

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Марченко В. Б.  
Національний авіаційний університет

### ЩОДО ПІДХОДУ ДО КОДИФІКАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*У статті Податковий кодекс України аналізується з погляду його концептуальної побудови, співвідношення матеріального і процесуального аспектів. Звертається увага на його громіздкість. Пропонується варіант кодифікації процесуальної частини податкового законодавства.*

**Ключові слова:** кодифікація податкового законодавства, податковий кодекс, адміністрування податків, податковий процес, податкові провадження.

В Україні прийнято Податковий кодекс [1]. Це дає можливість всебічно проаналізувати цей документ, зокрема, з точки зору його змісту, побудови, співвідношення матеріального і процесуального аспектів тощо. Сама доцільність податкової кодифікації, здається, ні в кого не викликає сумнівів. Адже видова множинність окремих видів обов'язкових платежів системи оподаткування цілком об'єктивно і закономірно ставить питання про уніфікацію і кодифікацію податкових норм.

Однак, ми б хотіли розглянути питання щодо концептуального підходу до такої кодифікації. І першим, на наш погляд, тут стоїть питання щодо співвідношення і поєднання матеріальних і процесуальних (процедурних) аспектів податково-правової сфери. При цьому маємо на увазі, що матеріально-правова сторона податкової системи представлені, перш за все, окремими видами обов'язкових платежів, а процесуальна (у широкому розумінні) – різновидами процедур щодо справляння обов'язкових платежів. Це дещо спрощена картина, однак вона дозволяє передати суть питання.

У пошуку аналогій звернемось до правових галузей з усталеними традиціями кодифікації. При аналізі підходів до кодифікації, зокрема, кримінально-правових, цивільно-правових норм, норм щодо адміністративно-правової відповідальності, закономірно виникає ряд питань, які доречно поставити і в контексті податково-правових норм.

Перш за все, які податкові норми доцільно кодифікувати і як саме? Чи лише матеріальні, чи лише процесуальні, якщо і ті, і інші, то у формі єдиного документа чи окремо? Відповідь на ці питання, як на наш погляд, не є очевидною і становить серйозний проблемний комплекс, який на сьогодні дуже мало досліджений наукою податкового права. Є лише окремі роботи, в яких у певному контексті розглядається даний аспект [2; 6]. Побіжно торкаємось цих питань і ми у своїй роботі щодо адміністративно-правового регулювання у сфері справляння податків [3]. Спробуємо стисло викласти окремі міркування відносно підходу до податкової кодифікації.

Як відомо, кодифікаційні роботи у сфері податкового законодавства тривали в

Україні досить довгий час, їх стан і результати відображаються як прийнятим Податковим кодексом, так і цілим рядом відповідних проектів. Варто лише згадати про два останніх офіційних проекти, які в різний час надійшли на розгляд у комітет з питань податкової та митної політики Верховної Ради України – це проект за № 2215 від 21.07.09 [4] та проект за № 6509 від 15.06.10 [5].

Щодо концептуальної побудови чинний кодекс і зазначені проекти принципово мало чим відрізняються. Мається на увазі, що їх структура містить три ключові блоки: 1) загальні положення, 2) адміністративні положення та 3) регулювання щодо окремих видів обов'язкових платежів. Загалом слід відзначити, що впродовж всієї тривалої роботи над офіційними проектами податкового кодексу неодноразово змінювались його редакції, однак незмінною залишалася концепція його побудови, яка значною мірою зводиться до підшивки законів про оподаткування і сьогодні втілена у прийнятому варіанті..

Щодо такого типу правової конструкції і форми податкового кодексу вже давно і справедливо, як на наш погляд, помічено, що такий документ є дуже громіздким і порушує низку принципів юридичної економії і законотворчої техніки [2]. Тому у цілому, на наш погляд, слід погодитись із В. М. Поповичем, що ми отримали фактично не кодифікацію, а механічну інкорпорацію нормативно-правової бази з питань оподаткування, лише ще більш штучно ускладнену.

Варто зауважити, що в основі концептуальної проблематики Податкового кодексу України, на наш погляд, лежить не суто суб'єктивний бік, недоліки законодавчої техніки тощо, але об'єктивний аспект. Йдеться про те, що переважна частина зібраних у кодексі обов'язкових платежів системи оподаткування є різнорідними, а їх механізми – достатньо специфічними, тому лише до певної міри підлягають уніфікації, яка є однією із провідних цілей кодифікації. Реальна продуктивна нормативно-правова економія досягається, перш за все, у частині загальних процесуальних (процедурних) аспектів справляння податків, податкового адміністрування. Однак, в результаті її обтяження об'ємними і специфічними нормативними механізмами окремих видів обов'язкових платежів виходить величезний, незручний для користування, громіздкий збірник.

На наш погляд, у контексті кодифікації податкового законодавства слід звернути увагу, перш за все, на його процесуальну (процедурну) частину. Процесуальний аспект податкового права може бути відображений різними поняттями, зокрема, поняттям податкового процесу або процесу адміністрування податків. Зокрема, в роботі щодо теоретико-правових засад податкових проваджень [6], обґрунтовується категорія податкового процесу, в структурі якого виділяється п'ять різних категорій проваджень:

- 1) провадження щодо ведення обліку платників податку;
- 2) провадження на стадії добровільного виконання податкового зобов'язання:
  - а) провадження щодо визначення суми податкового зобов'язання (процедура декларування, процедура визначення податкового зобов'язання контролюючим органом та змішана), б) провадження зі зміни строків сплати податку (коригуюче), яке є факультативним і включає процедури відстрочення, розстрочення податкових зобов'язань, відстрочення з використанням податкових векселів, в) податково-

розрахункове провадження, яке включає процедуру сплати податку і процедуру відшкодування податку, яка, у свою чергу, складається з процедур повернення і заліку податку;

3) провадження на стадії примусового виконання податкового зобов'язання: а) забезпечувальне провадження, б) податкове виконавче провадження;

4) провадження на стадії притягнення платника податків до податкової відповідальності: провадження у справі про податкове правопорушення;

5) наскрізні податкові провадження: а) податкове контрольне провадження, б) провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.

Ідея податкового процесу виглядає цікавою, і схоже, загалом перспективною, хоч і вимагає подальшої розробки. В будь-якому разі, змістовно, у вищенаведеній структурі податкового процесу можна побачити складову податкового адміністрування, зокрема, це стосується проваджень, що проявляються у діяльності відповідних уповноважених органів. Детальний аналіз співвідношення податкового адміністрування із податковим процесом, очевидно, перевищував би можливості даної роботи. Побіжно лише звернемо увагу на підкреслену спробу автора вищевказаного дослідження відмежовуватися від адміністративного процесу, що нам видається необґрунтованим. На наш погляд, надійна методологічна основа юрисдикційних і неюрисдикційних різновидів адміністративного процесу аж ніяк не зашкодить податковому процесу, а навпаки, лише піде йому на користь.

Більш доречним у контексті податкової кодифікації видається розвиток поняття процесу адміністрування податків або податкового адміністрування. Конкретне уявлення щодо змісту податкового адміністрування та його адміністративно-процесуального характеру дає нормативний аналіз законодавчих та підзаконних документів щодо діяльності у сфері справляння податків. Суттєвий інтерес у цьому відношенні становить Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), затверджений наказом ДПА України від 9 лютого 2006 р. № 62 [7]. Регламент був створений з метою запровадження в органах державної податкової служби однакового підходу при адмініструванні різних типів податків, зборів (обов'язкових платежів), а також надання платникам податків узагальненої інформації про їх права, обов'язки та відповідальність під час виконання покладених на них обов'язків щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). За визначенням Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) є зведеним документом ключових положень нормативно-правової бази щодо адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), прав, обов'язків та відповідальності як платників податків, так і посадових осіб органів державної податкової служби.

Положення, що регламентують виконання обов'язків та застосування прав як платниками податків, так і органами державної податкової служби, у цьому документі структуровано за наступними процесами адміністрування податків: реєстрація та облік платників податків; обробка податкових декларацій; облік платежів (податкових зобов'язань); обслуговування платників податків; податковий контроль; апеляції платників податків; погашення податкового боргу.

Аналізуючи Регламент у цілому, в його змісті, окрім вищенаведених, можна виділити й ряд інших процесів і процедур, що стосуються, зокрема, оформлення щодо

спеціальних режимів оподаткування (єдиний податок, фіксований податок, податок на промисел, фіксований сільськогосподарський податок, торговий патент), застосування реєстраторів торгових операцій, визначення податкових зобов'язань, повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків тощо.

Наведені процеси і процедури характеризуються складністю, різноманітністю і розгалуженістю. Практично кожен із них передбачає цілий ряд складових, форм, різновидів. Реєстрація фізичних осіб-платників податків, окрім загальних положень, включає особливості, пов'язані із реєстрацією платників податку на додану вартість та її анулюванням, а також – із реєстрацією платників акцизного збору.

Надання послуг платникам податків здійснюється шляхом: надання консультацій платникам податків через інформаційно-довідкову службу; надання консультацій при відвідуванні платниками податків органів державної податкової служби; надання відповідей на письмові запити платників податків; організації та проведення навчання платників податків з питань застосування чинного податкового законодавства; організації та проведення засідань “круглого столу” з питань обговорення чинного податкового законодавства; організації та проведення сеансів телефонного зв'язку “гаряча лінія”; оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів державної податкової служби та порядок застосування чинного податкового законодавства; організації особистого прийому громадян керівниками та спеціалістами органів державної податкової служби.

Заходи з погашення податкового боргу включають попереджувальні та примусові різновиди. До заходів попереджувального характеру відноситься: реєстрація податкової застави на активи боржника; направлення боржнику податкових вимог щодо самостійного погашення ним відповідної суми податкового боргу та інформування його про заходи, що застосовуватимуться до нього в разі непогашення податкового боргу; проведення співбесід з боржниками стосовно пошуку шляхів погашення податкового боргу; прийняття рішень щодо надання розстрочення чи відстрочення податкових зобов'язань; прийняття рішень щодо застосування податкового компромісу.

До примусових заходів погашення податкового боргу відноситься: стягнення коштів з рахунків боржника, відкритих у фінансових установах; вилучення готівки з каси боржника та інших місць її зберігання; здійснення адміністративного арешту активів, який полягає у забороні вчиняти боржником будь-які дії щодо своїх активів; реалізація активів, що перебувають у податковій заставі; позови до господарського суду про визнання боржника банкрутом; списання безнадійного податкового боргу.

Приблизно аналогічною є і структура розділу 2 Податкового кодексу України щодо адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), змістом глав якої є: податкова звітність; податкові консультації; визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірки; погашення податкового боргу платників податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеня.

Таким чином, незалежно від того, в якому номінальному виразі, – податкового адміністрування чи податкового процесу (це покажуть подальші дослідження), однак є всі підстави говорити про цілісний процесуальний податково-правовий інститут, як про реальне процесуальне явище податкового права. На нашу оцінку, найбільший ефект від податкової кодифікації можна отримати саме у сфері процесуальних податкових норм.

Отже, як варіант концептуального підходу до кодифікації податкового законодавства може бути запропонована ідея окремого кодифікованого акту – Кодексу адміністрування обов'язкових платежів з уніфікацією нормативного регулювання податкового процесу в розрахунку на різні види обов'язкових платежів та контролюючих органів. Основою такого документа можуть стати, зокрема, відповідні адміністративні положення Податкового кодексу України № 2755 від 02.12.10, змістовний досвід вже не діючого на сьогодні Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [8], а також відповідні адміністративні положення підзаконних нормативних актів.

#### **Використані джерела:**

1. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755 // Голос України. – 2010. – 4 грудня.
2. Попович В. М. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки: монографія / В. М. Попович. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 564 с.
3. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Марченко В. Б.; Національний університет державної податкової служби. – Ірпінь, 2009. – 20 с.
4. Проект Податкового кодексу України № 2215 від 21.07.09 [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=31993](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=31993)
5. Проект Податкового кодексу України № 6509 від 15.06.10 [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=37984](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984)
6. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Боднарук Ю. В.; Одеська національна юридична академія. – О., 2008. – С. 16.
7. Про затвердження Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів): наказ ДПА України: від 9 лютого 2006 р. № 62 [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт Державної податкової адміністрації України. – Режим доступу: [http://sta.kmu.gov.ua/tax/control/uk/publish/article?art\\_id=57104&cat\\_id=57010](http://sta.kmu.gov.ua/tax/control/uk/publish/article?art_id=57104&cat_id=57010)
8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України: від 21 грудня 2000 р. № 2181 // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

#### **Марченко В. Б. Относительно подхода к кодификации налогового законодательства.**

*В статье Налоговый кодекс Украины анализируется с точки зрения его концептуального построения, соотношения материального и процессуального аспектов. Обращается внимание на его громоздкость. Предлагается вариант кодификации процессуальной части налогового законодательства.*

**Ключевые слова:** кодификация налогового законодательства, налоговый кодекс, администрирование налогов, налоговый процесс, налоговые производства.

***Marchenko V. B. In relation of approach to codification of tax legislation.***

*In the article the Internal revenue code of Ukraine is analysed from point of his conceptual construction, correlation of financial and judicial aspects. Attention applies on his unwieldiness. The variant of codification of judicial part of tax legislation is offered.*

**Keywords:** *codification of tax legislation, internal revenue code, administration of taxes, tax process, tax realizations.*