

*Мамалуй О. О.,
кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду*

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПРОЦЕДУРА» В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Анотація. У статті подано загальнотеоретичну характеристику такого поняття, як «процедура». Автор звертає увагу на визначення процедури саме як «законодавчо встановленого» порядку реалізації норм права. Визначено ознаки правової процедури: 1) правова процедура в межах правового середовища; 2) правова процедура регламентується нормативними приписами; 3) правова процедура структурується за посередництвом правових відносин; 4) правова процедура має забезпечити реалізацію конкретного правового результату; 5) цілісний та структурований характер правової процедури; 6) правова процедура призводить до зміни правової дійсності; 7) правова процедура має як вольовий, так й інтелектуальний характер, оскільки напряду залежить від активних волевиявлень та свідомої діяльності суб'єктів такої процедури; 8) в рамках правових процедур реалізуються права (повноваження), свободи та інтереси учасників суспільних відносин. Автор формує визначення поняття «податкова процедура»: це впорядкована та структурована положеннями податкового законодавства діяльність учасників податкових відносин, яка має окреслену за посередництвом нормативних конструкцій систему та отримує свою перманентну алгоритмізовану реалізацію в процесі виконання учасниками податкових відносин належних їм обов'язків або ж у рамках діяльності з реалізації належних їм прав (повноважень) та інтересів.

Ключові слова: процедура, податкове право, процедурне регулювання, правова процедура, податкова процедура, податкові відносини.

Постановка проблеми. Процедурне регулювання відіграє неабияку роль в упорядкуванні публічних за своїм характером суспільних відносин. Саме в рамках публічних за своїм характером відносин точність, узгодженість та повнота процедурного регулювання створює умови для належності розвитку відповідної категорії. Під точністю процедурного регулювання слід розуміти відсутність колізійності та прогалін у такому регулюванні. Що ж стосується узгодженості процедурної алгоритмізації, то вона полягає в необхідності забезпечити такий порядок регулювання, за якого одна процедурна стадія плавно переходила б в іншу, а окремі юридичні дії не призводили б до порушення логіки розвитку таких відносин.

Виклад основного матеріалу. Коли ж мова йде про повноту процедурного регулювання, то під нею слід розуміти комплексність та всеохопленість процедурної регламентації розвитку найбільш важливих та значущих аспектів публічної-взаємодії. Такого роду підхід обумовлюється необхідністю дотримання позитивного принципу правового регулювання, який отримує своє закріплення в межах ч. 2 ст. 19 Конституції України (орган державної влади та, відповідно, його посадові особи повинні діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачений законами України). Не є виключенням також

і сфера оподаткування. Послідовність та детальність процедурного регулювання податкових відносин має забезпечити реалізацію публічного інтересу та не допустити порушення прав та інтересів платників податків.

Для системності провадженого дослідження в першу чергу потрібно розглянути загальнотеоретичну характеристику такого поняття, як «процедура». А.М. Васильєв визначає процедуру як специфічний нормативно-детермінований алгоритм провадження юридичної діяльності, який має своїм завданням забезпечити належну реалізацію матеріальних нормативно-правових положень та матеріальних суспільних відносин. Від порушення такого процедурного порядку повинні убезпечувати, на думку науковця, юридичні санкції [1, с. 24].

Фактично автор визначає процедуру як інструмент реалізації правових положень, що отримують своє закріплення в рамках приписів матеріального характеру. Тобто положення процедурного та матеріального характеру перебувають між собою в постійній взаємодії. М.І. Матузов та О.В. Мальков розглядають правову процедуру як особливий порядок реалізації юридично значущої діяльності, що являє собою специфічну правову форму. Крім цього, науковці наголошують на тому аспекті, що сама процедура являє собою організаційний засіб, за посередництвом якого відбувається непримусова реалізація права [9, с. 471]. Вказаний підхід здається принаймні дискусійним. Навряд чи є доцільним говорити про те, що процедури визначають порядок непримусової реалізації права, оскільки існують процедури притягнення особи до юридичної відповідальності. Такого роду деліктні процедури є такими, що об'єктивно існують, а тому їх ігнорування є неприпустимим.

У свою чергу, О.С. Мордовець говорить, що процедура – це законодавчо детермінований засіб реалізації нормативно-правових приписів, який сприяє досягненню цілей нормативної регламентації в рамках будь-якої сфери суспільної взаємодії [10, с. 408]. У даному випадку потрібно звернути увагу на визначення процедури саме як «законодавчо встановленого» порядку реалізації норм права. При цьому актуальним питанням є: який саме підхід застосований автором щодо визначення «законодавчо встановлений»? Так, якщо застосовується широкий підхід, за якого під законодавчо встановленим потрібно розуміти такий, що встановлюється як законодавцем, так й іншими суб'єктами нормотворчості, то відповідне визначення є послідовним. Якщо ж під час конструювання відповідної дефініції було застосовано вузький підхід, згідно з яким законодавчо встановленими є лише такі норми, що приймаються виключно законодавчим органом, то відповідне визначення слід розглядати як не зовсім коректне. Як у даному випадку бути з процедурами, які отримують свою формалізацію в межах підзаконних нормативно-правових актів?

Так, суб'єкти підзаконної нормотворчості також наділені повноваженнями визначати процедурну регламентацію суспіль-

них відносин. Тобто коректність вказаного визначення залежить від застосованого науковцем підходу, зміст якого він закладає у відповідну терміносполуку. В.М. Протасов розглядає правову процедуру як різновид соціальної процедури, що являє собою особливий алгоритм врегульованих правом відносин, який отримує свою реалізацію у відповідності із задалегідь встановленою моделлю [12, с. 6]. У даному випадку процедура розглядається як динамічна категорія, яка виявляється в реальному, впорядкованому русі юридично значущих суспільних відносин.

О.Г. Лук'янова визначає процедуру як послідовність конкретних юридично значущих дій, які характеризуються нормативною моделлю свого розвитку та мають своїм завданням забезпечити досягнення цілей процесуального права [8, с. 100]. У даному випадку доволі дискусійним є той аспект, що процедурне регулювання визначається як таке, що має своїм завданням реалізацію цілей процесуального права. За відповідного підходу процедура розглядається як категорія, що «підпорядковується» поняттю «процес», тобто перша слугує цілям другої. Однак такого роду підхід є не зовсім послідовним, оскільки процедура та процес є хоча й суміжними, проте не тотожними категоріями, які мають самостійне значення, а отже, говорити про наявність субпідрядних зв'язків між ними (коли одна охоплює своїм змістом другу) в абсолютизованому значенні не є доцільним.

За результатами аналізу відповідних дефініцій можна синтезувати визначення поняття «процедура»: це встановлений нормотворцем порядок здійснення суб'єктами права юридично значущих дій, який отримує свою формалізацію в рамках процедурних норм права та має своїм завданням забезпечити алгоритмізацію процедурних за своїм характером суспільних відносин. У межах вищезначеного визначення було відображено як статичну (процедура як нормативна конструкція), так і динамічну (процедура як упорядкований розвиток зовнішньо-об'єктивованих суспільних відносин) сторони правової процедури.

Як слушно зауважує І.М. Зайцев, значення правової процедури на сьогодні зростає в силу необхідності з боку правової держави забезпечити належний рівень технології реалізації нормативних положень. Тобто ключовим є питання не того, що належить робити, а в якому порядку потрібно це робити [5, с. 448]. У той же самий час ні в якому разі не можна абсолютизувати виключно процедурну сторону розвитку суспільних відносин, адже в протилежному випадку буде нівелюватися їх змістовний аспект, який визначається положеннями матеріального права. Процедурні та матеріальні норми є однаково важливими для належного розвитку суспільних відносин. Применшення значення перших або других є в будь-якому випадку неправильним, адже без матеріальних норм буде втрачено зміст відповідної правової взаємодії, тоді як без процедурних приписів буде відсутньою форма реалізації таких змістовних вимог.

Для системного дослідження даної проблематики вбачається за доцільне визначити іманентні риси, які притаманні такому поняттю, як «процедура». Так, В.М. Протасов відносить до ознак правової процедури такі аспекти:

- 1) правова процедура в межах правового середовища;
- 2) правова процедура регламентується нормативними приписами;
- 3) правова процедура структурується за посередництвом правових відносин;
- 4) правова процедура має забезпечити реалізацію конкретного правового результату [12, с. 6].

К.В. Ніколіна до рис правової процедури відносить:

- 1) цілісний та структурований характер правової процедури;
- 2) правова процедура призводить до зміни правової дійсності;

3) правова процедура має як вольовий, так й інтелектуальний характер, оскільки напряму залежить від активних волевиявлень та свідомої діяльності суб'єктів такої процедури;

4) в рамках правових процедур реалізуються права (повноваження), свободи та інтереси учасників суспільних відносин [11].

Аналогічні риси правової процедури виділяють також такі науковці, як З.І. Гадильшина [4, с. 119], С.Г. Баширова [1, с. 24], А.А. Копіна [6, с. 11]. Із наведеного вбачається, що ключовими ознаками правової процедури є:

1) офіційність правової процедури: її реалізація має юридичну значущість, а порядок її реалізації визначається нормативними положеннями діючого законодавства;

2) правова процедура завжди є алгоритмізованою, послідовною та системною діяльністю, яка поетапно реалізується;

3) правова процедура є формою, в межах якої виконуються юридичні обов'язки та реалізуються суб'єктивні права та інтереси.

Специфіка процедури, що отримує свій розвиток у сфері оподаткування, зумовлюється, в першу чергу, сферою суспільних відносин (податкові відносини). При цьому існують різні підходи до визначення змістовного наповнення поняття «податкова процедура». С.В. Берестовий розглядає податкову процедуру як правовий засіб або ж механізм, який забезпечує функціонування податкової системи [2, с. 11]. Системністю до визначення дефініції поняття «податкова процедура» вирізняється підхід, запропонований М.П. Кучерявенком. Так, науковець визначає податкову процедуру як нормативно регламентований та формалізований порядок поведінки учасників податкових відносин, який водночас об'єднує нормативну регламентацію та організаційне впорядкування відповідних відносин [7].

Слід зазначити, що комплексність та структурність податкових процедур є однією із іманентних рис відповідної категорії. При цьому цікавим залишається запитання з приводу характеристики самої податкової процедури: вона є категорією динамічного чи статичного характеру? Так, якщо ми говоримо про процедуру як динамічну категорію, то під нею слід розуміти, в першу чергу, алгоритмізований розвиток суспільних відносин. У даному випадку акцент робиться на тому, що процедура являє собою впорядковані правом суспільні відносини. Ключовим при цьому є той аспект, що процедура є «живою категорією»: процедура – це впорядковані суспільні відносини у своєму розвитку.

Тобто з наведеного підходу вбачається, що процедурою є зовнішньо об'єктивовані відносини процедурного характеру, які отримують свій зовнішній вираз у процесі своєї реалізації. Коли ж мова йде про процедуру як статичну категорію, то у відповідному контексті процедура розглядається як системно-обрамлена нормативна конструкція, що визначає порядок реалізації суспільних відносин. Фактично процедура в статичному її розумінні розглядається як форма реалізації суспільних відносин. У своїй статичності процедура розглядається безвідносно до її зовнішньої об'єктивності – за відповідного підходу процедура є нормативним каркасом та своєрідним фарватером, у рамках якого й повинні отримувати свій розвиток суспільні відносини.

Потрібно відмітити, що податкова процедура є різностороннім явищем. З одного боку, податкові процедури мають усеохоплюючий, структурований та системний характер. Так, майже вся

діяльність у рамках податкового адміністрування (за виключенням автоматизованих технічних процесів та організаційних аспектів такої діяльності) чітко регламентується за посередництвом конкретних процедур. До прикладу, кожен із елементів податкового обов'язку платника податків (облік, сплата та звітність) опосередковується процедурним регулюванням. Усі вказані процедури отримують свою безпосередню формалізацію в рамках податкового законодавства, що визначає статичний аспект податкових процедур. При цьому відповідні процедури отримують свій перманентний реальний розвиток в об'єктивній дійсності.

У силу специфіки галузевого регулювання податкові процедури і є тим зовнішнім виразом нормативно закріплених, потенційно можливих до реалізації податкових відносин. У рамках податкових відносин податкова процедура є невід'ємним інструментом, за посередництвом якого можуть бути реалізовані права (повноваження) та інтереси учасників податкових відносин – як приватні (в аспекті платника податків), так і публічні (в аспекті інтересів держави та органів місцевого самоврядування). Із наведеного вбачається, що статичність та динамічність податкових процедур не є взаємовиключними характеристиками – це дві сторони одного поняття.

Висновки. Отже, в якості дефініції поняття «податкова процедура» до застосування пропонується таке визначення: податкова процедура – це впорядкована та структурована положеннями податкового законодавства діяльність учасників податкових відносин, яка має окреслену за посередництвом нормативних конструкцій систему та отримує свою перманентну алгоритмізовану реалізацію в процесі виконання учасниками податкових відносин належних їм обов'язків або ж в рамках діяльності з реалізації належних їм прав (повноважень) та інтересів.

Література:

1. Баширова С.Г. К вопросу о соотношении правовой процедуры и юридического процесса. Вестник Волжского ун-та им. В.Н. Татищева. Вып. 67. 2005. С. 24–27.
2. Берестовой С.В. Налоговые процедуры в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки: (сравнительно-правовой анализ): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. М., 2005. 21 с.
3. Васильев А.М. О правоприменении в процессуальной сфере. Проблемы соотношения материального и процессуального права. М.: Юрид. лит., 1980. 256 с.
4. Гадальшина З.И. О некоторых актуальных проблемах административно-процессуального права // Актуальные проблемы юридической науки и образования на современном этапе. Казань: Казан. гос. ун-т, 2003. С. 119–125.
5. Зайцев И.М. Правовые процедуры и судебные процессы // Теория государства и права: [Курс лекций] / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2001. 776 с.
6. Колина А.А. К вопросу о соотношении понятий «налоговый процесс» и «налоговая процедура». Финансовое право. № 10. 2005. С. 8–16.
7. Кучерявенко М.Н. Правовая природа процедурного регулирования оподаткування. Юрист України. 2011. № 2. С. 26–29. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=JRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&_S21P03=FILE=&_S21STR=uy_2011_2\(15\)_4](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=JRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&_S21P03=FILE=&_S21STR=uy_2011_2(15)_4)
8. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. М.: Издательство НОРМА, 2003. 240 с.
9. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2004. 541 с.
10. Мордовец А.С. Демократия, право, процедура // Теория государства и права: [Курс лекций] / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2001. 776 с.

11. Николина К.В. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. 2012. Вип. 94. С. 44–46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Yur_2012_94_13.
12. Протасов В.Н. Юридическая процедура. М.: Юрид. лит., 1991. 79 с.

Мамалуй А. А. К вопросу определения понятия «процедура» в налоговом праве

Аннотация. В статье представлена общетеоретическая характеристика такого понятия, как «процедура». Автор обращает внимание на определение процедуры именно как «законодательно установленного» порядка реализации норм права. Определены признаки правовой процедуры: 1) правовая процедура в рамках правовой среды; 2) правовая процедура регламентируется нормативными предписаниями; 3) правовая процедура структурируется посредством правовых отношений; 4) правовая процедура должна обеспечить реализацию конкретного правового результата; 5) целостный и структурированный характер правовой процедуры; 6) правовая процедура приводит к изменению правовой действительности; 7) правовая процедура имеет как волевой, так и интеллектуальный характер, так как напрямую зависит от активных волеизъявлений и сознательной деятельности субъектов такой процедуры; 8) в рамках правовых процедур реализуются права (полномочия), свободы и интересы участников общественных отношений. Автор формирует следующее определение понятия «налоговая процедура»: это упорядоченная и структурированная положениями налогового законодательства деятельность участников налоговых отношений, которая имеет очерченную посредством нормативных конструкций систему и получает свою перманентную алгоритмизированную реализацию в процессе выполнения участниками налоговых отношений принадлежащих им обязанностей или в рамках деятельности по реализации принадлежащих им прав (полномочий) и интересов.

Ключевые слова: процедура, налоговое право, процедурное регулирование, правовая процедура, налоговая процедура, налоговые отношения.

Mamalui O. On the issue of defining the concept «procedure» in the tax law

Summary. The article presents the general theoretical characteristics of such a thing as “procedure”. The author draws attention to the definition of the procedure precisely as the “legally established” procedure for the implementation of the law. The features of the legal procedure are determined: 1) the legal procedure within the legal environment; 2) the legal procedure is governed by regulations; 3) the legal procedure is structured through legal relations; 4) the legal procedure must ensure the implementation of a specific legal result; 5) the holistic and structured nature of the legal procedure; 6) the legal procedure leads to a change in the legal reality; 7) the legal procedure has both a volitional and an intellectual one, since it directly depends on the active will and conscious activity of the subjects of such a procedure; 8) in the framework of legal procedures the rights (powers), freedoms and interests of participants in public relations are exercised. The author forms the following definition of the concept of «tax procedure» - this is the orderly and structured by the provisions of tax legislation activities of participants of tax relations, which has a system outlined by means of normative constructions and gets its permanent algorithmized implementation in the process of fulfillment of tax obligations by participants of tax relations their rights (powers) and interests.

Key words: procedure, tax law, procedural regulation, legal procedure, tax procedure, tax relations.