізувати її як за змістом, так і за призначенням. Податковий контроль як діяльність відповідних публічних суб'єктів здійснюється саме у процесуальній формі, оскільки вона відбувається в певній послідовності та з дотриманням відповідної процедури. І в цьому разі процесуальна форма не відображає сама по собі сутність податкового контролю, вона лише виступає зовнішнім проявом механізму його дії. Контрольна діяльність в галузі оподаткування є одним із найважливіших напрямів публічно-управлінської діяльності взагалі та державного фінансового контролю зокрема і здійснення її в процесуально-правовій формі є необхідністю.

### Література

1. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Бразгалина. — М. : Аналитика-Прем, 1997. — 428 с.
2. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / под ред. Е. Н. Евстигнеева. — Спб., 2000. — 320 с.
3. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / [И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин] ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Центр ЮрИнфор, 2001. — 256 с.
4. Осокина И. В. Крупнейшие налогоплательщики: методические аспекты совершенствования налогового контроля : монография / И. В. Осокина. — М. : Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2008. — 195 с.
5. Дружинин В. Н. Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В. Н. Дружинин. — Москва, 2004. — 212 с.
6. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. — СПб. : Питер, 2002. — 160 с.

7. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія / І. Є. Криницький. — Х. : Право, 2009. — 320 с.

8. Байтин М. И. Теоретические вопросы правовой процедуры / М. И. Байтин, О. В. Яковенко // Журнал российского права. — 2000. — № 8. — С. 93–98.

9. Шикин Е. П. Структура юридического процесса и эффективность права / Е. П. Шикин // Юридические гарантии применения права и режим социалистической законности : межвуз. темат. сб. / под ред. В. М. Горшенева. — Вып. 3. — Ярославль, 1976. — С. 9–10.

10. Абрамов С. Н. Советский гражданский процесс : учебник / С. Н. Абрамов. — М. : Госюриздат, 1952. — 420 с.

11. Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе / С. С. Алексеев. — М. : Юрид. лит., 1971. — 223 с.

12. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В. Н. Протасов. — М. : Юрид. лит., 1991. — 143 с.

13. Бахрах Д. Н. Административное право России : учебник / Д. Н. Бахрах. — М. : Издат. гр. НОРМА — ИНФРА-М, 2000. — 640 с.

14. Лукьянова Е. Г. Теория процессуального права / Е. Г. Лукьянова. — М. : НОРМА, 2003. — 240 с.

15. Юридическая процессуальная форма: теория и практика / [В. М. Горшенев, П. Е. Недбайло, В. С. Основин и др.] ; под общ. ред. П. Е. Недбайло, В. М. Горшенева. — М. : Юрид. лит., 1976. — 325 с.

16. Горшенев В. М. Природа юридического процесса как комплексной системы / В. М. Горшенев //

Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве : научные труды ; под ред. Э. А. Пушина. — Ярославль : ЯГУ, 1980. — С. 11–14.

17. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб. : Юрид. Центр Пресс, 2003. — 345 с.

18. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. — К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. — 460 с.

19. Савченко Л. А. Правові проблеми процесу фінансового контролю : монографія / Л. А. Савченко, О. П. Мельник. — К. : КиМУ, 2009. — 236 с.

20. Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. — 2001. — № 2. — С. 67–70.

21. Кузнеценкова В. Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения : монография / В. Е. Кузнеценкова. — М. : Полиграф Опт, 2004. — 506 с.

22. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. — Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. — 329 с.

23. Буряк С. В. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / [С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін.] ; за ред. С. В. Буряка. — К. : Юрінком Інтер, 2009. — 800 с.

24. Банхаева Ф. Х. Концептуальные положения налогового процесса / Ф. Х. Банхаева // Налоговый вестник. — 1999. — № 12. — С. 36–39.

*Подано до редакції 06.09.2010 р.*

УДК 346.1

**Ю. С. Залознова,**

*канд. екон. наук,  
старший науковий співробітник,  
Інститут економіки промисловості  
НАН України, м. Донецьк*

### ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПРОМИСЛОВОГО АУТСОРСИНГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВУГІЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

Для розв'язання проблем ефективного розвитку підприємств вугільної галузі в різних формах розпочав застосовуватись аутсорсінг. Він дає можливість більш успішно функціонувати виробницт-

ву завдяки виділенню з основної діяльності видів робіт, які пов'язанні з наданням послуг, нестабільністю проведення робіт згідно з потребами виробництва, оптимізацією виробничих процесів тощо.

© Ю. С. Залознова, 2010