

ЗАВЕРШЕНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР

COMPLETION TAX PROCEDURES

Мінаєва О.М.,

кандидат юридичних наук, суддя
Харківського апеляційного адміністративного суду

Стаття присвячена дослідженню завершеності податкових процедур. Акцентовується увага на важливості податкових процедур, що зумовлена їх цільовим призначенням, а саме – врегулюванням правовідносин між юридично нерівними суб'єктами, між владними суб'єктами та зобов'язаними по відношенню до них фізичними та юридичними особами. Розкривається зміст понять «завершеність» та «податкова процедура». Надається визначення поняттю «податкові процедури», наводиться зміст поняття «принцип права». Аналізуються доктринальні підходи науковців зарубіжних країн щодо концептуального обрамлення такого поняття, як завершеність податкових процедур. Пропонується структура юридичного складу завершеності податкових процедур. Виводиться перелік стадій податкових процедур.

Ключові слова: податкова процедура, завершеність податкових процедур, принцип права, структура юридичного складу завершеності податкових процедур, стадії податкових процедур.

Статья посвящена исследованию завершенности налоговых процедур. Акцентируется внимание на важности налоговых процедур, обусловленной их целевым назначением, а именно – урегулированием правоотношений между юридически неравными субъектами, между властными субъектами и обязанными по отношению к ним физическими и юридическими лицами. Раскрывается содержание понятий «завершенность» и «налоговая процедура». Дается определение понятию «налоговые процедуры», приводится содержание понятия «принцип права». Анализируются доктринальные подходы исследователей зарубежных стран к концептуальному обрамлению такого понятия, как завершенность налоговых процедур. Предлагается структура юридического состава завершенности налоговых процедур. Выводится перечень стадий налоговых процедур.

Ключевые слова: налоговая процедура, завершенность налоговых процедур, принцип права, структура юридического состава завершенности налоговых процедур, стадии налоговых процедур.

The article investigates completion of procedures. The attention on importance of procedures that caused their intended purpose, namely settlement of legal relations between unequal entities between governmental entities and obligations towards them, individuals and legal entities. The content of concepts of «perfection» and «tax treatment». The definition of concept of «tax procedures» is concept of «principle of right». Analyzes doctrinal approaches of foreign countries to conceptual framing of such a thing as perfection of tax procedures. Proposed structure of legal structure of completion of tax procedures. It displays a list of stages of tax procedures.

Key words: tax procedure, finality of tax procedures, principle of law, legal structure of composition of completion of tax procedures, stages of tax procedures.

Актуальність теми. Система процедур, які знаходять свою реалізацію в процесі регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування, та співвідношення між ними опосередковуються змістом податкових правовідносин. Важливість податкових процедур зумовлена їх цільовим призначенням, а саме, врегулюванням правовідносин між юридично нерівними суб'єктами, між владними суб'єктами та зобов'язаними по відношенню до них фізичними та юридичними особами. Під час реалізації податкових процедур формуються реальні передумови для здійснення функцій права, відбувається реалізація охоронних податкових правовідносин. Саме тому в контексті реалізації податкових процедур важливим є питання завершеності відповідних податково-процедурних правовідносин.

Особливостям завершеності податкових процедур на сьогоднішній день науковцями приділено недостатньо уваги. Окремим аспектам такого питання приділяли увагу М.П. Кучерявенко, О.Г. Лук'янова, І.Є. Криницький та ін. Отже, обрану тему статті вважаємо актуальною і маємо на меті дослідити завершеність податкових процедур.

Виклад основного матеріалу. Перед тим як перейти до розгляду питання про завершеність податкових процедур, необхідно розкрити зміст таких понять, як «завершеність» та «податкова процедура». Якщо звернутись до філологічного тлумачення поняття «завершеність», то під ним слід розуміти досконалість певних процесів, найвищий рівень остаточності чого-небудь [12, с. 43]. Що ж до процесуально-юридичної природи цього поняття, то вона полягає в остаточності та комплексності всіх процесуальних дій, що підлягали виконанню з боку суб'єктів відповідних процедурних правовідносин. Якщо ж вести мову про податкові процедури, то дане поняття для його цілісного сприйняття необхідно розглядати крізь призму його співвідношення з податково-процесуальними

нормами. Як зазначає М.П. Кучерявенко, податкові процедури в процесі їх реалізації регулюються відповідними податково-процесуальними нормами. В даному випадку їх співвідношення буде розкриватися крізь призму таких загальнофілософських категорій, як «форма» та «зміст». Слід погодитися з М.П. Кучерявенком, який зазначає, що процедурна, за своїм змістом, діяльність у сфері оподаткування формалізується податково-процесуальними нормами [5, с. 110].

Вважаємо за доцільне погодитися також із думкою О.Г. Лук'янової, яка характеризує процесуальну форму, як сукупність своєрідних правил, проте не будь-яких правил, а правил процедури. Під процедурою вона розуміє послідовність певних дій, що мають нормативну модель свого розвитку та спрямовані на досягнення цілей процесуального права [6, с. 100]. Як зазначає М.П. Кучерявенко, у сфері оподаткування процесуальна форма реалізації податкових процедур визначається сукупністю правил, формалізованих у процесуальних нормах податкового законодавства, які, у свою чергу, виступають гарантіями виконання податкового обов'язку як основної мети податкового регулювання [5, с. 110]. Отже, з усього вищезначеного можна синтезувати уніфіковане визначення такого поняття, як «податкові процедури», під яким слід розуміти врегульовані податково-процесуальними нормами податкові правовідносини, що виникають у процесі реалізації суб'єктами податкового права своїх прав та обов'язків.

Завершеність податкових процедур, як податково-правова категорія, є багатоаспектним явищем. Ведучи мову про завершеність податкових процедур, ми повинні розглядати дане явище, як процедурно-податковий принцип, право та кореспондуючий йому обов'язок. Процедурно-податковий принцип завершеності процедур, які виникають у сфері оподаткування, слід розглядати крізь призму його

цільового призначення. Для того, щоб розглянути його сутність, слід, насамперед, розкрити зміст поняття «принцип права». Так, слово «принцип» (від лат. *principium* – первісне, визначальне, те від чого походить усе інше) означає – засада, основна, керівна ідея, вихідне положення будь-якого явища (учення, організації, діяльності тощо) [8, с. 75]. Слід погодитися з доктринальним визначенням, яке було синтезоване С.П. Погребняком, який під принципами права розуміє систему найбільш загальних і стабільних імперативних вимог, закріплених у праві, які є концентрованим виразом найважливіших сутнісних рис та цінностей, що притаманні цій системі права, визначають її характер і напрямки подальшого розвитку [10].

Що ж до принципу завершеності податкових процедур, то його значення полягає в тому, що будь-який суб'єкт податкових правовідносин, що вчиняє ті чи інші юридичні дії в процесі реалізації податкових прав та обов'язків, у результаті отримає якісний кінцевий результат – стане на облік як платник того чи іншого податку, отримає звіт про виконання податкового обов'язку тощо. Даний принцип векторально спрямовує діяльність учасників податкових правовідносин до її кінцевого логічного завершення. В даному випадку слід погодитися з думкою Й.А. Покровського, який зазначає, що індивід залишений віч-на-віч із суб'єктом владних повноважень, має право вимагати, щоб йому було останнім точно вказано, чого від нього хочуть, і які межі йому для цього ставлять [11, с. 89]. Отже, під принципом завершеності податкових процедур слід розуміти вихідну ідею, зміст якої полягає в гарантуванні суб'єктам податкових правовідносин, що вчиняють ті чи інші податково-процесуальні дії, якісний кінцевий результат такої діяльності.

Якщо ж вести мову про завершеність податкових процедур як податково-процесуальне право, то слід відмітити, що воно знаходить своє формалізоване закріплення в статтях (деклараціях) прав платників податків та податковому законодавстві більшості держав світу [1] (наприклад, *Taxpayer Bill of Rights* (США)) [2]. Зміст цього права в юридичній доктрині іноземних держав розглядають крізь призму визначеності процедурно-податкових строків у процесі здійснення суб'єктами податкового права своїх прав та обов'язків. Відповідному праву кореспондує обов'язок контролюючих суб'єктів дотримуватись обов'язку завершеності податкових процедур. Зміст даного обов'язку полягає в тому, що контролюючі органи публічної влади зобов'язані дотримуватись процесуальних строків, встановлених податковим законодавством, під час реалізації окремих стадій податкових процедур. Порушення податковими органами формалізованих у податковому законодавстві строків є порушенням права платника податку на завершеність податкових процедур. Таким чином, можемо констатувати, що право на завершеність податкових процедур належить платнику податків, а обов'язок щодо завершеності податкових процедур – контролюючому органу.

Проте хотілося б відмітити, що ми не можемо цілком погодитися з доктринальними підходами, які існують у зарубіжних країнах, щодо концептуального обрамлення такого поняття, як завершеність податкових процедур. Слід відмітити, що його зміст за кордоном розглядається звужено, тим самим не розкриваючи концептуальності відповідного поняття. Для того щоб говорити про завершеність податкових процедур, ми пропонуємо ввести таке поняття, як «юридичний склад завершеності податкових процедур». Структурними елементами відповідного юридичного складу пропонуємо вважати:

- строки податкових процедур;
- правомірність дій платника податків під час реалізації податкових процедур;
- правомірність дій податкового органу під час реалізації податкових процедур;

– юридичний факт, а саме, юридичну дію податкового органу (акт податкового органу).

На нашу думку, для повного дослідження завершеності податкових процедур слід визначити стадії податкових процедур у рамках, в яких вони повинні знаходити свою реалізацію. Потрібно зазначити, що диференціація податкових процедур, на основі такого критерію, як «стадійність», повинна здійснюватися, виходячи з характеру правовідносин, які складаються на тій чи іншій податково-процесуальній стадії. Необхідність виокремлення окремих стадій податкових процедур зумовлена тим, що обов'язковою ознакою будь-якого процесуального виду діяльності є стадійність [7, с. 169].

Етимологічне поняття стадія походить від грец. *στάδιον* (стадій) – певний ступінь (період, етап) у розвитку чогось, що має свої якісні особливості [9, с. 543]. Для розгляду процедурних стадій, які мають місце в сфері оподаткування, важливо визначитись із їх побудовою та складовими елементами. Як слушно зазначають В.М. Горшеньов та І.Б. Шахов, у кожній стадії юридичного процесу слід виділяти низку обов'язкових компонентів [3, 165–166]. Серед таких компонентів І.С. Криницький виділяє:

- а) відносно самостійне завдання, на вирішення якого спрямовані процесуальні дії, що об'єднуються на тій або іншій стадії;
- б) специфічний склад цих дій, який обов'язково включає встановлення або аналіз фактичних обставин, реалізацію складової юридичної норми для вирішення правового питання;
- в) юридичні акти-документи, в яких відображаються результати та закріплюються підсумки юридичних дій, що здійснені на певній стадії [4].

На основі вищезазначених критеріїв ми пропонуємо такий перелік стадій податкових процедур:

- стадія обліку платників податків;
- стадія сплати податків;
- стадія виконання обов'язку щодо податкової звітності;
- стадія податкового контролю.

Кожна окремо взята стадія податкових процедур повинна характеризуватися завершеністю. Для того, щоб ми могли говорити про завершеність податково-процедурної стадії, в її рамках повинні відображатися всі складові компоненти юридичного складу, а саме, повинні бути дотримані процесуальні строки відповідної стадії; повинні бути наявними юридичні дії як платника податків, так і фіскального органу; такі дії повинні характеризуватися правомірністю, а документальне оформлення кожної окремо взятої стадії повинно бути підтверджене належним актом фіскального органу. Говорити про завершеність податково-процедурної стадії без наявності хоча б одного компонента вбачається недоцільним, адже нас цікавить кінцевий якісний результат діяльності суб'єктів податкового права.

Саме реалізація всіх компонентів юридичного складу окремо взятої стадії податкових процедур дозволяє нам говорити про визначеність правовідносин між суб'єктами та їх остаточну завершеність. Як приклад, можна навести ситуацію, коли платник податків на стадії обліку допустив порушення податкового законодавства, у зв'язку з чим він повинен знову повернутися до цієї податково-процедурної стадії, щоб стати на облік у відповідності з приписами Податкового кодексу України. Так само дії та бездіяльність податкового органу, які порушують права платника податків, можуть оскаржуватися самим платником, незважаючи на те, що був прийнятий відповідний акт податкового органу, яким, по суті, і завершилася відповідна стадія податкових процедур (наприклад, оскарження платником податків податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом).

Висновки. Певною мірою ми можемо говорити про формальну завершеність податкових процедур на кожній податково-процедурній стадії, проте це можливо тільки

шляхом застосування звуженого підходу до даної проблематики. Якщо ж розглядати завершеність податкових процедур у широкому розумінні, то ми повинні констатувати необхідність реалізації всіх компонентів юридичних складів на кожній стадії податкових процедур. Тобто, конструкція юридичного складу повинна комплексно пронизувати всі податково-процедурні стадії. Як приклад, можна навести ситуацію, за якої платник податків сплачує суму податкового зобов'язання не в повному обсязі (у

такому випадку відсутній такий компонент юридичного складу, як правомірність дій платника податків), що має місце на стадії сплати податків, а вже на стадії податкового контролю контролюючим органом було виявлено відповідне порушення. В такому випадку ми не можемо вважати стадію сплати податку виконаною, адже вона не буде завершеною (не буде досягнуто її цільового призначення) до тих пір, поки платник податків не сплатить повну суму податкового зобов'язання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging economies, OECD Publishing, Paris. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page286.
2. Taxpayer Bill of Rights. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.irs.gov/uac/Newsroom/Taxpayer-Bill-of-Rights-Number-6-The-Right-to-Finality>.
3. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М.: Юрид. лит., 1987. – 176 с.
4. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія / І.Є. Криницький. – Х.: Право, 2009. – 320 с.
5. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
6. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права / Е.Г. Лукьянова. – М.: Издательство НОРМА, 2003. – 240 с.
7. Макух О.В. Правовое регулирование контроля в бюджетном процессе / О.В. Макух // Науч. тр. Рос. акад. юрид. наук. – Т. 2. – М.: Изд. группа «Юрист», 2006. – Вып. 6: в 3 т. – С. 30–32.
8. Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник / М.Н. Марченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 638 с.
9. Морозов С.М. Словник іншомовних слів / С.М. Морозов, А.М. Шкарапута. – К.: Наук. думка, 2000. – 680 с.
10. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія / С.П. Погребняк. – Х.: Право. – 240 с.
11. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права / И.А. Покровский. – М.: Статут, 1998. – 351 с.
12. Словник української мови: у 11 т. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І.К. Білодіда. – Т. 4. – К.: Наук. думка, 1973. – 840 с.