

однією з рушійних сил активізації взаємодій на неформальному рівні у системі державного управління. Привілейоване володіння ексклюзивною державно-управлінською інформацією надає державним службовцям можливості впливати на громадську думку та певним чином виступати референтною групою для окремих соціальних груп та спільностей. У суспільстві сформувалось неоднозначне ставлення до державних службовців. Частина суспільства оцінює їх як високостатусну групу, визнає престиж і привілейованість управлінської праці. Інші вважають, що це не звичайна професійна група, а відособлений прошарок, що «привласнив» собі державу. Але у будь-якому випадку рівень довіри до інформаційних повідомлень цієї соціальної групи, що є відповіддю на активні запити громадськості є надзвичайно високим.

#### **Література:**

1. Богданов А. А. Тектология: Всеобщая организационная наука / А.А. Богданов.- М. : Финансы, 2003. – 416с.
2. Новейший философский словарь / [ред. А.А. Грицанова]. - 3-е изд. – М. : Книжный Дом, 2003. – 1280 с. – (Мир энциклопедий).
3. Макарова І.О. До питання розробки та супроводу сайтів органів місцевої влади / І.О. Макарова // Стратегія регіонального розвитку: формування та механізми реалізації : матеріали підсумкової наук.-практ. конф. за міжнар. участю, 30 жовтня 2009 року. – Т.2. – Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2009. - 396с. – С.317-319.
4. Водолазкий В.А. Формування зв'язків із громадськістю в органах місцевого самоврядування: соціологічний аналіз моделей : автореф. дис... канд. соціол. наук : спец. 22.00.03 «Соціальні структури та соціальні відносини» / В.А. Водолазкий - К., 2003. - 16 с.

УДК 347.73

**Мінасва О. М.,**  
канд. юрид. наук, суддя  
Харківського апеляційного адміністративного суду

## **ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВО-ПРОЦЕДУРНИХ СТРОКІВ ДОСУДОВОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

Стаття присвячена дослідженню особливостей правової природи податково-процедурних строків досудового вирішення податкових спорів, котрі виступають в якості специфічного елементу юридичного складу, з яким приписи чинного податкового законодавства пов'язують настання певних правових наслідків. Наголошено, що процесуальний строк як спосіб фіксації та виміру часу не має самовизначального впливу. Запропоновано авторське розуміння змісту таких категорій як «процедурні строки» та «процедурні строки досудового (адміністративного) вирішення податкових спорів». Розглянуто норми діючого законодавства, що закріплюють процедурні строки досудового вирішення податкових спорів, проаналізовано наукові погляди сучасних вчених на підняту автором проблематику. Проведено детальний науковий аналіз правової природи та призначення принципів встановлення податково-процедурних строків в аспекті їх правореалізації в рамках досудових процедур із вирішення податкових спорів.

*Ключові слова:* процедурні строки, податкові спори, досудові процедури із вирішення податкових спорів, процедури в сфері оподаткування, темпоральні рамки, контролюючий орган, платник податків.

Статья посвящена исследованию особенностей правовой природы налогово-процедурных сроков досудебного разрешения налоговых споров, кои выступают в качестве специфического элемента юридического состава, с которым предписания действующего налогового законодательства связывают наступление определенных правовых последствий. Отмечается, что процессуальный срок как способ фиксации и измерения времени не имеет самоопределяющего влияния. Предложено авторское понимание содержания таких категорий как «процедурные сроки» и «процедурные сроки досудебного

(административного) разрешения налоговых споров». Рассмотрены нормы действующего законодательства, закрепляющие процедурные сроки досудебного решения налоговых споров, проанализированы научные взгляды современных ученых на поднятую автором проблематику. Проведен детальный научный анализ правовой природы и назначения принципов установления налогово-процедурных сроков в аспекте их правореализации в рамках досудебных процедур разрешения налоговых споров.

*Ключевые слова:* процедурные сроки, налоговые споры, досудебные процедуры по разрешению налоговых споров, процедуры в сфере налогообложения, темпоральные рамки, контролирующий орган, налогоплательщик.

The article is devoted to peculiarities of the legal nature of the tax treatment of pretrial resolution of tax disputes, which act as a specific element of the legal structure, to which the requirements of applicable tax legislation, binds the occurrence of certain legal consequences. Implementation of subjective rights and duties of subjects of public legal relations, as a rule, is carried out within certain regulatory prescriptions applicable law temporal framework. In any legal practice are crucial deadlines of the rights and duties of participants of public relations. Regarding the timing of remedial activities participants in a particular relationship, they are defined by us as procedural terms. It is noted that the procedural term as a way of capturing and measuring time does not have determining influence. The author's understanding of the content of such categories as «procedural terms» and «procedural pretrial (administrative) resolution of tax disputes». Reviewed current legislation that protects the tax treatment periods of pre-trial resolution of tax disputes, analyzes the scientific views of modern scholars to the author raised issues. A detailed scientific analysis of the legal nature and purpose of principles of tax procedural deadlines in terms of their right implement in the framework of pre-trial procedures for resolving tax disputes.

*Keywords:* procedural terms, tax disputes, pre-trial procedures for tax dispute resolution procedures in taxation, the temporal framework, the Supervisory authority, the taxpayer.

**Постановка проблеми.** Реалізація суб'єктивних прав та обов'язків суб'єктів суспільного правовідношення, як правило, здійснюється у визначених нормативним приписами чинного законодавства темпоральних рамках. В будь-якій правозастосовчій практиці надзвичайно важливу роль відіграють строки реалізації прав та обов'язків учасників суспільних відносин. Що стосується строків процесуальної діяльності учасників певного правовідношення, то вони визначаються нами як процедурні строки. Процедурні строки – це темпоральні проміжки, в рамках яких або ж з настанням яких пов'язується реалізація учасниками процесуальних відносин свої прав та обов'язків. Коли ж ми говоримо про процесуальну діяльність в рамках спірних податкових правовідношень, то її темпоральні характеристики визначаються процедурними строками досудового (адміністративного) вирішення податкових спорів.

**Виклад основного матеріалу.** Процедурний строк досудового (адміністративного) вирішення податкових спорів - це прямо передбачений приписами чинного податкового законодавства, або ж уточнений на їх підставі проміжок або момент часу, з яким податково-процесуальні приписи пов'язують можливість (необхідність) здійснення конкретних процесуальних дій або ж настання інших процесуальних наслідків. О. А. Архипов розрізняє в податковому праві строки-періоди та строки-моменти, з дотриманням яких він пов'язує правозастосовчу діяльність суб'єктів податкових відносин [1 с. 43]. В той же самий час вчений-правник резонно відмічає, що строки, навіть у такій імперативній за свої характером підгалузі права, як податкове право, не є абсолютними у жодному випадку незмінними величинами. Так, автор зазначає, що в окремих випадках строк може продовжуватися.

Під продовженням строку О. А. Архипов розуміє темпоральне збільшення його тривалості. Однак для

продовження податкових строків повинна бути наявною низка умов: а) пропуск процесуального строку або ж прогнозована можливість його пропуску; 2) можливість продовження процесуального строку повинна прямо передбачатися нормативними приписами чинного законодавства; 3) суб'єкт податкового права, який заявляє про необхідність продовження строку, повинен обґрунтувати необхідність такого продовження (зазначити наявність поважних причин) [1 с. 43].

Потрібно відмітити, що сутність процесуальних строків неодноразово ставала об'єктом дослідження теоретиків права та представників так званих «традиційних» процесуальних галузей права. Як влучно зазначає І. Є. Криницький, зважаючи на специфіку податкового права, повністю рецепіювати відповідні напрацьовані підходи, шляхом перенесення відповідних теоретичних узагальнень у сферу податково правових строків, ми не можемо. В першу чергу автор звертає увагу на той аспект, що характеристика процесуальних строків тільки як певний період, відрізок, проміжок календарного часу, протягом якого відбуваються чи повинні відбутися нормативно-визначені процесуальні дії, не може вважатися коректною. Авторитетний вчений-правник зазначає про необхідність розширити «кордони» досліджуваної категорії за рахунок віднесення до процесуальних строків часових моментів, «точок» часу, які він детермінує в якості темпоральної миті. В той же самий час автор зауважує, що такі категорії як «час» та «строк» співвідносяться як ціле та частина (як родове та видове). Також автор пропонує співвідносити вищезазначені категорії як об'єктивну та суб'єктивну. Автор відмічає, що процесуальний строк являється своєрідним відбиттям у правовому просторі такої загальної категорії як «час», результатом інтерполяції астрономічної (часової) величини на правову матерію. Вчений правник зазначає, що своєрідним «каналом» упровадження часового фактору у правоохоронний та праворегулятивний механізм слугує така категорія, як юридичний процес. Процесуальний строк як спосіб фіксації та виміру часу не має самовизначального впливу. Процесуальний строк впливає на детерміновану правом поведінку всіх суб'єктів правового

регулювання. Саме тому автор відмічає, що процесуальний строк, як суб'єктивний вимір об'єктивного руху, може не тільки припинятися, але й зупинятися, змінюватися та відновлюватися [2].

Потрібно відмітити, що настання чи припинення певного податково-процедурного строку завжди тягне за собою певні юридичні наслідки, що безпосередньо пов'язані з настанням чи припиненням податково-процесуальних прав та обов'язків учасників адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Саме тому ми пропонуємо розглядати процедурний строк досудового (адміністративного) вирішення спорів в якості специфічного елементу юридичного складу, з яким приписами чинного податкового законодавства пов'язується настання певних правових наслідків.

Важливе значення для визначення податково-процедурних строків адміністративних процедур із вирішення податкових спорів мають принципи їх встановлення. До принципів встановлення податково-процедурних строків ми можемо віднести: а) принцип визначеності; б) принцип оперативності; в) принцип реальності їх дотримання. Будь-який процедурний строк повинен мати дві точки відліку – початок його перебігу та момент його завершення. Саме на забезпечення чіткості у встановленні строків і направлений принцип визначеності. Також відповідно до цього принципу податково-процедурні норми, в яких містяться взаємопов'язані строки, повинні конструюватися таким чином, щоб не виникали колізії між ними, або ж були можливості неоднозначного тлумачення відповідних строків. Проте навіть якщо така неоднозначність у підходах до тлумачення процедурних строків виникла, у зв'язку з їх дійсною колізійністю, ми звертаємося до презумпції правомірності рішень платника податків, яка знайшла своє формалізоване закріплення в системі нормативних приписів, які спрямовані на алгоритмізацію процесуальної діяльності учасників вирішення податкового спору.

Відповідно до положення п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України у разі, коли норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на

підставі цього кодифікованого акта, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [3]. Повертаючись до податково-процедурних принципів, які знаходять свою правореалізацію в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, хотілося б також звернути увагу на таке вихідне положення, як принцип оперативності. Згідно з даним податково-процедурним принципом процесуальна діяльність учасників адміністративних процедур із вирішення податкових спорів не повинна бути затягнутою.

Під затягнутістю податкових процедур ми розуміємо їх нічим не вмотивовану продовжувану тривалість. Саме своєчасність захисту порушених прав та інтересів платників податків дозволяє нам говорити про ефективність відповідної податково-процесуальної діяльності. Взагалі темпоральні рамки здійснення процесуальної діяльності відіграють надзвичайно важливу роль у захисті суб'єктивних прав та інтересів її учасників, адже навіть захищене право або інтерес, у зв'язку з тривалістю, виснажливістю та високою економічною затратністю його захисту в рамках відповідної процесуальної діяльності, може призвести до втрати актуальності такого захисту. Також даний податково-процедурний принцип направлений на те, щоб унеможливити можливість зловживання своїми процесуальними правами відповідних суб'єктів податково-процедурної діяльності із вирішення спірного податкового правовідношення. Таке зловживання може проявлятися в необґрунтованому затягуванні строків вирішення податкового спору в рамках відповідних адміністративних проваджень.

Коли ж ми говоримо про принцип реальності дотримання податково-процедурних строків, то він має своїм направленням

забезпечити об'єктивно-зумовлене процесуально-обґрунтоване визначення податково-процедурних строків законодавцем. У відповідності з даним принципом податково-процедурні строки повинні мати таку темпоральну тривалість, за якої учасники відповідних адміністративних процедур із вирішення податкових спорів зможуть ефективно-реалізувати свої процесуальні права. Тобто, ми говоримо, що строки повинні формулюватися законодавцем таким чином, щоб суб'єкт податкових відносин міг, шляхом їх дотримання, ефективно реалізовувати як свої процесуальні права, так і забезпечити реалізацію свого матеріального інтересу. Податково-процедурний строк не повинен обмежувати можливості учасника процедур із вирішення спірного податкового правовідношення у реалізації ним своїх процесуальних прав, у ефективному застосуванні юридичних засобів захисту таких прав, у належному та повному застосуванні нормативно-закріплених гарантійних механізмів захисту ним своїх суб'єктивних прав та інтересів тощо.

В даному випадку хотілося б також відмітити, що принцип оперативності та принцип реальності дотримання податково-процесуальних строків, незважаючи на певною мірою розходження в телеологічній спрямованості їх дії, перебувають у тісному взаємозв'язку та взаємодії. При конструюванні податково-процедурних норм, в рамках яких закріплюються процесуальні строки, законодавець повинен в першу чергу, при здійсненні відповідної нормотворчої діяльності, забезпечити раціональний та обґрунтований баланс між вищезазначеними податково-процедурними вихідними положеннями.

Потрібно зазначити, що недотримання податково-процедурних строків, які знайшли своє закріплення в нормативних приписах ст. 56 Податкового кодексу України, здатне породжувати низку процесуальних наслідків. Так, в п. 56.7 ст. 56 Податкового кодексу України [3] зазначається, що у разі порушення платником податків вимог пунктів 56.3 і 56.6 Податкового кодексу України [3], подані ним скарги не розглядаються та повертаються йому із зазначенням причин повернення. В даному випадку мається на увазі, що якщо



платник податків пропустив 10-денний строк первинного чи вторинного ініціювання адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, то він, за відсутності підстав, закріплених у п. 102.6 ст. 102 Податкового кодексу України [3], позбавляється права на оскарження в адміністративному порядку рішення контролюючого органу, яким на думку правозобов'язаного суб'єкта податкового права (платником податків) було порушено його права та інтереси.

Також негативні наслідки у зв'язку з пропусченням податково-процедурних строків, закріплених в ст. 56 Податкового кодексу України [3], можуть настати для контролюючого органу. Так, відповідно до положень абз. 2 п. 56.9 ст. 56 Податкового кодексу України [3], якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. На доповнення до вищезазначеного положення законодавець в абз. 3 п. 56.9 ст. 56 Податкового кодексу України [3] закріпив, що скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника (його заступника або іншої уповноваженої посадової особи) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку. В даному випадку з пропусченням контролюючим органом строків розгляду скарги, законодавець пов'язує настання позитивних наслідків для платника податків – автоматичне задоволення його скарги. Ми повинні чітко усвідомлювати, що викликаючи негативний результат недотримання строків для одного учасника спірного податкового правовідношення таке недотримання автоматично породжує позитивний результат для іншого учасника податкового спору.

Такий стан справ пов'язаний з об'єктивно зумовленим антагонізмом інтересів відповідних суб'єктів спірного правовідношення. Протилежна діаметральність інтересів

платника податків та контролюючого органу зумовлює такий стан справ, коли настання негативного процесуального наслідку для одного суб'єкта у зв'язку із недотриманням ним податково-процедурних строків (платником податків чи контролюючим органом), забезпечує настання позитивних за своїм характером наслідків для іншого суб'єкта спірного правовідношення (платника податків чи контролюючого органу), при цьому забезпечуючи процесуально-обумовлену реалізацію публічного або ж приватного інтересу відповідних учасників податкового спору.

**Висновки.** Слід відмітити, що окрім процесуальних наслідків податково-процедурні строки можуть зумовлювати настання матеріально-процесуальних наслідків. Матеріально-процесуальні наслідки строків, що закріплені в ст. 56 Податкового кодексу України, як правило, пов'язуються з негативними наслідками, які можуть застосовуватися до платника податків у порядку його притягнення до юридичної відповідальності. Проаналізувавши відповідні строки, можна констатувати, що вони мають характер вітстрочувальних строків. Так, матеріальна сторона відповідних строків, пов'язується з відстроченням зміни правового статусу платника податків – невизнання його протягом темпоральної дії такого строку правопорушником. До таких висновків можна прийти шляхом аналізу положень п. 56.15 ст. 56 та п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України. Так, в п. 56.15 ст. 56 Податкового кодексу України зазначається, що скарга, подана із дотриманням строків, визначених пунктом 56.3 ст. 56 Податкового кодексу України, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. В даному випадку відповідний податково-процедурний строк призупиняє настання негативних матеріальних наслідків для платника податків у зв'язку з його притягненням до фінансової відповідальності. Таке відстрочення визначається на строк від дня подання платником

податків скарги на рішення контролюючого органу до дня закінчення процедур адміністративного оскарження.

Що ж стосується положення п. 56.22 ст. 56 Податкового кодексу України, то в ньому зазначається, що у випадку, коли платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та/або до суду, повідомлення особи про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження або до остаточного вирішення справи судом. З вищезазначеного положення випливає, що платник податків не може бути притягнутий до кримінальної відповідальності на підставі оскаржуваного податкового повідомлення-рішення до тих пір, доки не закінчатся адміністративні та/або ж судові процедури із вирішення податкового спору. Тобто з моменту подання скарги платником податків на податкове повідомлення-рішення контролюючого органу до дня закінчення відповідних процедур із вирішення податкових спорів підозра у вчиненні таким платником податків суспільно-небезпечного діяння (злочину) у сфері оподаткування не може ґрунтуватися виключно на оскаржуваному публічно-владному акті контролюючого органу.

#### **Література:**

1. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: Монография. – М.: Статут, 2011. – 199 с.
2. Криницький І. Є. Податково-процесуальні строки: сутність і специфіка // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://www.google.ru/url?sa=t&trct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiO18W08e\\_MAhWBpSwKHSFuAAYQFggxMAM&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis\\_nbu%2Fcgiiirbis\\_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD%3D1%26Image\\_file\\_name%3DPDF%2FFp\\_2013\\_3\\_4.pdf&usq=AFQjCNG2\\_AcchVOJlaoc54vbNcW6Mdn0pQ&bvm=bv.122448493.d.bGg&cad=rjt](https://www.google.ru/url?sa=t&trct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiO18W08e_MAhWBpSwKHSFuAAYQFggxMAM&url=http%3A%2F%2Ffirbis-nbu.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbu%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2FFp_2013_3_4.pdf&usq=AFQjCNG2_AcchVOJlaoc54vbNcW6Mdn0pQ&bvm=bv.122448493.d.bGg&cad=rjt)
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>