

УДК 347.73

DOI [https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1\(30\).523](https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1(30).523)*Д. Г. Кригіна**orcid.org/0000-0002-7942-3430**кандидат юридичних наук,**викладачка кафедри правового забезпечення господарської діяльності**Харківського національного університету внутрішніх справ*

## ДО ПИТАННЯ НОРМАТИВНИХ ПРИПИСІВ ПРОЦЕДУРНОГО ХАРАКТЕРУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Впорядкованість суспільних відносин залежить від послідовності законодавця в конструюванні юридичних процедур. При цьому слід мати на увазі, що не будь-яка діяльність у сфері права потребує вичерпної та всеохоплюючої процедурної регламентації. Так, значна кількість прав та інтересів учасників суспільних відносин може бути реалізована без їх жорсткого процедурного обрамлення. Однак, коли ми говоримо про публічну сферу соціальної взаємодії, яка часто опосередковується конфліктністю відносин її учасників, необхідно чітко усвідомлювати, що в такому разі процедурне регулювання набуває неабиякої актуальності та ваги. Не є винятком і сфера податкових відносин, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, що часто опосередковується складною та навіть конфліктною за своїм характером взаємодією між платником податків і контролюючим органом. З огляду на зазначене вище доцільно приділити увагу сутності загальнотеоретичної категорії «правова процедура».

Вчені, предметом дослідження яких були актуальні аспекти різних галузей права, завжди робили акцент на важливості процедурного регулювання. Так, серед нагальних завдань юридичної науки О. Лейст окреме місце відводить актуалізації та розробці проблем, пов'язаних із дослідженням процедурно-процесуальної регламентації публічних суспільних відносин [1, с. 144–145; 2, с. 130].

В.М. Протасов визначає правову процедуру як специфічний порядок реалізації правових відносин, які здійснюються згідно з визначеною моделлю. Тобто, правова процедура є поняттям специфічним щодо такої родової категорії як «соціальна процедура». Відмінність правової процедури від соціальної, на думку дослідника, полягає, зокрема, в тому, що перша регламентується нормативними приписами права, які у своїй реалізації можуть забезпечуватися примусовою силою держави, зазнає структуризації з боку правових відносин і має своїм безпосереднім спрямуванням забезпечити досягнення правового результату [3, с. 6–7].

Загалом підтримати позицію В.М. Протасова автор статті не може, однак погоджується з деякими його судженнями: а) автор переконаний, що зіставляти категорії «соціальна процедура»

і «правова процедура» не тільки некоректно, а й безпідставно – перша не має чіткої структурованості (яка є невід'ємною ознакою процедурного регулювання), легітимізованих примусових засобів її забезпечення, а її «регламентаційний» вплив має умовний нечітко детермінований характер; б) правові відносини не можуть бути «структуризатором» процедурної діяльності – саме правова процедура й структурує та систематизує правові відносини, виступаючи обрамленням (формою) реалізації юридично значущих суспільних відносин (зміст) (правова процедура та правові відносини в загальнофілософському розумінні співвідносяться як форма та зміст).

М.І. Піскотін визначає низку іманентних рис процедурних норм права:

- детермінують коло суб'єктів конкретного різновиду суспільних відносин;
- встановлюють види та послідовність необхідних для здійснення відповідними учасниками суспільних відносин конкретних дій;
- визначають організаційну форму реалізації кожної дії;
- окреслюють коло прав та обов'язків суб'єктів відповідної діяльності;
- детермінують алгоритм прийняття публічно-владних рішень [4, с. 58].

Підтримуючи зазначену вище позицію, автор статті вважає за доцільне звернути увагу на окремі дискусійні моменти. По-перше, в рамках процедур можуть здійснюватися не тільки «необхідні» (обов'язкові) дії, а й в окремих випадках, наприклад при реалізації суб'єктами суспільних відносин їхніх суб'єктивних прав, ті, які можуть обиратися цими суб'єктами на підставі дискреційності з-поміж декількох дозволених правом альтернатив. При цьому незаперечним залишається формалізований характер дій, які починають реалізовуватися такими суб'єктами в межах конкретних правових процедур. По-друге, права та обов'язки учасників суспільних відносин, визначені матеріальними нормами права, а вже порядок їх реалізації – процедурними нормативно-правовими приписами. Крім цього, перелік ознак процедурних норм можна було б доповнити ще однією важливою ознакою – темпоральною

детермінаційністю. Так, процедурними нормами встановлюються строки реалізації учасниками конкретних суспільних відносин їхніх прав і виконання обов'язків.

Процедурні норми призначені створити умови для вирішення таких завдань:

– забезпечити оптимальний та ефективний порядок реалізації органами публічної влади їх діяльності;

– сформулювати умови для ефективної реалізації суб'єктами суспільних відносин їхніх суб'єктивних прав і виконання обов'язків;

– закріпити такі форми й порядок реалізації учасниками суспільних відносин відповідної діяльності, які дозволять забезпечити послідовне й системне вирішення поставлених цими учасниками завдань [4, с. 59–60].

Вказаний перелік можна було б доповнити ще однією позицією – забезпечити правову визначеність. Так, саме процедурні приписи права дозволяють учасникам суспільних відносин визначити порядок реалізації належних їм прав та виконання обов'язків і передбачати наслідок дій щодо їх реалізації, тобто правова процедура дозволяє суб'єктам прав обрати алгоритм власних дій. Процедура алгоритмізація суспільних відносин дозволяє чітко усвідомлювати порядок ініціювання певної діяльності, її перебіг та передбачати кінцевий результат такої діяльності.

Переходячи до розгляду процедурної норми в податковому праві доцільно звернути увагу на точку зору Н.Ю. Пришви, яка зауважує, що процедурні норми мають своїм завданням визначити порядок правозастосування матеріальних норм права. Вчена наголошує на тому, що матеріальна норма може належним чином функціонувати тільки в тому випадку, якщо її реалізація буде забезпечуватися відповідним (конкретним) процедурно-правовим приписом [5].

Слід констатувати, що з розвитком податкового права разом із нормами матеріального права неабиякого значення набувають приписи процедурного характеру. Так, у процедурних приписах податкового права має бути чітко виписаний порядок здійснення органами публічної влади (державними органами та органами місцевого самоврядування) відповідної публічно-владної діяльності, а також встановлений порядок і система здійснення учасниками таких відносин (контролюючим органом та платником податків) їхніх прав і виконання обов'язків.

Процедури в податково-правовому регулюванні отримують своє безпосереднє закріплення в податково-процедурних нормах. З огляду логіки цього дослідження важливо з'ясувати зміст поняття «податково-процедурна норма». Під податково-процедурною нормою слід розуміти формалізоване в межах приписів нормативно-пра-

вових актів чинного податкового законодавства загальнообов'язкове правило поведінки, яке визначає порядок реалізації контролюючим органом і платником податків їхніх прав (повноважень) та обов'язків. Тобто, податково-процедурна норма є формою закріплення конкретного процедурного правила поведінки.

Податкові процедури слугують для впорядкування податкових відносин (забезпечують алгоритмізацію суспільних відносин у сфері оподаткування та визначеність податкового правозастосування). Слід констатувати, що податкові процедури є одним із механізмів реалізації принципу правової визначеності у податково-правовій сфері. Принцип правової визначеності (legal certainty) є одним зі складових елементів принципу верховенства права. Відповідна позиція отримала безпосереднє закріплення в положеннях доповіді «Верховенство права» Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія) від 4 квітня 2011 року.

В цьому знаковому документі принцип правової визначеності детермінується як один із шести інтегративних складників принципу верховенства права, який належить до засадничих вихідних конституційних положень і отримав своє закріплення в статті 6 Конституції України. На думку автора, процедурність у контексті принципу правової визначеності слід розуміти як алгоритмізаційно-детерміновану послідовність дій учасників конкретного різновиду суспільних відносин і наслідків таких дій. Саме процедурна визначеність дозволяє учасникам суспільних відносин належним чином упорядкувати та систематизувати власні дії в рамках реалізації належних їм суб'єктивних прав і виконання обов'язків.

В межах публічних за своїм характером відносин податкові процедури є важливими ще й тому, що органи публічної влади (завдяки позитивному принципу правового регулювання «дозволено робити тільки те, що прямо передбачено законом») без послідовного та структурованого процедурного обрамлення їхньої діяльності не можуть належно реалізовувати власну компетенцію.

В окремих випадках відсутність процедурного регулювання може взагалі поставити під сумнів можливість вчинення представниками податкових органів тих чи інших дій. Це пояснюється, зокрема, тим, що інколи через відсутність регламентаційних норм орган публічної влади вимушений вигадувати алгоритм власної діяльності, виходячи за межі формалізованого визначеного поля, ризикуючи зумовити нелегітимність таких дій.

Отже, правова процедура – це визначена та закріплена на законодавчому рівні послідовність дій, які реалізуються відповідними суб'єктами. З огляду на встановлені ознаки процедурної норми, можна констатувати, що така норма забезпе-

чує реалізацію саме матеріальної норми права та принципу правової визначеності (*legal certainty*), який є одним із складових елементів принципу верховенства права. У свою чергу приписи процедурного характеру в податковому праві – загальнообов'язкове правило поведінки, яке визначає порядок реалізації контролюючим органом та платником податків їхніх прав (повноважень) та обов'язків. Податково-процедурна норма забезпечує реалізацію повноважень органами публічної влади у відповідних легітимних межах, дозволяє не ризикувати, зумовивши нелегітимність таких дій. Загалом процедурні норми в податковому праві є вкрай важливими для забезпечення справедливого перебігу податкових правовідносин.

### Література

1. Общая теория государства и права: в 2 т. / под ред. М.Н. Марченко. Москва, 1998. Т. 2: Теория права. 149 с.
2. Холлис Г. На пути к демократической децентрализации: перестройка региональных и местных органов власти в новой Европе. М., 1997. 248 с.
3. Протасов В.Н. Теория государства и права: учебник и практикум для академического бакалавриата. Москва: Юрайт, 2015. 487 с.
4. Фінансове право України: навчальний посібник / за заг. ред.: Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка, Н.Ю. Пришви та ін. Київ: Правова єдність, 2009. 395 с.
5. Пришва Н.Ю. Місце процесуальних норм у регулюванні фінансових правовідносин. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2005. № 65–66. URL: [http://papers.univ.kiev.ua/1/jurydychni\\_nauky/articles/pryshva-n-y-the-role-of-procedural-provisions-in-regulating-of-financial-and-leg\\_17972.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/1/jurydychni_nauky/articles/pryshva-n-y-the-role-of-procedural-provisions-in-regulating-of-financial-and-leg_17972.pdf).

### Анотація

**Кригіна Д. Г. До питання нормативних приписів процедурного характеру в податковому праві.** – Стаття. Оподаткування відіграє надзвичайно важливу роль у забезпеченні організаційно-правової та економічної основи держави та функціонування локальних спільнот територіальних громад. Незважаючи на те, що податки в різних державах світу відрізняються за характером конструювання окремих елементів їхнього правового механізму, незмінним залишається їхнє цільове призначення – формування належних і стабільних основ для функціонування окремих територіальних колективів, індивідуалізовані суб'єкти яких і є платниками відповідних муніципальних майнових податків. Забезпечення належного функціонування податків багато в чому залежить від послідовності законодавця в конструюванні юридичних процедур. Незважаючи на велику кількість праць, присвячених дослідженню різних аспектів природи податково-правової процедури, необхідно констатувати, що в юридичній літературі так і не сформовано усталеної, повноцінної дефініції цього поняття.

Метою статті є огляд її упорядкування у правовій доктрині напрямів і підходів до означення та характерних рис поняття «правова процедура», висвітлення сут-

ності поняття «податкова процедура» для вироблення цілісного уявлення щодо такої категорії, а також викладення власного бачення щодо її необхідності для забезпечення оптимального функціонування оподаткування. У статті розглянуто поняття та іманентні ознаки юридичної процедури в розрізі правової науки та теорії держави і права, визначено значення юридичних процедур для забезпечення реалізації принципу правової визначеності, запропоновано визначення податково-процедурної норми та обґрунтовано її значення для впорядкування податкових правовідносин.

Встановлено, що відсутність процедурного регулювання може поставити під сумнів можливість вчинення представниками податкових органів відповідних дій. Це пояснюється тим, що через відсутність регламентаційних норм орган публічної влади вимушений вигадувати алгоритм власної діяльності, виходячи за межі формалізовано визначеного поля, а тому існує ризик зумовити цим нелегітимність таких дій.

**Ключові слова:** податкове право, податки, юридична процедура, податково-процедурна норма, податково-правове регулювання.

### Summary

**Kryhina D. H. On the issue of normative prescriptions of procedural nature in tax law.** – Article.

Taxation plays an extremely important role in ensuring the organizational and legal basis of the state and the functioning of local communities of territorial communities. Although taxes in different countries of the world differ in the nature of the individual elements design of their legal mechanism, their purpose remains unchanged – the formation of proper and stable bases for the functioning of individual territorial collectives, individualized entities of which are the payers of the respective municipalities. Ensuring the proper tax functioning largely depends on the consistency of the legislator in the design of legal procedures. Despite the large number of works devoted to the study of various aspects of the nature of the legal procedure, it should be noted that the legal literature has not formed a well-established, complete definition of this concept.

The purpose of the article is to review and streamline the legal doctrine of directions and approaches to the definition and characteristics of the concept of “legal procedure”, to clarify the essence of the “tax procedure” in order to develop a holistic view of such a category, as well as to express their own vision of its need to ensure the optimal functioning of taxation. The article considers the concepts and inherent features of legal procedure in the context of legal science and the theory of state and law, defines the importance of legal procedures to ensure the implementation of the principle of legal certainty, proposes the definition of tax and procedural norm and substantiates its importance for the regulation of tax relations.

It has been established that the lack of procedural regulation may at all call into question the possibility of the appropriate action being taken by tax authorities. This is because, in the absence of regulatory rules, the public authority is forced to invent the algorithm of its own activity, of course, going beyond the formalized distinctive field, and therefore, there is a risk thereby to make the illegitimacy of such actions.

**Key words:** tax law, taxes, legal procedure, tax and procedural norm, tax and legal regulation.