

*Сарана С. В.,**кандидат юридичних наук, доцент, докторант кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності Національного університету державної податкової служби України*

ЩОДО ПИТАННЯ ГАРАНТІЙ У ЗАГАЛЬНОМУ ПРОЦЕСУАЛЬНО-ПРОЦЕДУРНОМУ ПОДАТКОВОМУ РЕЖИМІ

Анотація. У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які присвячені гарантіям загального процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоновано авторське бачення поняття та груп гарантії загального процесуально-процедурного податкового режиму, сформоване на основі його основних характеристик.

Ключові слова: податковий режим, процесуально-процедурний податковий режим, загальний процесуально-процедурний податковий режим, гарантії в загальному процесуально-процедурному податковому режимі.

Постановка проблеми. Важливою складовою процесуальної діяльності загалом та процесуального режиму зокрема є гарантії, які закріплені законодавством для гарантування прав і законних інтересів учасників процесуальних відносин, оскільки без наявності гарантії доволі складно забезпечити процесуальну діяльність учасників процесу, адже в цьому випадку вони залишаються фактично безправними і не можуть мати захисту з боку законодавства.

Податковий процес, незважаючи на його неюрисдикційний характер, володіє всіма невід'ємними ознаками процесу. Так, можна позначити такі складові елементи податково-процесуального режиму: а) принципи, що діють у податковому процесі; б) гарантії забезпечення процесуальної діяльності; в) основні способи й засоби здійснення процесуальних дій (реалізації принципів, що діють у податковому процесі) [1, с. 96–97]. Відповідно, загальному процесуально-процедурному податковому режиму як складовій процесуального податкового режиму загалом властиві гарантії, які розповсюджуються на учасників податково-процесуальних відносин.

Питанням податкового режиму, у тому числі в його процесуально-процедурному аспекті, присвячено праці таких вітчизняних науковців, як Ю.В. Боднарук, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва та інших. Безпосередньо ж питань гарантії у процесуальному податковому режимі торкалися лише Л.М. Касьяненко та І.Є. Криницький. Водночас проблеми загального процесуально-процедурного податкового режиму та гарантії щодо нього науковцями взагалі не розглядалися, що й зумовлює подальші наукові пошуки в цьому напрямі.

Мета статті полягає у визначенні поняття та поділу на групи гарантії у загальному процесуально-процедурному податковому режимі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Гарантія («garantie») у перекладі з французької – забезпечення, тобто вона є явищем, яке забезпечує досягнення певного результату [2, с. 10]. У широкому розумінні гарантії являють собою певні умови, за яких можлива повна та всебічна реалізація прав і свобод особи, і засоби, які ефективно забезпечують їх охорону та захист у випадку незаконного обмеження [3, с. 29]. С.А. Комаров під гарантіями розуміє сукупність умов і засобів,

які дозволяють безперешкодно реалізовувати правові норми, користуватися суб'єктивними правами та виконувати юридичні обов'язки [4, с. 280]. З приводу гарантії О.І. Ткачук вказує на такі характерні ознаки цього поняття: по-перше, термін «гарантія» застосовується для позначення умов, способів чи засобів, які є дуже різноманітними за своєю природою та характером та за допомогою яких здійснюється забезпечення прав, свобод чи законних інтересів певної особи, а також забезпечення виконання покладених на цю особу обов'язків; по-друге, вони спрямовані на створення умов для реалізації прав, обов'язків, свобод та інтересів, охорону прав, обов'язків, свобод та інтересів та їх захист; по-третє, поняття «гарантії» охоплює всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних факторів, спрямованих на забезпечення й реалізацію прав, обов'язків, свобод та інтересів, на усунення можливих причин і перешкод їх неповного або неналежного здійснення; по-четверте, сутність гарантії полягає не лише в проголошенні тих або інших умов (засобів, способів) у нормах права, але й в реальній їх дії за допомогою примусу; по-п'яте, гарантії забезпечують перехід до реального здійснення можливостей, закріплених у загальних і спеціальних нормативно-правових актах [5, с. 140].

У свою чергу, юридичні гарантії – це система взаємопов'язаних форм і засобів (нормативних, інституційних і процесуальних), що забезпечує належне визнання, захист і реалізацію певних прав і відповідних їм обов'язків [6, с. 60]. Оскільки призначення процесу полягає у виявленні та здійсненні охоронних правовідносин [7, с. 55], їх важливою складовою є наявність законодавчо закріплених гарантії. Відповідно, елементом процесуального режиму є гарантії забезпечення правової форми фінансової діяльності. Вони є своєрідною основою в діяльності та покликані створювати умови надійності стану всіх суб'єктів фінансово-правового процесу, усвідомлення ними впевненості в досягненні поставленої мети [8, с. 81].

І.Є. Криницький з врахуванням позиції Н.М. Оніщенко [9, с. 154] цілком слушно відмічає, що гарантії забезпечення податково-процесуальної діяльності є важливим компонентом процесуального режиму, які можуть бути юридичними, матеріальними, організаційними, ідеологічними тощо, адже саме такий комплекс гарантії покликаний створювати умови надійності, впевненості для всіх суб'єктів процесу [10, с. 99–100]. Юридичні гарантії, маючи законодавче закріплення, забезпечують правову гарантованість суб'єкта процесу. Матеріальні гарантії передбачають відповідний механізм реалізації на практиці законодавчо закріплених гарантії. Організаційні гарантії закріплюють процес реалізації гарантії, у тому числі включаючи порядок організації та діяльності податкових органів. Ідеологічні гарантії визначають сам «дух» гарантування прав й інтересів, що захищаються. І всі вказані складові властиві також гарантіям податково-процесуального режиму.

Крім того, існують різні критерії класифікації гарантії. Таким чином, враховуючи юридичну подібність та спорідненість податкового та адміністративного процесу, цілком мож-

ливо використати підходи останнього для режиму податкового процесу.

Так, А.С. Мордовець розглядає правовий статус особи як критерій класифікації гарантії прав та свобод громадян. У зв'язку із цим адміністративно-процесуальні гарантії прав і свобод громадян можна поділити на загальні, спеціальні та індивідуальні [11, с. 281]. Інші науковці, взявши за критерій поділу функціональний аспект, розмежовують гарантії реалізації і гарантії охорони (захисту) прав, свобод і законних інтересів, а також обов'язків громадян, оскільки адміністративно-процесуальні гарантії прав та свобод громадян полягають не лише в створенні ефективного механізму відновлення порушених правових норм, але й в забезпеченні такого порядку застосування норм, який максимально попереджував би можливість порушень [12, с. 166–167; 13, с. 74–76]. О.В. Кузьменко класифікує адміністративно-процесуальні гарантії прав і свобод громадян на два види: ті засоби, якими визначається процесуальна діяльність органів виконавчої влади неконфліктного характеру щодо реалізації публічних інтересів; та ті, якими регламентується процесуальна діяльність органів виконавчої влади щодо вирішення конфліктів у сфері реалізації публічних інтересів [14, с. 139].

У свою чергу М.М. Тищенко доходить висновку, що найбільш універсальним критерієм класифікації адміністративно-процесуальних гарантії прав і свобод громадян є їх відношення до суб'єкта реалізації. З огляду на запропоновану точку зору автор виділяє такі гарантії: 1) гарантії, що реалізуються безпосередньо громадянином для забезпечення своїх прав, свобод та законних інтересів; 2) гарантії, що реалізуються іншими суб'єктами адміністративного процесу в інтересах громадян [12, с. 167]. Останні реалізуються органами державного управління, на яких покладається обов'язок не допустити порушень, помилок, обмеження прав і законних інтересів громадян, а вже потім вжити заходів для відновлення порушених прав, виправлення помилок [15, с. 267].

Аналізуючи вказане, важливо зазначити, що всі зазначені критерії класифікації мають право на існування з огляду на різні підходи до гарантії. При цьому варто окремо звернути увагу на загальні, спеціальні та індивідуальні гарантії та на гарантії, що реалізуються особисто та іншими суб'єктами.

Так, загальними адміністративно-процесуальними гарантіями прав і свобод громадян слід визнати передбачені законодавством правові заходи та способи, що забезпечують реалізацію, охорону й захист прав, свобод та обов'язків усіх громадян України. Спеціальні та індивідуальні гарантії стосуються більш вузького кола осіб. Так, спеціальні сприяють охороні та захисту певної категорії громадян (депутати, військові, співробітники МВС та інші); індивідуальні адміністративно-процесуальні гарантії прав і свобод громадян забезпечують особі реалізацію права в конкретних життєвих обставинах і на підставі закону [15, с. 164–165]. У свою чергу гарантії, що реалізуються особисто, превалюють, як правило, над гарантіями, що реалізуються іншими суб'єктами.

Враховуючи вказане, до питання гарантії загального процесуально-процедурного податкового режиму варто підходити з огляду на наявність відповідних проявів у податковому процесі.

Процесуальний характер податкових відносин відображений нині також у розділі II Податкового кодексу України (далі – ПК України), нормами якого, зокрема, встановлено гарантії повернення помилково та/або надміру сплаченої суми грошового зобов'язання (ст. 43 ПК України), подання додаткових підтверджуючих документів (п. 44.6. ст. 44 ПК України),

надсилання підтверджуючих документів поштою (п. 44.7. ст. 44 ПК України) [17] тощо. При цьому вказані гарантії стосуються всіх платників податків. Водночас існують спеціальні гарантії, що розповсюджуються на групи платників, які сплачують той чи інший податковий платіж і процедурний режим яких прив'язаний безпосереднього до нього (наприклад, платники податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році та не сплачують авансового внеску (п. 57.1. ст. 57 ПК України) [17]. Крім того, наявні також індивідуальні гарантії для окремих учасників податково-процесуальних правовідносин, що мають особливий статус зумовлений їх видом діяльності, важливістю для держави, спеціальним статусом, фізичним станом тощо.

З приводу гарантії, що реалізуються особисто, то вони представлені переважно більшістю норм податкового процесу, тоді як гарантії, що реалізуються іншими суб'єктами, представлені незначною кількістю норм. Адже податкові органи, які дотримуються переважно гарантії законності, не зобов'язані забезпечувати інших гарантії платникам, які повинні, використовуючи наявний гарантійний інструментарій, захищати свої права й інтереси самостійно.

В.М. Протасов зазначає, що гарантованість – це один з обов'язкових параметрів нормативної моделі юридичної процедури [18, с. 128]. Дійсно, наявність окремих складових податкового процесуального режиму у вигляді процедури вказує на необхідні гарантії, які можуть бути застосовані як до всього режиму податкового процесу загалом, так і до окремих його процедур. Важливо відмітити, що гарантії в загальному процесуально-процедурному податковому режимі можуть бути загальними (стосуються всього режиму процесу), так і конкретними (стосуються окремих процедур).

Загальні гарантії, визначені в загальних положеннях податково-процесуального регулювання, розповсюджуються на всі процедури, що входять до загального процесуально-процедурного податкового режиму. Зокрема, це зазначені гарантії повернення помилково та/або надміру сплаченої суми грошового зобов'язання, подання додаткових підтверджуючих документів, надсилання підтверджуючих документів поштою тощо. Водночас конкретними гарантіями виступають ті, що належать до тієї чи іншої податкової процедури як елемента податкового процесу загалом. Зважаючи на те, що кожна податкова процедура в межах загального процесуально-процедурного податкового режиму може характеризуватися власним процедурним режимом, що не суперечить податково-процедурному режиму в цілому, але визначає особливості здійснення тієї чи іншої окремої процедури [19, с. 77], такі гарантії простежуються в кожній процедурі загального процесуально-процедурного податкового режиму. До зазначених гарантії, зокрема, належать такі: процедури з реєстрації й обліку платників; процедури з податкової звітності; процедури з порядку виконання податкових зобов'язань й оскарження рішень контрольних органів; процедури податкового контролю; процедури інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контрольних органів, процедури погашення податкового боргу; процедури з відповідальності за порушення податкових норм; процедури з міжнародної співпраці у сфері погашення податкового боргу [20, с. 37].

Враховуючи вказане, можна констатувати, що гарантії в загальному процесуально-процедурному податковому режимі представлені такими групами:

1. Поділ гарантії на загальні (стосуються всіх правовідносин у межах режиму), спеціальні (стосуються платників окре-

мих податкових платежів), індивідуальні (стосуються тих чи інших платників, що мають особливі умови діяльності в межах режиму);

2. Поділ гарантій на гарантії, які реалізуються особисто (представляють більшість гарантій), та гарантії, які реалізуються іншими суб'єктами, переважно податковими органами (являють собою меншість серед гарантій);

3. Поділ на загальні гарантії всього режиму та конкретні гарантії окремих податкових процедур у межах нього.

Висновки. Гарантії загального процесуально-процедурного податкового режиму являють собою систему процесуальних форм і засобів, яка забезпечує належне визнання, захист і реалізацію прав і відповідних їм обов'язків у межах загального процесуально-процедурного податкового режиму, який у свою чергу виступає основою для інших процесуально-процедурних податкових режимів.

Гарантії загального процесуально-процедурного податкового режиму можуть бути об'єднані в такі групи: 1) загальні, спеціальні й індивідуальні гарантії; 2) гарантії, які реалізуються особисто, та гарантії, що реалізуються іншими суб'єктами; 3) загальні гарантії режиму та гарантії окремих його процедур.

Література:

- Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
- Просвірин Ю.Г. Гарантії депутатської діяльності в розвитку соціалістического об'єднання / Ю.Г. Просвірин. – Воронеж : Изд-во Воронежского университета, 1982. – 143 с.
- Заворотченко Т.М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 / Т.М. Заворотченко. – К., 2002. – 222 с.
- Комаров С.А. Общая теория государства и права / С.А. Комаров. – М. : Манускрипт, 1996. – 312 с.
- Ткачук О.І. Правовий статус посадових осіб митної служби України : дисертація ... кандидата юридичних наук : 12.00.07 / О.І. Ткачук. – К. : Національний аграрний ун-т., 2008. – 203 с.
- Нерсесянц В.С. Система юридических гарантій прав і свобод громадян / Нерсесянц В.С. // Соціалістическое правовое государство: концепция и пути реализации. – М. : Юрид. лит., 1990. – С. 60-61.
- Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс : [учебное пособие] / Н.П. Кучерявенко ; НИИ финансового права. – К. : Правова єдність, 2010. – 392 с.
- Касьяненко Л.М. Финансово-правовой процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
- Онiщенко Н.М. Правова система: проблеми теорії : [монографія] / Н.М. Онiщенко. – К. : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2002. – 352 с.
- Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / І.Є. Криницький. – К. : Національний університет ім. Т.Г. Шевченка, 2010. – 433 с.
- Теория государства и права : [курс лекций] / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.
- Тищенко Н.М. Адміністративно-процесуальний статус громадян України: проблеми теорії і пути совершенствования / Н.М. Тищенко. – Х. : Право, 1998. – 268 с.

- Иванов В.В. Материально-правовые и процессуальные гарантии законности привлечения к административной ответственности : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 / В.В. Иванов. – Х. : НУВД, 2001. – 191 с.
- Кузьменко О.В. Процесуальні категорії адміністративного права : [монографія]. – Львів : ВАТ «Львівська книжкова фабрика «Атлас», 2004. – 232 с.
- Соловійов В.М. До питання про гарантії забезпечення законності у державному управлінні України / В.М. Соловійов // Університетські наукові записки: часопис Хмельницького університету управління та права. – 2005. – № 1–2. – С. 263–267.
- Пабат О.В. Види адміністративно-процесуальних гарантій прав і свобод громадян / О.В. Пабат // Форум права. – 2007. – № 2. – С. 164–168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2007-2/07povisg.pdf>.
- Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- Протасов В.Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В.Н. Протасов. – М. : Юридическая литература 1991. – 144 с.
- Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Серія «Юриспруденція». – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 75–77.
- Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.

Сарана С. В. Касательно вопроса гарантий в общем процессуально-процедурном налоговом режиме

Аннотация. В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные гарантиям общего процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение понятия и групп гарантий общего процессуально-процедурного налогового режима, сформированное на основе его основных характеристик.

Ключевые слова: налоговый режим, процессуально-процедурный налоговый режим, общий процессуально-процедурный налоговый режим, гарантии в общем процессуально-процедурном налоговом режиме.

Sarana S. Concerning the question of guarantees in general judicial-procedural tax mode

Summary. The norms of tax legislation and scientific labours, devoted the guarantees of the general judicial-procedural tax mode are considered in the article. Author vision of concept and groups of guarantees of the general judicial-procedural tax mode is offered, formed on the basis of his basic descriptions.

Key words: tax mode, judicially-procedural tax mode, composition judicially-procedural tax mode, general judicial-procedural tax mode, guarantees in general judicial-procedural tax mode.