

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.2.57>

ПОДАТКОВА ПРОЦЕДУРА: ВІД ДОКТРИНАЛЬНИХ НАПРАЦЮВАНЬ ДО ЗАКРІПЛЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ ДЕФІНІЦІЇ

Логвінова О.В.,
*асистент кафедри цивільного, господарського
і фінансового права
Полтавського юридичного інституту
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,
ORCID: 0009-0000-1422-3043,
e-mail: olga.logvinova2014@gmail.com*

Логвінова О.В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції.

Реформування сфери оподаткування та податкового законодавства мають в Україні перманентний характер. Від поновлення незалежності нашої держави цей важливий соціальний процес і його нормативно-правова регламентація знаходяться у фокусі інтересів суспільства та держави. Водночас зазначена трансформаційна діяльність супроводжується численними проблемами, чи не найбільше їх коло належить до процедурного регулювання податкових відносин. Один із ключових факторів, який негативно впливає на загальний стан нормопроекування та правозастосування в сфері оподаткування – це відсутність законодавчої дефініції такої системоутворюючої фінансово-правової категорії як податкова процедура. Окреслена прогалина провокує науковців до прийняття дискусійних рішень, збільшує рівень колізійності підгалузевого регулювання. Відтак, напрацювання та закріплення в чинному законодавстві дефініції податкової процедури дозволить мінімізувати наведені вади, слугуватиме конструктивним кроком у модернізації оподаткування.

У статті здійснено критичний науковий аналіз існуючих доктринальних варіантів визначення правової (юридичної) процедури та податкової процедури, розкрито сучасний стан нормативно-правового забезпечення зазначених категорій. Вказується на існування кількох підходів до наукового визначення податкової процедури, на різницю у поглядах на її сутність та риси, пропозиції вчених щодо можливих варіантів законодавчого дефінітування аналізованої категорії також суттєво різняться. Пропонується відмінний від двох існуючих основних наукових підходів (модельно-програмного і діяльнісного) альтернативний підхід (синтезований) до змістовного розуміння податкової процедури та похідних від неї термінів. Аргументовано авторське бачення системи податкових процедур як системи процедур з виконання податкового обов'язку, вказано на місце процедури сплати податків і зборів як їх складової. Рекомендовані ефективні кроки для досягнення коректного визначення категорій «податкова процедура», «процедура виконання податкового обов'язку» та «процедура сплати податків і зборів». Обґрунтовано внесення змін та доповнень до Основного закону нашої держави та Податкового кодексу України. Аргументується доцільність прийняття у перспективі Податкового процедурного кодексу України.

Ключові слова: юридична процедура, податкова процедура, дефініція, система процедур виконання податкового обов'язку, процедура сплати податків і зборів, податкове законодавство.

Lohvinova O.V. Tax procedure: from doctrinal developments to consolidation of a legislative definition.

Reforms in the field of taxation and tax legislation are permanent in Ukraine. Since the restoration of the independence of our state, this important social process and its legal regulation have been focused on by both the society and the state. At the same time, the mentioned transformative activities have been accompanied with numerous problems, not least of which is related to the procedural regulation of tax relations. One of the key factors negatively affecting the general state of rulemaking and law

enforcement in the field of taxation is the lack of a legal definition of such a system-forming financial and legal category as a tax procedure. The outlined gap provokes scientists to make debatable decisions and increases the level of conflictedness of sub-sectoral regulation. Therefore, working out and consolidating the definition of tax procedure in the current legislation will allow to minimize the mentioned defects and will make a positive contribution to the modernization of taxation.

Critical scientific analysis of the existing doctrinal options for defining the legal (juridical) procedure and tax procedure has been carried out and the current state of regulatory and legal support of the specified categories has been revealed in the paper. It has been pointed out that the existence of several approaches to the scientific definition of the tax procedure, the difference in views on its essence and features, the scientists' proposals regarding possible options for the legislative definition of the analyzed category also differ significantly. Distinct from the two existing main scientific approaches (model-program and activity-based), an alternative (synthesized) approach to a meaningful understanding of the tax procedure and terms derived from it has been suggested. The author's vision of the system of tax procedures as a system of procedures for fulfilling tax obligations has been argued, the place of the procedure for paying taxes and fees as their component have been indicated. To arrive at the correct definition of the categories of 'tax procedure', 'procedure for fulfilling the tax obligation', and 'procedure for paying taxes and fees', we have recommended the effective steps. The amendments and supplements to both the Basic Law of our state and the Tax Code of Ukraine have been substantiated. The arguments for appropriateness of adopting the Tax Procedural Code of Ukraine in the future have been advanced.

Key words: Legal procedure, tax procedure, definition, system of tax compliance procedures, tax and fee payment procedure, tax legislation.

Постановка проблеми. Наразі у вітчизняній нормотворчій діяльності прослідковується чіткий тренд на відхід від точкового вкраплення процедурних приписів на користь сегментарного процедурного регулювання суспільних відносин, на перехід від використання окремих структурних одиниць нормативно-правового акту до прийняття спеціалізованих процедурних законів і навіть кодексів. Натомість дотепер не сформовано системного підходу до впровадження в чинне законодавство України терміну «процедура» та похідних від нього категорій. Отже, вітчизняний законотворець запізнюється з реакцією на потреби сьогодення, часто його рішення є сумнівними, викликають гостру дискусію. Окреслені позитивні та негативні аспекти у повній мірі стосуються і законодавчого регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Водночас аналіз напрацювань вітчизняної фінансово-правової доктрини дає підстави стверджувати, що податково-процедурні правовідносини не знаходяться у фокусі наукових інтересів правознавців. Так, залишаються невирішеними питання про місце правової процедури в механізмі податково-правового регулювання, про її особливості та співвідношення зі змістовно близькими поняттями, серед правників відсутня єдність щодо дефінітування податкової процедури. Зусилля вчених щодо вдосконалення нормативно-правової бази часто залишаються без адекватного реагування парламентарів, зокрема, до цього часу відсутнє легальне визначення податкової процедури.

Стан опрацювання обраної проблематики. Вважаємо, що ключовими у контексті формування наукових підходів українських вчених до визначення податкової процедури є фундаментальні праці академіка Миколи Кучерявенка, які вийшли друком майже п'ятнадцять років тому (монографія «Податкові процедури: права природа і класифікація» [1] та навчальний посібник «Податковий процес» [2]). Саме в них були запропоновані принципові підходи до вирішення аналізованої проблематики, що залишаються актуальними та затребуваними в українському науковому співтоваристві. Окремі аспекти специфіки податково-процедурного регулювання досліджувалися у низці дисертаційних досліджень як докторського (Ігор Криницький, Олександр Мамалуй, Ольга Мінаєва), так і кандидатського (Юрій Боднарчук, Ольга Ємельянова, Володимир Курило, Йорг Пуделька, Наталія Пудрик) рівня. До вивчення податкової процедури як правового феномену долучалися й такі вчені як Олександр Герасименко, Дмитро Коваль, Дар'я Кригіна, Ольга Лобач, Євген Смичок. Розбір наукового доробку наведених науковців дає підстави прийти до загального висновку про існування кількох підходів до наукового визначення податкової процедури, про різність у поглядах на її ознаки та сутність. Пропозиції, що висловлені правниками щодо можливих варіантів законодавчого дефінітування аналізованої категорії також суттєво ризнують.

Мета статті – на основі аналізу викладених в юридичній літературі результатів наукового пошуку вітчизняних правознавців, вивчення досвіду законопроектної діяльності запропонувати та аргументувати авторське бачення системи процедур з виконання податкового обов'язку, а також ефективних кроків задля досягнення коректного визначення категорій «податкова процедура», «процедура виконання податкового обов'язку» та «процедура сплати податків і зборів», щодо внесення відповідних змін та доповнень до чинного законодавства України.

Виклад основних положень. У сучасному європейському політичному та правовому просторі розуміння демократії та верховенства права передусім ґрунтується на органічно пов'язаних концепціях належного врядування (Good Governance) та належного управління (Good Administration). Їх можна вважати результатом послідовного еволюціонування класичної (Old Public Management) і нової (New Public Management) моделей публічного управління. Зважаючи на цивілізаційний вибір, що зробили наше суспільство і держава окреслений підхід знаходить все більше прихильників серед вітчизняних вчених-юристів. Водночас, спираючись на проголошене в преамбулі Конституції України підтвердження європейської ідентичності Українського народу і невідворотності європейського та євроатлантичного курсу нашої держави [3] наведена позиція починає системно реалізовуватися в чинному вітчизняному законодавстві. На наш погляд, буде цілком логічно продовжити зазначений концептуальний ряд і включити до нього належну процедуру (Good Procedure). Деніс Галліган при її дослідженні виходить з того, що поняття «процедура» – це кроки, які вживаються, або способи, які застосовуються для прийняття рішення та запроваджують дії або вирішують справу певним чином в юридичному або адміністративному контексті [4, с. 8]. Отже, належну процедуру можна характеризувати як своєрідну унормовану «дорожню карту», стандартизовану правову поведінку, визначений набір послідовних дій в конкретних життєвих сценаріях, що націлені на досягнення позитивного результату (зокрема, в сфері оподаткування). Водночас слід зауважити, що поняття «податкова процедура» було введено у вітчизняний науковий обіг зусиллями Миколи Кучерявенка майже п'ятнадцять років тому в зазначених вище роботах. Відповідно, як відносно нова податково-правова категорія, вона потребує формування виважених підходів до розуміння змісту та структури, підстав застосування, а також з'ясування інституційної специфіки, проведення відмежування від споріднених термінів. Ключовим початковим кроком у виконанні зазначених доктринальних завдань повинно було б стати визначення податкової процедури. До важливих і нагальних завдань української фінансово-правової науки належить і напрацювання пропозицій щодо формулювання її законодавчої дефініції.

Натомість вимушені зауважити, що нині наукова думка з окресленого питання розпорошена. Так, одні науковці при дослідженні податкового процесу і податкової процедури виходять з тожності їх змісту [5, с. 19-20], інші вважають, що податкова процедура може бути прирівняна до податково-процесуального провадження [6, с. 166] або є складовою податкового провадження [7, с. 9]. Замість податкової процедури вчені інколи надають перевагу аналізу споріднених категорій (наприклад, «процедур, передбачених у податковому законодавстві» [8, с. 201]), при цьому часто взагалі уникають формулювання визначення податкової процедури. Про низький науковий інтерес до окресленого поняття свідчить і відсутність у спеціалізованому фінансово-правовому томі «Великої української юридичної енциклопедії» [9] окремої статті, присвяченої цьому терміну.

Наразі в юридичній літературі запропоновано незначну кількість визначень податкової процедури, при цьому більшість з них страждають на поверхневість і потребують уточнення або корекції. Зокрема, Ольга Лобач стверджує, що податкові процедури виражають порядок реалізації приписів матеріального податкового права у поведінці учасників податкових правовідносин [10, с. 9]. Вважаємо, що акценти, які робить автор віддаляють її від об'єктивного розуміння правової природи аналізованого поняття як передусім низки послідовних дій. При цьому вона зовсім не виправдано зосереджується на ролі процедури в реалізації виключно матеріальних податкових правових норм, адже податково-процедурний механізм не може залишитись осторонь реалізації іншого, не менш важливого сегменту податково-правових норм – процедурних норм. Нам більше імпонує визначення податкової процедури надане Юрієм Боднаруком. На його погляд податкова процедура – це система дій учасників податкових правовідносин, що спрямована на досягнення правового результату (найближчої цілі) у сфері оподаткування, модель якої (характер, послідовність дій, часові рамки, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті [7, с. 10, 15]. Натомість у цьому аспекті більш виправдано вести мову про законодавчий

акт, оскільки статті 1, 2 та 5 Податкового кодексу України закріплюють саме його пріоритет у регулюванні податкових відносин.

Певна розпорошеність наукових думок щодо визначення податкової процедури є результатом трансляції на підгалузевий рівень проміжних результатів доволі тривалої дискусії щодо терміна «процедура», що має місце серед фахівців із загальної теорії права. Перш за все на формування позиції вчених впливає неоднозначність етимологічної сутності категорії «процедура». Розрізняється, як мінімум, два її змістовних аспекти: 1) процедура як ідеальна нормативна модель, як належна програма, нормативно встановлений особливий порядок здійснення необхідних дій (в якому формально визначені їх зміст, форми та послідовність); 2) процедура як діяльність (система послідовних юридично значимих дій), у межах якої вимоги такого порядку суб'єкти право-реалізації втілюють у реальній поведінці [11, с. 885]. Отже, можна вести мову про два основних підходи, які умовно доцільно позначити як «модельно-програмний» та «діяльнісний». Як бачимо вони не є діаметрально протилежними, натомість суттєво різняться.

Прибічники першої наукової позиції переконані, що в широкому розумінні юридичні процедури варто розглядати у якості порядку здійснення конкретної юридичної дії [12, с. 133], як визначений правом порядок діяльності, що спрямована на досягнення певного юридичного результату [13, с. 105; 14, с. 6], як 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 [15, с. 86]. На їх думку, процедура не є рухом або діяльністю, процедура – це розташовані на часовому відтинку віхи, від яких і до яких здійснюється розвиток явища, його прогрес або регрес [16, с. 168]. Водночас прихильники іншого підходу схилиються до думки, що системна сутність юридичної процедури полягає не тільки в тому, що вона є елементом соціальних процедур і реалізується у сфері права, але й у тому, що вона складається із системи послідовних дій відповідних суб'єктів [17, с. 4], що процедура передбачає впорядковані, послідовні дії, спрямовані на досягнення певної мети (оформлення, виконання, здійснення, обговорення якої-небудь справи) [18, с. 182-183]. Стверджується, що у новітніх дослідженнях теоретики права під категорією юридичної процедури розуміють цілісну систему послідовних юридично значущих дій, які регламентовані процедурними нормами, здійснюються правомочними суб'єктами з використанням правових засобів і організовані з метою досягнення юридичного результату – належної реалізації правових норм [11, с. 884]. Отже, прибічники зазначеного ракурсу дослідження зосереджуються на праксеологічному комплексі, на свідомому та активному впливі компетентного суб'єкта на об'єкт, значною мірою абстрагуючись від нормативної моделі, спрямованої на досягнення бажаного чи припустимого правового результату.

Цілком логічно, що наведені загальнотеоретичні напрацювання транслюються на галузево-інституційний рівень, зокрема, знаходять сприйняття фахівців-фінансистів. Так, у науковій літературі з одного боку можна зустріти вказівку на те, що податкові процедури – це нормативно врегульована і закріплена поведінка, що поєднує нормативне регулювання (насамперед) і організаційне (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами) [1, с. 114], з іншого боку, що 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 [15, с. 87]. На наш погляд, намагання автора останнього визначення максимально охопити притаманні податковій процедурі риси, дати всебічну характеристику аналізованій правовій категорії призвело до відходу від принципу термінологічної економії та зробило запроповану дефініцію важкою для сприйняття. Звернемо увагу ще на два дискусійних аспекти. По-перше, навряд чи є вдалим вживання правником категорії «процес», адже такий крок вимагає висловлення авторської позиції щодо її співвідношення у податково-категоріальному апараті з терміном «процедура». По-друге, науковець певним чином дистанціюється від конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, переважно зосереджується на конструктиві, на повному і добровільному виконанні податкового обов'язку. Втім податкові процедури мають своїм завданням забезпечити реалізацію не тільки регулятивної, але й охоронної функції [19, с. 15]. Вітчизняна система податкових процедур, як система процедур, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку є досить розгалуженою, складається з різноманітних компо-

ментів, ігнорування будь-якого з яких порушить загальний баланс податково-процедурного регулювання.

Підсумовуючи наведені роздуми зауважимо, що, на нашу думку, як у загально-теоретичному, так і у галузево-інституційному аспектах варто вести мову про доцільність формування третього (альтернативного) підходу до визначення категорії «правова процедура» та похідних від неї термінів (зокрема «податкової процедури»). Його умовно можна назвати «синтезований». Якщо стисло, то сутність цього підходу, на наш погляд, полягає в тому, що при формулюванні визначення правової процедури доцільно виходити з її двокомпонентності. Перша складова – це нормативно встановлена модель, програма, порядок. Друга складова – це регламентована діяльність. Саме через їх взаємозв'язок, через їх поєднання може бути досягнута гармонійність податково-процедурного регулювання.

Зрозуміло, що погляди вчених значною мірою формуються та змінюються під впливом підходів, реалізованих вітчизняним законотворцем. За результатами наукового аналізу правниками аргументується і пропонується корекція чинного законодавства. Водночас зазначений процес є перманентним. З іншого боку, вказаний вплив має і зворотню дію. Отже звернемося до вивчення українського досвіду процедурного нормопроекування, порівняння варіантів легального дефінітування правової категорії «процедура» взагалі і терміну «податкова процедура» зокрема. Розпочнемо наше дослідження вітчизняного законодавства з вивчення тексту Конституції України. Термін «процедура» ми можемо зустріти тільки в двох розділах чинного варіанту Основного Закону нашої держави (розділ XII. Конституційний Суд України, розділ XV. Перехідні положення [20]). Водночас слід зауважити, що практика оперування зазначеною категорією на найвищому законодавчому рівні дає підстави констатувати, що, по-перше, її введення до Конституції України є скоріше екстраординарною подією, виключенням із загального правила, адже цей термін вживається тільки в п'яти конституційних нормах; по-друге, залучення категорії «процедура» до тексту Основного Закону відбулося лише двома законами; по-третє, таке термінологічне запровадження відбулося досить давно (три норми включені в 1996 році, інші дві норми додані 15 років тому).

Термін «процедура» був вкраплений до тексту Конституції України вже у її першій редакції. Так, у частині 2 статті 151 зазначена категорія згадується у контексті додержання конституційної процедури розслідування і розгляду справи про усунення Президента України з поста в порядку імпічменту (у чинній редакції – це частина 3 статті 151); у частині 1 статті 152 – у зв'язку з порушенням встановленої Конституцією України регламентації розгляду, ухвалення або набрання чинності законами та іншими актами; у статті 153 – у контексті розгляду Конституційним Судом України справ і виконання його рішень (у першій редакції йшлося виключно про процедуру розгляду справ цим органом конституційної юрисдикції). Розширення «зони застосування» цього терміну в Основному Законі нашої держави відбулося з набранням чинності положень Закону № 2952-VI від 1 лютого 2011 року [21]. Відповідно до окресленого законодавчого акту розділ XV Конституції України було доповнено пунктами 15 і 16. У них йшлося про чергові вибори до Верховної Ради України (п. 15) та Президента України (п. 16) після відновлення положень Конституції України в редакції від 28 червня 1996 року. Нібито кількість конституційних норм, що містять аналізовану категорію зростає майже удвічі, проте, навряд чи таке «розширення» можна вважати суттєвим. Частка таких специфічних (процедурних) норм у тексті Основного Закону України є фактично нікчемною настільки вона є малою у порівнянні із загальною кількістю конституційних приписів. До того ж, як бачимо, тривалий час будь-яких кроків у наведеному напрямку парламентарі більше не вчиняли.

На рівні законів України ситуація є іншою. Наразі ми є свідками зміни позиції парламентарів, категорія «процедура» все ширше застосовується у законопроектній діяльності, в нормативно-правовому регулюванні. Ми можемо спостерігати перехід від її точкового використання до сегментарного застосування, замість прийняття окремих законодавчих приписів парламентарі починають зміщувати акценти на формування блоку процедурних («тематичних») законів. Важливий крок у цьому напрямку – прийняття довгоочікуваного Закону України «Про адміністративну процедуру» [22]. Він спрямований на регламентацію розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів. Закон не тільки містить у своїй назві термін «процедура», але й закріплює її визначення. Так, пункт 5 частини 1 статті 2 встановлює, що адміністративна процедура – це визначений законом порядок розгляду та вирішення справи. В окресленому контексті можна посперечатися і на Закон України «Про публічні закупівлі»

[23]. Він не містить у своїй назві категорію процедура, проте цей факт жодним чином не зменшує його «процедурність». Закон складає широка гама структурних компонентів, що не тільки присвячені регулюванню різноманітних процедурних аспектів публічних закупівель, але й містять у своїй назві і тексті термін «процедура». До них можна віднести як певні його розділи (наприклад, розділи VI, VII), так і низку статей (статті 8, 13, 16, 17, 18, 34, 36, 38, 40). Категорію «процедура» у своїй назві містить кожний третій розділ і кожна п'ята стаття цього закону, хоча визначення цього терміну не пропонується.

Подібні підходи реалізуються і в деяких вітчизняних кодифікованих актах, окремі з них у своїй назві містять термін «процедура». Як приклад можна навести Кодекс України з процедур банкрутства [24]. Аналізована категорія вживається не тільки у назві цього законодавчого акта, але й в назві розділів кодексу (розділи IV та VIII книги третьої, розділ IV книги четвертої) та його окремих статей (наприклад, статті 6, 44, 50). Загалом Кодекс містить двадцять одну статтю у назві якої є термін «процедура». При цьому слід вказати на той факт, що категорія «процедура» в його тексті вживається набагато частіше ніж у назві структурних частин. Кримінальний процесуальний кодекс України [25] також можна включити на зазначеного різновиду кодифікованих актів. Так, його стаття 2 включає до завдань кримінального провадження забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим щоб до кожного учасника кримінального провадження була б застосована належна правова процедура. Пошук спільного для вказаних кодексів дозволяє нам резюмувати, що одним із таких об'єднуючих факторів є відсутність у їх текстах дефініції процедури. У контексті теми нашого дослідження важливо також зауважити, що згадані конституційні норми, а також норми наведених законів України не стосуються регулювання сфери оподаткування.

На підзаконному рівні ми можемо спостерігати схожу картину. Зокрема, Кабінет Міністрів України не надає у своїх нормативно-правових актах визначення процедури, правової (юридичної) процедури або податкової процедури. Втім урядовці не можуть ігнорувати об'єктивну реальність і триматися осторонь процедурного регулювання. Так, у Преамбулі Регламенту Кабінету Міністрів України вказується, що цей акт, зокрема, визначає інші процедурні питання його діяльності [26]. Згадку про процедуру (процедурність) містять й нормативно-правові акти низки центральних органів виконавчої влади.

Доктрина «правової процедури» згадується у рішеннях судових органів нашої держави. Так, в постанові Верховного Суду від 25 липня 2019 року у справі № 826/13000/18 встановлено, що правова процедура (*fair procedure* – справедлива процедура) є складовою принципу законності та принципу верховенства права і передбачає правові вимоги до належного прийняття актів органами публічної влади. Правова процедура встановлює чітку послідовність дій проведення такої перевірки із зазначенням способів та методів її здійснення, підстав, порядку, форми та строків такої діяльності [27]. Отже, таким чином через своє рішення судді вищої судової установи держави намагаються компенсувати існуючі законодавчі прогалини, пропонують своє бачення сутності аналізованого поняття. Універсальний характер категорії «правова процедура» дозволяє використати її також у конституційному судочинстві. Водночас варто зауважити, що тотального застосування в судових актах категорії «процедура», а тим більше «податкова процедура» ми не спостерігаємо. Натомість, вважаємо, що цілком природним було б рішення щодо розширення периметру законодавчого застосування процедурної термінології на сферу оподаткування. На цьому аспекті ми і зосередимося в подальшому дослідженні.

Аналіз тексту ПК України дозволяє констатувати, що цей законодавчий акт не містить не тільки визначення, але й навіть згадки про податкову процедуру. На противагу такому терміну застосовуються різноманітні словосполучення, що містять ключове слово «процедура», напр.: процедура адміністративного оскарження (стаття 56), процедура оскарження рішення контролюючого органу (статті 56, 57), процедура взаємного узгодження (стаття 108¹) [28]. Практично всі подібні випадки стосуються конфліктних ситуацій в сфері оподаткування. За всієї лаконічності, в умовах формування процедурного сегменту законодавства, потреби у розробці Податкового процедурного кодексу України базою дефінітування може слугувати згадане нами вище визначення адміністративної процедури, закріплене в Законі України «Про адміністративну процедуру». Проте воно, на нашу думку, потребує розширення. З одного боку, до програми, моделі доцільно додати дії, правову поведінку, з іншого боку, податкова процедура не обмежується неюрисдикційними діями. Обов'язково слід врахувати предметне спрямування регулюючого впливу. Отже, можна

дійти висновку, що податкова процедура – це законодавчо регламентована модель і відповідна система дій учасників податкових відносин, які спрямовані за досягнення передбачуваного правового результату.

Результати ретроспективного дослідження нормативно-правового використання категорії «процедура» є ще більш невтішними. Порівняємо два ключових закони докодексного періоду законодавчої регламентації відносин у сфері оподаткування. У Законі України «Про систему оподаткування» [29] термін «процедура» зустрічається тільки в частині 3 статті 9 в контексті специфіки сплати заборгованості з податків і зборів (обов'язкових платежів) у разі укладення мирової угоди у процедурі провадження у справі про банкрутство. Фактично застосування в цьому законодавчому акті аналізованої категорії є виключенням з правила, замість неї законодавець надає перевагу іншим термінам, зокрема, таким як: механізм (справляння, сплати), порядок (встановлений законом), правила (оподаткування), умови (що визначаються законом). Інший законодавчий акт – Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [30], до набуття чинності ПК України виконував роль податково-процедурного регулятора. Його було прийнято майже через десять років після Закону України «Про систему оподаткування», тому цей законодавчий акт як новіший у хронологічній послідовності зазнав значно більшого впливу сучасної тенденції щодо впровадження процедурної термінології. Вже в преамбулі законотворець оперує терміносполуками «процедура оскарження дій органів стягнення» та «судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Далі спектр категорій процедурного характеру значно розширюється. Зокрема, вживаються наступні формулювання: процедура адміністративного оскарження, процедури адміністративного або судового оскарження, процедура узгодження суми податкового зобов'язання з платником податків, апеляційна процедура, адміністративна апеляційна процедура, процедура апеляційного узгодження, процедура продажу активів платника податків, процедура затвердження рішень про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань. Низка процедурних термінів, похідних від категорії «процедура» мають опосередковане значення для оподаткування, безпосередньо вони пов'язані з неплатоспроможністю зобов'язаних осіб: процедура банкрутства, процедури, визначені законодавством з питань банкрутства, процедура відновлення платоспроможності боржника відповідно до законодавства з питань банкрутства, процедури санації або ліквідації внаслідок банкрутства. Окремо вказується на процедуру погашення заборгованості згідно із Законом України «Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу». Важливо зазначити, що поринаючи в термінологічну деталізацію, законотворець фактично уникає використання категорії «податкова процедура», безпосередньо на неї вказується тільки в одній нормі (підпункт 7.1.2 пункту 7.1 статті 7). Ще одна норма законодавчого акту містить терміносполуку абстрактного і загального характеру – «процедура, визначена цим Законом» (абзац 2 пункту 8.8 статті 8).

Задля виправлення наведеної ситуації пропонуємо запровадити системний підхід до застосування категорії «процедура» при законодавчій регламентації відносин у сфері оподаткування. Зважаючи, що ці відносини регулюються на трьох рівнях (Конституція України, закони України, підзаконні нормативно-правові акти), відштовхуватися варто від позицій закріплених в Основному законі нашої держави. Вони з одного боку є нормами прямої дії, з іншого боку – мають найвищу юридичну силу. Водночас, ці нормативні приписи слугують орієнтирами для побудови та вдосконалення галузево-інституційного регулювання. На нашу думку, передусім потребують корекції обидві частини профільної «податкової» статті Конституції України. Так, частину 1 статті 67 Основного Закону нашої держави слід викласти у наступній редакції: «Кожен зобов'язаний сплачувати податків і збори в розмірах і за податковою процедурою, встановленими законом». Також доцільно здійснити текстуальну корекцію частини 2 статті 67 Конституції України: «Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік згідно до податкової процедури, встановленої законом». Реалізація наведеного рішення дозволить відійти від використання в Основному законі нашої держави категорії «порядок», яка має дещо загальний та абстрактний характер. Вона є відносно «застарілою» у порівнянні з терміном процедура, що набуває все більшого поширення у науковому обігу та у вітчизняному законодавстві.

Відповідних змін потребує й профільний кодифікований акт. Уважаємо, що в Податковому кодексі України доречно сформулювати окрему складову частину (розділ або главу) присвячену по-

датковим процедурам. Вона повинна містити дефініцію податкової процедури, закріплювати систему податкових процедур тощо. Ймовірно, наразі законотворець може не погодитись на такий крок як на надзвичайно кардинальний, тому уведення до тексту статті 14 Податкового кодексу України дефініції податкової процедури, а також визначення системи податкових процедур та закріплення переліку її складових може слугувати тимчасовим компенсуючим рішенням. При цьому систему податкових процедур доцільно розглядати через призму виконання податкового обов'язку. До її складових, на наш погляд, належать: 1) реєстраційно-облікові податкові процедури. Така послідовність компонентів в її назві не є випадковою або довільною. Ми виходимо з тієї обставини, що реєстрація передусє обліку, для того щоб обліковувати треба щоб особа або предмет були зареєстровані. Отже, формулювання назви цих процедур за абеткою не буде справедливим; 2) розрахункові податкові процедури. За замовчуванням їх часто включають до процедури сплати податку чи збору. Вважаємо, що це автономні податкові процедури за своєю сутністю. Додатковим аргументом на користь реалізації такої позиції слугує той факт, що розрахунок може покладатися не тільки на зобов'язаних осіб (платника, податкового агента, представника платника). Інколи за законом на владні органи покладається проведення розрахунку суми податкового платежу. До цієї ж процедури включаються дії з надання платнику чи податковому агенту розрахункового документу для сплати податкового платежу. Відповідно такий орган стає водночас і зобов'язаним, і контролюючим; 3) оплатна податкова процедура (процедура сплати податків і зборів); 4) звітні податкові процедури; 5) контрольні податкові процедури; 6) окремі юрисдикційні податкові процедури (зокрема, процедури пов'язані з притягненням особи до відповідальності). Визначальним для такої диференціації є класифікація податкового обов'язку. У цьому контексті існує не тільки пряма кореляція, але й первинність системи податкових обов'язків у її співвідношенні з системою податкових процедур. Найбільш яскраво і безальтернативно цей зв'язок проявляється при «вузькому» трактуванні податкового обов'язку (як обов'язку зі сплати податків і зборів). Його кореляція процедурі сплати податкових платежів є абсолютною.

Інший ракурс системності податкових процедур пов'язаний з системою податкового законодавства. Саме побудова оптимальної моделі податкового законодавства України, зважене вкраплення процедурної термінології на кожному її рівні дозволить досягнути ефективного законодавчого забезпечення податково-процедурної сфери. Прийняття з часом Податкового процедурного кодексу України за рахунок спеціалізації та чіткого структурування його нормативного матеріалу стане підсумковим кроком до побудови системи податкових процедур, її фахової законодавчої регламентації.

Висновки. Підсумовуючи проведені дослідження, слід, насамперед зазначити, що низка нормотворчих рішень у царині регулювання податково-процедурних відносин потребує суттєвої корекції. Наразі вітчизняний законотворець фактично ігнорує ту обставину, що податкове право є процедурно-матеріальною підгалуззю фінансово права. Таке ставлення парламентарів збільшує рівень суперечливості податкового законодавства, призводить до розбалансування податково-правового механізму, до обрання сумнівних векторів його подальшої модернізації. Розпочати рух у зазначеному трансформаційному напрямку варто із закріплення в Податковому кодексі України дефініції податкової процедури як водночас модельно-програмної та діяльнісної правової категорії. Такий синтезований підхід дозволить конструктивно поєднати природні складові цього унікального поняття. Водночас у профільному кодифікованому акті доцільно визначити систему податкових процедур та навести її елементи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта, 2009. 460 с.
2. Кучерявенко М.П. Податковий процес: навчальний посібник. Київ: Алерта, 2010. 392 с.
3. Закон України «Про внесення змін до Конституції України (щодо стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та Організації Північноатлантичного договору» від 7 лютого 2019 року № 2680-VIII. *Голос України* від 20 лютого 2019 р. № 34.
4. D.J.Galligan. Due Process and Fair Procedures. A Study of Administrative Procedures. New York, Oxford University Press Inc. Reprinted, 2004. P. 8.

5. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2009. 433 с.
6. Коваль Д.О. Теоретико-правові проблеми податкового процесу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2012. Випуск 2. С. 158–167.
7. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2008. 19 с.
8. Герасименко О.О. Місце податкового процесу в податковому праві України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С.200–205.
9. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 томах. Том 6: Фінансове право. Харків: Право, 2016. 616 с.
10. Лобач О.М. Податкові процедури та податкове адміністрування: навчально-методичний посібник. Київ: Національний університет «Києво-Могилянська академія», 2015. 34 с.
11. Олейников С.М. Юридична процедура. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 томах. Том 3: Загальна теорія права. Харків: Право, 2017. 952 с.
12. Іванський А.Й. Юридичний процес та юридична процедура в адміністративному і фінансовому праві України та ЄС. *Вороновські читання. Єдність адміністративних на фінансових процедур: за матеріалами між нар. наук.-практ. конф. «Вороновські читання», 5-6 жовтня 2018 р.* Харків: Асоц. фінанс. права України, 2019. С. 131–142.
13. Осадчий А. Правові процедури у публічному адмініструванні. *Юридичний вісник*. 2021. № 6. С. 103–106.
14. Закаленко О.В., Козачук Д.А., Осадчий А.Ю. Адміністративні процедури: навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). Одеса: Фенікс, 2019. 48 с. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/handle/11300/12117>.
15. Мамалуй О.О. До питання визначення поняття «процедура» в податковому праві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2018. № 35. Том 1. С. 85–87.
16. Кузьменко О.В. Теоретичні засади адміністративного процесу: Монографія. К.: Атіка, 2005. 352 с.
17. Николина К.В. Юридична процедура: поняття, ознаки, види, місце в системі правових категорій: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2011. 19 с.
18. Братель С.Г. Детермінація термінів «юридична процедура» та «адміністративна процедура». *Українська мова в юриспруденції: стан, проблеми, перспективи: за матеріалами XII Всеукраїнської науково-практичної конференції з проблем розвитку та функціонування державної мови*. Київ: Національна академія внутрішніх справ, 2016. Ч. 1. С. 182–184.
19. Мінаєва О.М. Процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку: монографія. Харків: Право, 2016. 272 с.
20. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. № 30. Ст. 141.
21. Закон України «Про внесення змін до Конституції України щодо проведення чергових виборів народних депутатів України, Президента України, депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад та сільських, селищних, міських голів» від 19 листопада 2010 року № 2952-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 10. Ст. 68.
22. Закон України «Про адміністративну процедуру». *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2023. № 15. Ст. 50.
23. Закон України «Про публічні закупівлі». *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2016. № 9. Ст. 89.
24. Кодекс України з процедур банкрутства. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2019. № 19. Ст. 74.
25. Кримінальний процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2013. № 9-10, № 11-12, № 13. Ст. 88.
26. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Регламенту Кабінету Міністрів України» від 9 листопада 2011 року № 1156. *Урядовий кур'єр* від 18 листопада 2011 року. № 215.
27. Постанова Верховного Суду від 25 липня 2019 року у справі № 826/13000/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/83331117>.

28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
29. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1991. № 39. Ст. 510.
30. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2001. № 10. Ст. 44.