

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

КОНЦЕПЦІЯ “DUE PROCESS” У ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУРАХ THE CONCEPT OF “DUE PROCESS” IN TAX PROCEDURES

У статті проаналізовані зміст та складники концепції “due process”. Автором послідовно розглянуто змістовне наповнення такого визначення, як «належна правова процедура». Саме ж слово «належність» означає «відповідний», «необхідний», «такий, як має бути». Концепція “due process”, що і визначає вимоги до належної правової процедури, первинно була розроблена в рамках американської судової доктрини. Так, Верховний Суд США та суди штатів у рамках власної судової практики сформували елементи належної правової процедури.

Автор дійшов висновку, що податкові процедури можна поділити на: а) доюрисдикційні процедури; б) юрисдикційні процедури.

Доюрисдикційні процедури стосуються так званої позитивної правореалізації (правозастосування). Що ж стосується юрисдикційних процедур, то їх виникнення зумовлюється спірними відносинами та/або деліктом.

Ключові слова: податкові процедури, концепція “due process”, сфера оподаткування, правова процедура.

В статье проанализированы содержание и составляющие концепции “due process”. Автором последовательно рассмотрено содержательное наполнение такого определения, как «надлежащая правовая процедура». Само же слово «принадлежность» означает «соответствующий», «необходимый», «такой, как должен быть». Концепция “due process”, что и определяет требования к надлежащей правовой процедуре, первично была разработана в рамках американской судебной доктрины. Так, Верховный Суд США и суды штатов в рамках собственной судебной практики сформировали элементы надлежащей правовой процедуры.

Автор пришел к выводу, что налоговые процедуры можно поделить на: а) доюрисдикционные процедуры; б) юрисдикционные процедуры.

Доюрисдикционные процедуры касаются так называемой положительной правореализации (правоприменения). Что же касается юрисдикционных процедур, то их возникновение определяется спорными отношениями и/или деликтом.

Ключевые слова: налоговые процедуры, концепция “due process”, сфера налогообложения, правовая процедура.

The article analyzes the content and components of the concept of “due process”. The author consistently reviewed the substantive content of such a definition as “due process of law”. The very word “affiliation” means “appropriate”, “necessary”, “such as it should be”. The concept of “due process”, which defines the requirements for due process of law was primarily developed in the framework of the American judicial doctrine. Thus, the US Supreme Court and the state courts, within the framework of their own judicial practice, formed elements of due process of law.

The author concluded that tax procedures can be divided into: a) pre-judicial procedures; b) judicial procedures.

Pre-judicial procedures for the so-called positive implementation of law (enforcement). As for judicial procedures, their occurrence is determined by contentious relations and / or tort.

Key words: tax procedures, the concept of “due process”, the scope of taxation, the legal procedure.

Суспільні відносини, які регламентуються правом, повинні мати прогнозованість розвитку. Прогнозованість розвитку правових відносин не в останню чергу пов'язана з їх забезпеченістю процедурним регулюванням. Процедурне впорядкування суспільних відносин забезпечує підвищену міру передбачуваності порядку реалізації суспільних відносин. Наявність процедурного регулювання дає змогу говорити про закономірні очікування, які виникають в учасників суспільних відносин щодо процедур, які будуть реалізовуватися. Тобто суб'єкти права можуть із високою мірою спрогнозувати порядок реалізації процедурно регламентованих відносин та кінцевий результат, який буде досягнуто після завершення таких процедур.

При цьому варто зауважити, що будь-яка правова процедура має відповідати критеріям належності. Наявність самої процедури не означає автоматично, що всі відносини, які опосередковуються її регламентацією, розвиваються належним чином. Категорія належності є якісною характеристикою процедури, яка має виступати своєрідним лакмусовим

папірцем (індикатором) послідовності та конструктивності розвитку суспільних відносин. Важливість дотримання вимог належної процедури стосується також сфери оподаткування. Крім того, через комплексність процедурної регламентації податкових відносин проблематика належності процедури характеризується підвищеною мірою актуальності.

За таких умов треба послідовно розглянути змістовне наповнення такого визначення, як «належна правова процедура». Саме ж слово «належність» означає «відповідний», «необхідний», «такий, як має бути» [6, с. 117]. На доктринальному рівні визначення належної правової процедури різняться варіативністю своїх формулювань. Одне з найцікавіших визначень розглядуваної категорії пропонує Ю.В. Циганюк. Так, науковець визначає належну правову процедуру як процедурну діяльність, яка неухильно відповідає чинним нормативно-правовим приписам [7].

С.В. Шевчук визначає належну правову процедуру як застосування нормативних положень судами відповідно до встановлених та санкціонованих дер-

жавою юридичних принципів та процедур із метою гарантії та захисту індивідуальних й конституційних прав особи [8, с. 62]. Вказане вище положення зводить таку категорію, як «належна правова процедура», виключно до процедурної діяльності, яка реалізується в межах судового розгляду. Своєю чергою, треба зазначити, що вимоги належності процедурної діяльності мають висуватися як до юрисдикційної, так і до неюрисдикційної діяльності.

Концепція “due process”, що і визначає вимоги до належної правової процедури, первинно була розроблена в рамках американської судової доктрини [5, с. 63]. Так, Верховний Суд США та суди штатів у рамках власної судової практики сформували елементи належної правової процедури:

- 1) спірне правовідношення має вирішуватися лише тими судовими органами, які мають відповідну юрисдикцію;
- 2) правило, що встановлює вимоги про належне сповіщення сторін із приводу судового слухання [3, с. 222];
- 3) вимога про неупередженість та незалежність суду;
- 4) відкрите слухання в суді;
- 5) право на представництво своїх інтересів адвокатом;
- 6) право на заперечення щодо свідчень свідків та, відповідно, ефективні механізми встановлення істини в судовому провадженні (перехресне опитування свідків);
- 7) вимога з приводу необхідності ґрунтування судового рішення виключно на основі обставин, що були встановлені в судовому засіданні;
- 8) право на отримання протоколів судових засідань [2, с. 200–215].

З наведеного вбачається, що первинно стандарт належності правової процедури розгадався в контексті судової практики, при цьому не зачіпаючи процедури адміністративного характеру та й загалом будь-якої іншої процедурної діяльності.

У подальшому, починаючи із другої половини ХХ ст. у США відбувається становлення «належної правової процедури у сфері публічного адміністрування». Відповідна концепція мала неабиякий вплив на модернізацію процедурного законодавства, що визначало основи адміністративно-правового регулювання [1, с. 588]. Таким чином, можна говорити про поступальний розвиток та розширення змістовного охоплення такого поняття, як належна правова процедура.

Нині видається актуальним говорити про поширення вимоги належності процедурного регулювання щодо всіх без винятку процедур (не тільки судових чи адміністративних). Вагому роль процедури відіграють також у приватних за своїм характером суспільних відносинах. Сама процедура містить значний регулятивний потенціал, який має безумовний та імперативний характер. На те вона і процедура,

щоб учасники суспільних відносин неухильно її дотримувалися. Таким чином, можна визначити етапи розвитку концепції належної правової процедури: «належна судова процедура» – «належна адміністративна процедура» – «належна правова процедура» (як приватноправа, так й публічно-права процедура) (див. рис. 1).

При цьому варто зауважити, що відповідне зображення еволюціонування концепції належної правової процедури, насамперед, має своїм завданням показати розширення її змістовного охоплення. Однак це не дає змоги говорити нам про те, що з кожним новим етапом розвитку припиняється розвиток основ концепції попереднього етапу. У такому разі ключовий акцент ставиться на розширенні цієї концепції.

Про актуальність широкого розуміння концепції належної процедури говорить також К.В. Ніколіна. Науковець зазначає, що станом на сьогодні концепція належної правової процедури має розглядатися як комплекс вимог, яких мають в обов'язковому порядку дотримуватись під час реалізації будь-якої процедурної діяльності [4].

Для предметного розуміння того, що саме являє собою належна правова процедура, треба окреслити її концептуальні вимоги:

- а) реалізація має здійснюватися у чіткій відповідності до приписів чинного законодавства;
- б) процедурне регулювання не може виступати основою для порушення прав, свобод та інтересів її учасників;
- в) процедурна регламентація має бути ефективною – вона має призводити до настання юридично значущих наслідків;
- г) правова процедура у своїй реалізації має бути чітко структурованою та впорядкованою (недопустимим є хаотичний розвиток правової процедури);
- ґ) належною є процедура, яка відповідає вимогам правової визначеності.

Цікавою та недослідженою залишається проблематика, пов'язана із належністю податкової процедури. У рамках податково-правової сфери податкові процедури отримують неабияке поширення. Фактично превалюючи, частина податкових відносин реалізується в рамках чітко обрмлених процедур.



Рис. 1. Схематичне зображення етапів розвитку концепції належної правової процедури

Екстраполюючи вимоги концепції належної правової процедури щодо сфери оподаткування, ми маємо чітко усвідомлювати, що загальним вимогам належності має відповідати будь-яка податкова процедура. При цьому окремі її різновиди специфікуються окремими вимогами.

Насамперед, варто зазначити, що податкові процедури можна поділити на:

- а) доюрисдикційні процедури;
- б) юрисдикційні процедури.

Доюрисдикційні процедури стосуються так званої позитивної правореалізації (правозастосування). У контексті податкових відносин йдеться, зокрема, про процедури, які опосередковують виконання платником податків його податкового обов'язку (процедури податкового обліку; процедури сплати податків; процедури податкової звітності). Певним чином відособленими є процедури податкового контролю. Такий підхід зумовлюється тим, що процедури податкового контролю мають наскрізний характер та не пов'язані із безпосереднім виконанням платником податку власного податкового обов'язку. Головним діючим суб'єктом такої процедурної діяльності є контролюючий орган, який і реалізує в межах контрольних процедур власні повноваження.

Що ж стосується юрисдикційних процедур, то їх виникнення зумовлюється спірними відносинами та/або деліктом. Так, податковий спір призводить до ініціювання:

- а) адміністративних податкових процедур із вирішення податкового спору;
- б) судових процедур із вирішення податкових спорів.

Водночас треба зауважити, що тільки адміністративні процедури вирішення податкових спорів є саме податковими процедурами. Такий підхід зумовлюється тим, що судові процедури регламентуються приписами Кодексу адміністративного судочинства України та не є процедурами, які реалізуються у порядку, визначеному податковим законодавством. Податкові спори належать до множини публічно-правових спорів, які вирішуються адміністративними судами.

Протилежною є ситуація з адміністративними процедурами з вирішення податкових спорів. Процедурне регулювання «адміністративної апеляції» регламентується виключно положеннями податкового законодавства, а саме ст. 56 Податкового кодексу України («Оскарження рішень контролюючих

органів»). До юрисдикційних податкових процедур також належать процедури з притягнення порушника податкового законодавства до фінансової відповідальності.

Процедурні аспекти притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення визначаються положеннями Глави 11 («Відповідальність») Податкового кодексу України. Варто наголосити на тому, що податковими є саме процедури притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності. Що ж стосується адміністративної відповідальності (передбачається положеннями Кодексу України про адміністративні правопорушення) або ж кримінальної (визначається приписами Кримінального кодексу України), то притягнення до них опосередковується іншими галузевими процедурами.

Що стосується адміністративних правопорушень у сфері оподаткування, такі процедури визначаються нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення. Коли ж йдеться про притягнення порушників податкового законодавства до кримінальної відповідальності, то відповідна процедура визначається положеннями Кримінального процесуального кодексу України. У рамках такої діяльності відсутня будь-яка податково-процедурна специфіка. У зв'язку із цим такі процедури не можуть належати до податкових процедур. У рамках відповідних деліктних проваджень, так само як і в судових процедурах із вирішення податкових спорів, податково-правовою є тільки їх матеріальна сутність.

Як уже зазначалося, вимоги належності також висуваються до податкових процедур. Серед таких вимог можна виокремити такі:

- а) вимога про дотримання балансу публічного та приватного інтересу (особливо актуальна в рамках юрисдикційних проваджень);
- б) вимога про структурованість, системність та комплексність податкової процедури (податково-процедурне регулювання має бути послідовним у своїй реалізації задля забезпечення досягнення цілей оподаткування);
- в) вимога про результативність податкової процедури, яка має призводити до настання юридично значущих наслідків;
- г) вимога про неухильне дотримання вимог принципів податкового законодавства – порушення принципів податкового законодавства нівелює як саму процедуру, так і її результати.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бернам У. Правовая система США. Выпуск 3. М., 2007. 588 с.
2. Бернхем В. Вступ до права та правової системи США. К.: Україна, 1999. 554 с.
3. Гольдман Р., Леонтовска Э., Франковски С. Верховный суд США о гражданских правах и свободах. Польша: БЕГА, 1997. 254 с.
4. 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.
5. Сакара Н.Ю. Належна судова процедура як елемент доступності правосуддя. Юридична Україна. 2004. № 3. С. 63–67.
6. Словник української мови: в 11 томах. Том 5. 1974. 689 с.
7. Циганюк Ю.В. «Належна правова процедура» як системна правова категорія вітчизняного кримінального процесу. URL: http://www.pap.in.ua/3_2014/61.pdf.
8. Шевчук С.В. Основи конституційної юриспруденції. Харків: Консум, 2002. 296 с.