

нормативного акта, який би визначав порядок здійснення бюджетного контролю, заважає побудові та вдосконаленню правових засад функціонування цілісної системи контролю за виконанням державного бюджету за видатками в Україні.

Велика кількість правопорушень, пов'язаних із нецільовим та неефективним витрачанням коштів Державного бюджету, свідчить про недостатню ефективність контролю (як засобу забезпечення виконання державного бюджету за видатками). Це зумовлюється несерйозністю

покарань та проблемами з механізмом притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства, що не є допустимим для сучасної правової держави, яка стоїть на шляху повноправного членства в ЄС. Зазначені проблеми потребують якнайшвидшого вирішення, оскільки можливість притягнення до серйозної та реальної відповідальності суб'єктів, відповідальних за розподіл і використання бюджетних коштів, може стати вагомим правовим засобом забезпечення виконання державного бюджету України за видатками.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80/print1475300791000255> (дата звернення: 29.11.2018).
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 29.11.2018).
3. Про комітети Верховної Ради України»: Закон України від 04.04.1995 № 116/95-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80/print1466658897281932> (дата звернення: 29.11.2018).
4. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 № 1861-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1861-17> (дата звернення: 29.11.2018).
5. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-> (дата звернення: 29.11.2018).
6. Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України: Постанова КМУ від 06.08.2014 № 310 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-%D0%BF> (дата звернення: 29.11.2018).
7. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова КМУ від 15.04.2015 № 215 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF> (дата звернення: 29.11.2018).
8. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова КМУ від 20.08.2014 № 375. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> (дата звернення: 29.11.2018).
9. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 29.11.2018).
10. Гавриленко М.В., Піскунова Н.В. Державна фінансова інспекція як елемент системи державного управління: історія виникнення, проблеми діяльності та шляхи їх подолання. Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса, 2013. С. 62–66.
11. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750> (дата звернення: 29.11.2018).
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-V. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.11.2018).
13. Про Державну фіскальну службу: Постанова КМУ від 21.05.2014 № 236. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення: 29.11.2018).
14. Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами: Постанова КМУ від 08.08.2001 № 955. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF> (дата звернення: 29.11.2018).
15. Про посилення контролю за надходженням податків та інших обов'язкових платежів до Державного бюджету України і внесків до державних цільових фондів: Указ Президента України від 17.11.1994 № 677/94. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/677/94> (дата звернення: 29.11.2018).
16. Про заходи щодо зміцнення фінансової дисципліни при виконанні Державного бюджету України: Указ Президента України від 01.05.1995 № 343/95. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/343/95> (дата звернення: 29.11.2018).
17. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері»: Указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001> (дата звернення: 29.11.2018).

УДК 347.73

МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ УКРАЇНИ

PLACE OF TAX PROCESS IN THE TAX LAW OF UKRAINE

Герасименко О.О., аспірант кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права

Київський національний торговельно-економічний університет

Статтю присвячено висвітленню одного з актуальних питань податкового права – податковому процесу та його місцю в системі податкового права України. Аналіз наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників із питань податкового процесу призводить до висновку про важливість та практичну потребу податкового процесу, а також вказує на його неюрисдикційний характер, реалізацію через податкові процедури та базуванні на нормах загальної частини процесуального регулювання податкових правовідносин. Місце ж податкового процесу в податковому праві позиціонується як складний інститут загальної частини податкового права, що забезпечує процесуальне регулювання податкових правовідносин через застосування механізму загального процесуально-правового впливу і паралельно з цим наявності окремих спеціальних норм процесуального характеру в інститутах податкових платежів, що входять до особливої частини податкового права.

Ключові слова: податки, податкове право, податкова процедура, податковий процес, місце податкового процесу у податковому праві.

Статья посвящена освещению одного из актуальных вопросов налогового права – налоговому процессу и его месту в системе налогового права Украины. Анализ научных работ отечественных и зарубежных исследователей по вопросам налогового процесса приводит к выводу о важности и практической потребности налогового процесса, а также указывает на его неюрисдикционный характер, реализацию через налоговые процедуры и базирования на нормах общей части процессуального регулирования налоговых правоотношений. Место же налогового процесса в налоговом праве позиционируется как сложный институт общей части налогового права, который обеспечивает процессуальное регулирование налоговых правоотношений путем применения механизма общего процессуально-правового воздействия и параллельно с этим наличия отдельных специальных норм процессуального характера в институтах налоговых платежей, входящих в особую часть налогового права.

Ключевые слова: налоги, налоговое право, налоговая процедура, налоговый процесс, место налогового процесса в налоговом праве.

The article is devoted to the coverage of one of the topical issues of tax law – the tax process and its place in the system of tax law of Ukraine. The analysis of scientific works of domestic and foreign researchers on the tax process leads to the conclusion about the importance and practical necessity of the tax process, and also points to its non-divisiveness, implementation through tax procedures and based on the norms of the general part of procedural regulation of tax relations.

The relationship between material and procedural rules manifests itself, first of all, in the so-called “classical” branches of material and procedural law, where procedural rules are aimed at ensuring the resolution of disputes through judicial procedures within the jurisdiction process. At the same time, in the branches of law, which do not show signs of “classical” process, it acquires a non-divisive character and aims at ensuring the issues of procedural and practical realization of substantive law through the relevant legal procedures regulated by the norms of the current legislation.

It is through procedural norms in the substantive law and manifests itself non-divisive nature of the process of implementing the rules of substantive law within a particular industry, sub-sector or legal institute.

The tax process involves procedures with a certain sequence which enables to ensure the implementation of the process as a whole. And each procedure thus ensures the fulfillment of a specific task (registration of the payer, its accounting, ensuring the performance of tax liability, tax control, etc.), which generally result in the receipt of the result in the form of payment by the taxpayer and the submission of tax returns, and in the case of violations and reimbursement of unpaid taxes and application to the violator of tax liability.

Tax law should be positioned primarily as a branch of financial law, already comprising some complex institutions of general and special units, and already within the general part there is a tax institution, which also has norms in the institutes of a special part, which are used for clarification or addition of regulations in the field of procedural regulation of tax relations.

The tax process can be defined as a legal process aimed at the implementation of material rules of tax law, due to which it has a non-divisive nature, is realized through the application of tax procedures, the totality of which forms the process of tax relations in general and based on the norms of the general part of procedural regulation, which in some cases, specified and supplemented by the norms of tax payment institutions.

Regarding the place of the tax process in tax law, when considering the tax law as a sub-branch of financial law, which includes complex institutions of general and special units, one can determine that the tax process is a complex institution of the general part of the tax law, which ensures procedural regulation of tax relations through application of the mechanism of the general procedural-legal influence, and in parallel with the availability of separate special procedural rules in tax institutes, which are a special part of tax law.

Key words: taxes, tax law, tax procedure, tax process, place of tax process in tax law.

Сучасні податкові правовідносини можна охарактеризувати як один із найскладніших елементів суспільних відносин, які врегульовані нормами права, зважаючи на те, що вони не лише містять складний механізм встановлення, нарахування і сплати податків, подання податкової звітності, що може значно різнитися залежно від окремих податкових платежів, а і мають складні процедури реалізації податкового обов'язку платниками, які пов'язані з виконанням низки вимог і взаємодією з податковими органами.

Процедури, передбачені у податковому законодавстві, є взаємопов'язаними та формують процес виконання податкового обов'язку платниками податків, яким охоплюються процедури, починаючи від реєстрації і обліку платників та завершуючи питаннями притягнення до відповідальності за невиконання вимог податкового законодавства і міжнародної співпраці у податковій сфері. При цьому важливим є правове регулювання самого процесу виконання податного обов'язку та його відповідне законодавче закріплення у податковому законодавстві.

Юридичний процес як загалом, так і в прив'язці до певних галузей (переважно адміністративного права) досліджували багато науковців, серед яких А.М. Колодій [1], В.М. Горшенев [2], С.Я. Лихова і Т. Р. Міняєва [3], П.Е. Недбайло [4], П.І. Кононов [5], О.В. Кузьменко [6], Т.П. Мінка [7] та інші. Питанням дослідження податкового процесу були присвячені праці таких науковців: І.С. Криницького [8], Л.М. Касьяненко [9] М.П. Кучерявенка [10], В.І. Теремецького [11], О.М. Мінаєвої [12], Ю.О. Костенко [13], Ю.В. Боднарука [14], Д.О. Ковалю [15], та інших. При цьому на рівні дисертаційного дослідження це питання (згідно з нормами Податкового кодексу України) розглядалося лише у дисертаційних роботах Л.І. Колеснік (стосовно податкових режимів у податковому процесі) [16], Н.В. Махинич (в аспекті процесуальних норм податкового права) [17] та А.О. Безпалової (зважаючи на адміністру-

вання податків і зборів) [18], Н.С. Пудрик (стосовно податкових проваджень) [19], а також в аспекті процесуальних режимів у податковому праві його розглядав С.В. Сарана [20] проте окремого дослідження податкових процесуальних відносин в Україні, в контексті визначення місця податкового процесу в податковому праві не проводилося.

Метою статті є розкриття сутності та змісту податкового процесу та його місця у податковому праві України, зважаючи на сучасні реалії правового регулювання податкових відносин.

Податкове право є одним із складників права, що динамічно розвивається, призводить до значного ускладнення податкових правовідносин та зростання ролі у фінансовому праві (як основного складника з наповнення фондів коштів держави та місцевого самоврядування). Щодо цього М.П. Кучерявенко цілком слушно зазначає, що перетворення, реформування та кодифікація податкового законодавства, поступове відокремлення податкових відносин і посилення специфіки податково-правового методу регулювання неминуче ведуть до того, що ця підгалузь фінансового права на сучасному етапі стає одним із правових утворень, що найбільш швидко розвиваються [21, с. 134]. І такий розвиток неминуче призводить і до загального ускладнення оподаткування, зокрема в його процесуальній частині.

Предмет процесуальних галузей права є похідним від предмета правового регулювання матеріальних галузей права. Саме цим пояснюється те, що матеріальне і процесуальне право пов'язані між собою і діалектично, і функціонально [1, с. 81]. Проте такий взаємозв'язок проявляється у так званих «класичних» галузях матеріального та процесуального права, де процесуальні норми спрямовані на забезпечення вирішення спірних питань через судові процедури в межах юрисдикційного процесу. Водночас у галузях права, що не проявляють ознак «класичності», процес набуває неюрисдикційного характеру

та спрямовується на забезпечення питань процесуально-практичної реалізації норм матеріального права через відповідні правові процедури, унормовані нормами чинного законодавства.

Процесуальні норми, з одного боку, мають тенденцію до відокремлення в процесуальні галузі та інститути, а з іншого – співіснують із ними в єдиному зв'язку, будучи необхідною умовою реалізації багатьох норм матеріального права [2, с. 156]. Щодо цього С.Я. Лихова та Т.Р. Міняєва вказують, що юридичний процес не варто зводити лише до процесуальної діяльності відповідних органів та посадових осіб. Це, по суті, прирівнює юридичний процес до процесуальних галузей права [3, с. 105].

Так, майже всі матеріальні галузі права (адміністративне, трудове, податкове, земельне, лісове, повітряне, цивільне, кримінальне тощо) мають у своєму складі певні процесуальні (процедурні) норми для обслуговування внутрішніх потреб матеріальної галузі, її самоорганізації, які не належать до структури і системи галузевих процесів. Ці норми, хоча і процесуальні за своїм змістом і природою, але все ж спрямовані на забезпечення потреб системи, її самоорганізацію та потреби лише своєї матеріальної галузі. Вони реалізуються відповідно до встановлених процедур, регламентуються правовими нормами, проте відношення до галузевих процесів не мають [4, с. 14]. У контексті вказаного варто навести позицію П. Недбайло і В. Горшеньова, на яких посилається Д. Ковальський, зазначаючи, що «процесуальна форма має місце не тільки в юрисдикційній (правоохоронній) сфері застосування норм права, але й в інших сферах... Будь-яка галузь матеріального права викликає до життя відповідні процесуальні норми... Специфічні процесуальні норми потрібні, наприклад, у фінансовій, трудовій, земельній та інших галузях права» [22, с. 44]. Саме через такі норми і проявляється неюрисдикційний характер процесу реалізації норм матеріального права в межах певної галузі, підгалузі чи правового інституту.

Переходячи до податкового процесу, слід акцентувати увагу на тому, що він належить саме до неюрисдикційних процесів та забезпечує практичну реалізацію матеріальних норм податкового права. Щодо цього І. Криницький зазначає, що податковий процес – це 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 правовідносини, що виникають на цій основі [8, с. 30]. Таким чином, цей науковець певною мірою розрізняє порядок процедурної діяльності у податковій сфері та податково-процесуальні правовідносини, виникнення яких пов'язане з реалізацією податкових процедур.

Зважаючи на це, варто навести позицію О. Кузьменко, яка визначає, що стосовно процедури відсутня головна детермінанта процесу – подовженість у часовому вимірі, тобто процес наділяється такими ознаками, як динаміка, безперервний рух, що виражається в послідовних переходах від одного до іншого стану, а процедура визначається як дискретність такого руху [6, с. 171]. Близька до цієї й позиція Л.М. Касьяненко, яка вважає, що процес і процедура є явищами, що тісно взаємопов'язані, співвідносні, але не ідентичні, а процес реалізується через конкретні правові процедури [9, с. 57]. Тобто процедури виступають складниками механізму реалізації податкового процесу. М.П. Кучерявенко фактично підтверджує дану позицію зазначаючи, що податкові процедури є закріпленням порядком поведінки учасників податкових відносин, податковий процес представляє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур. І в цьому разі податковий процес виражається в реалізації податкових процедур, здійсненні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм [23, с. 29].

На думку Н. Пудрик, юридичний процес є більш широкою правовою категорією, тобто родовою, яка інкорпорує іншу правову категорію – процедури. Такий підхід зумовлений тим, що процедури розглядаються нами як формалізоване обрамлення етапів (стадій) єдиного логічно завершеного юридичного процесу. Фактично юридичні процедури розглядаються як структурні елементи юридичного процесу, які співвідносяться як ціле (юридичний процес) та його частини (юридичні процедури) [19, с. 20]. Остання точка зору є найбільш близькою до істини, оскільки розкриває саме співвідношення між податковими процедурами та податковим процесом, де останній уміщує процедури, певна послідовність яких дає можливість забезпечити реалізацію процесу в цілому. А кожна процедура при цьому забезпечує виконання певного завдання (реєстрації платника, його обліку, забезпечення виконання податкового обов'язку, здійснення податкового контролю тощо), які в цілому призводять до отримання результату у вигляді сплати платником податків та подання податкової звітності, а у разі порушень і відшкодування несплачених податків та застосування до порушника податкової відповідальності.

Також важливий аспект розуміння податкового процесу та його місця у системі фінансового права становить відображення матеріального регулювання податкових правовідносин на податкових процедурах, насамперед в аспекті наявності загальної та особливої частин податкового права.

Щодо цього І. Галаган стверджував, що в загальній частині фінансового права мають бути закріплені загальні положення про фінансовий процес і процесуальні норми фінансового права для того, щоб вони отримали конкретизацію в особливій частині цієї галузі права. Як і в загальній частині, так і в кожному з інститутів особливої частини процесуальна сторона потребує спеціальної розробки і відносного відокремлення [24, с. 132]. Якщо гіпотетично перенести вказане на податковий процес слід розглядати податковий процес саме в контексті відображення ним норм матеріального права, які входять до загальної та особливої частини податкового права, тому податковий процес має розглядатися, зважаючи на загальні податково-процесуальні норми та на норми, які регулюють питання сплати податкових платежів у межах особливої частини податкового права.

Саме з такої позиції виходить С. Сарани, який підкреслює, що податкові процедури стосовно окремих податкових платежів мають свої відмінності, які пов'язані з особливостями того чи іншого платежу, водночас вони мають підпорядковуватися загальним податковим процедурам, що визначають порядок виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Водночас наявність окремих податкових процедур зумовлює виникнення і такої особливості податкового процесу, як використання лише окремих процедур, які не обов'язкового можуть на певному конкретному етапі оподаткування загалом входити до загальних процедур, а є окремими податково-процедурними комплексами щодо конкретних дій платників податків чи податкових органів стосовно того чи іншого податкового платежу [25, с. 29]. Поділяє його думку і О.М. Мінаєва, яка зазначає, що Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України вміщує процесуальні норми, що складають певний знаменник у застосуванні податкових процедур по кожному окремому податку чи збору, що є загальною частиною процесуального блоку податкових норм [12, с. 257].

На аналогічному підході буде своє уявлення про податковий процес і Л.І. Колеснік, яка приходить до висновку, що податковий процес загалом є неюрисдикційним

процесом спрямованим на реалізацію процесуального складника податкових правовідносин, до складу якого входять процедури загальної й особливої частини, що забезпечують реалізацію цього процесу. При цьому вона доповнює своє уявлення про цей процес твердженням, що інституційно податковий процес є відокремленим від інших процесів (таких як бюджетний, адміністративний тощо) і спрямований на регулювання саме податково-процесуальних відносин. Водночас він може входити як один із складників до фінансового процесу, на правах самостійного процесуального інституту регулювання податково-процесуальних відносин [26, с. 134]. Стосовно останнього, то складно заперечити той факт, що податкове право є складником фінансового права, тому природно, що податковий процес є частиною фінансового та виокремлюється з-поміж інших процесів у межах фінансового права.

Щодо твердження про наявність у податковому процесі загальної та особливої частини, то такий підхід не повністю відповідає дійсності, оскільки податковий процес реалізується за допомогою норм Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України й окремих норм у кожному інституті податкового платежу в особливій частині не передбачено. А регулювання здійснюється через механізм адаптації норм кожного податкового платежу до загальних вимог, що містяться у загальній частині. У цьому разі скоріше можна говорити про наявність процесуальних норм, що загалом розповсюджуються на всі податкові платежі, окремі з яких адаптуються до потреб та особливостей того чи іншого платежу шляхом унесення відповідних нормативних приписів до складу норм інститутів таких податкових платежів.

Загалом, податковий процес можна визначити як юридичний процес, що спрямований на реалізацію матеріальних норм податкового права, у зв'язку з чим має неюрисдикційний характер, реалізується через застосування податкових процедур сукупність яких і формує процес податкових правовідносин у цілому та ґрунтується на нормах загальної частини процесуального регулювання, які в окремих випадках уточнюються і доповнюються нормами інститутів податкових платежів.

З указаного випливає ще одне важливе питання, пов'язане з податковим процесом. – місце цього процесу в податковому праві.

Слід констатувати, що податковий процес та його процедури містяться в загальній частині процесуального податкового регулювання, тому можна вести мову про цілісну сукупність норм об'єднаних у межах відповідного інституту процесуального регулювання податкових правовідносин.

Також не можна оминути увагою загальну структуру податкового права, яка за твердженням науковців може бути представлена у вигляді галузі, підгалузі чи інституту фінансового права. При цьому позиції прихильників погляду на податкове право, саме як на інститут фінансового права переважають інші.

Проте таку позицію навряд чи можливо поділяти, адже податкове право протягом останнього часу значно посилилося завдяки прийняттю Податкового кодексу України та має чітко визначений і структурований характер, що більше відповідає підгалузі ніж інституту фінансового права. Щодо цього О.А. Лукашов, аргументуючи існування підгалузі податкового права у системі фінансового права, виділяє декілька ознак, яким мають задовольняти такі угруповання фінансово-правових норм та стосуватися предмета, методу, системи норм, стану законодавства. Одним із найпринциповіших під час обґрунтування існування податкового права (як окремої фінансово-правової підгалузі) він визначає структурування норм, які формуються у загальну й особливу частини [27, с. 244]. Указане доповнює стан законодавчого регулювання, яке ґрунтується на нормах Податкового кодексу, яким визначено

особливості регулювання саме податкових правовідносин, що вказує на відокремлений характер правової основи існування податкового права.

На противагу цьому О. Баїк указує на відсутність об'єктивних підстав сьогодні для класифікації податкового права як підгалузі (сукупності різних правових інститутів) фінансового права України та вважає за доцільне виокремлення податкового права як складного інституту фінансового права [28, с. 17]. На такій же позиції перебуває і М. Кучерявенко, який визначає податкове право як складний інститут фінансового права [29, с. 4]. Але наведений підхід не відповідає дійсності, зважаючи на те, що податкове право не лише має низку інститутів (як загальної, так і особливої частини), а і забезпечує комплексний характер регулювання податкових правовідносин, зокрема у їх процесуальному аспекті.

Так, Ю. Крохіна та Н. Хімічева, визначають податкове право саме як підгалузь фінансового права, обґрунтовуючи вказану тезу сукупністю фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини зі встановлення податків і зборів, що зараховуються в бюджетну систему, їх уведенню в дію та стягненню, здійсненню контролю за їх сплатою [30, с. 406; 31, с. 387]. Тобто зважаючи на цілісний процес регулювання податкових правовідносин.

Таким чином, податкове право варто позиціонувати як підгалузь фінансового права, вже у складі якої є окремі складні інститути загальної та особливої частини, а вже в межах загальної частини є інститут податкового процесу, який також має норми в інститутах особливої частини, що застосовуються з метою уточнення чи доповнення приписів у сфері процесуального регулювання податкових правовідносин.

Звертаючись у цьому зв'язку до податкового права, слід навести позицію Л. Колеснік, згідно з якою основна частина положень Податкового кодексу України складається з норм процесуального права, якими встановлена саме процедура сплати податків, взаємовідносин платників із контролювальними органами [16, с. 20]. Із таким підходом погодитися можна лише частково, оскільки дійсно процесуальний характер податкових відносин проявляється у багатьох питаннях, пов'язаних із виконанням платниками податкових обов'язків, проте податковий процес слугує для забезпечення виконання таких обов'язків, будучи похідним від матеріальних норм, реалізацію яких він має забезпечувати. Тому варто вести мову про велику роль податкового процесу у реалізації норм податкового права, але ця роль не є визначальною для всього оподаткування фізичних та юридичних осіб на території України, зважаючи на те, що «правила» зі сплати податкових платежів задають норми саме матеріального права, а процесуальні норми лише забезпечують їх виконання на практиці.

Адаптуючи висловлену позицію до потреби визначення місця податкового процесу в податковому праві, слід указати на те, податковий процес має перебувати у межах складного інституту загальної частини податкового права у вигляді окремого складного інституту, з якого він забезпечує регулювання податкових правовідносин у процесуальному плані, при цьому повністю підкоряючись загальним принципам і нормам податкового права і враховуючи специфіку податкових платежів через застосування механізму наявності окремих спеціальних норм процесуального характеру в інститутах окремих податкових платежів.

Отже, спираюся на все вищезазначене, можна зробити **висновок**, що податковий процес можна визначити як юридичний процес, що спрямований на реалізацію матеріальних норм податкового права, тому має неюрисдикційний характер, реалізується через застосування податкових процедур, сукупність яких і формує процес податкових правовідносин у цілому та ґрунтується на нормах загаль-

ної частини процесуального регулювання, які в окремих випадках уточнюються і доповнюються нормами інститутів податкових платежів.

Стосовно місця податкового процесу в податковому праві, то, розглядаючи податкове право (як підгалузь фінансового права, яка включає в себе складні інститути загальної і особливої частин) можна визначити, що по-

датковий процес є складним інститутом загальної частини податкового права, що забезпечує процесуальне регулювання податкових правовідносин через застосування механізму загального процесуально-правового впливу і (паралельно з цим) наявності окремих спеціальних норм процесуального характеру в інститутах податкових платежів, що входять до особливої частини податкового права.

ЛІТЕРАТУРА

1. Колодій А.М. Принципи права України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
2. Теория юридического процесса / Под общей ред. проф. В.М. Горшенева. Харьков: Издат. объедин. «Вища школа», 1985. 192 с.
3. Лихова С.Я., Мінязева Т.Ф. Вплив європейських норм та стандартів на юридичний процес в Україні. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2011. № 3. С. 104–108.
4. Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 496 с.
5. Кононов П.И. Административный процесс: подходы к определению, понятия и структуры. Государство и право. 2001. № 6. С. 17.
6. Кузьменко О.В. Теоретичні засади адміністративного процесу. Київ: Атіка, 2005. 351 с.
7. Мінка Т.П. Органи внутрішніх справ як суб'єкти забезпечення адміністративно-правових режимів: дисер. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровськ: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2011. 615 с.
8. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07. Київ: Національний університет імені Т.Г. Шевченка, 2010. 433 с.
9. Касьяненко Л.М. Юридичний процес та правова процедура у фінансовому праві. Право України. 2014. № 1 (3). С. 54–59.
10. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
11. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Діса плюс, 2012. 648 с.
12. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу. Митна справа. 2014. № 2 (92). С. 255–259.
13. Костенко О.О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Донецьк, 2008. 235 с.
14. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: дис. канд. ... юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2008. 247 с.
15. Коваль Д.О. Податковий процес: проблеми теорії. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2012. № 20 (1). С. 139–141.
16. Колеснік Л.І. Процесуальні режими у податковому процесі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ: Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2017. 188 с.
17. Махінч Н.В. Процесуальні норми податкового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2017. 234 с.
18. Безпалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса: Національний університет «Одеська юридична академія», 2015. 233 с.
19. Пудрик Н.С. Податкове провадження: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2016. 209 с.
20. Сарана С.В. Ліпський В.В. Процесуально-процедурні податкові режими: монографія. Полтава: Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. 155 с.
21. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Акад. курс. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
22. Ковальський Д. Земельно-правовий процес: науково-методологічні підходи дослідження. Юридична Україна. 2004. № 1. С. 43–47.
23. Кучерявенко М.П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. Юрист України. 2011. № 2 (15). С. 26–29.
24. Галаган И.А. Процессуальные нормы и отношения в советском праве. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного ун-та, 1985. 208 с.
25. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки. Фінансове право. 2014. № 4 (30). С. 28–31.
26. Колеснік Л.І. Інституційні основи податкового процесу. Науковий вісник Херсонського державного університету: збірник наукових праць. Серія: Юридичні науки. 2015. Випуск 5. Том 2. С. 131–134.
27. Лукашев О.А. До питання про виділення підгалузей в системі фінансового права. Правова доктрина – основа формування правової системи держави: Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. «Правова доктрина України» (20–21 листоп. 2013 р.). Харків: Нац. акад. прав. наук України, 2013. С. 243–246.
28. Баїк О.І. Податкове право: фінансово-правовий інститут, наука та навчальна дисципліна. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2016. № 837. С. 14–22.
29. Податкове право: навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
30. Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: НОРМА, 2008. 720 с.
31. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. Москва: НОРМА, 2008. 768 с.