

## **ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ: ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

Однією з основних ознак юридичного процесу є стадійність. Якщо звернутися до етимології: “стадія походить від грец. стадій – певний ступінь (період, етап) розвитку чогось, що має свої якісні особливості” [1, с. 436]. Часто використовують терміни “фаза”, “етап”, “момент” на позначення стадії юридичного процесу, його будь-якої частини, елементу [2, с. 124, 125]. Проблеми стадійності, тобто просторово-часових, динамічних характеристик юридичного процесу як системного наукового утворення на загальнотеоретичному рівні остаточно ще не вивчені. Так чи інакше, у результаті досліджень галузевих процесуальних наук та аналізу їх на рівні загальної процесуальної теорії виділяють певні критерії визначення самостійності стадій, їх склад, послідовність здійснення та характерні риси.

У податкових правовідносинах стадійність вбачається можливим розглядати з трьох позицій. По-перше, з точки зору процедурного регулювання розрізняють нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури. Як зазначає М.П. Кучерявенко, відповідно до динаміки податкових правовідносин (виникнення, зміна, припинення) чітко визначаються види податкових процедур, що зумовлюють появу законодавчої норми, яка породжує податковий обов'язок; процедур, що реалізують регулятивні матеріальні податкові правовідносини; спеціальних процедур, які забезпечують виникнення охоронних податкових правовідносин [3, с. 130].

По-друге, з точки зору податково-правового регулювання, що охоплює усю сукупність відносин з моменту виникнення (початку) регулювання – взяття на облік платників податків, виникнення податкового обов'язку, до моменту припинення регулювання – фактичного надходження визначеної кількості коштів до відповідного бюджету.

По-третє, з точки зору виконання податкового обов'язку, якому властивий складний характер не тільки за матеріальним змістом (складовими обов'язками з обліку, сплати, звітності), але й за процесуальними стадіями. Виконання податкового обов'язку становить певний багатостадійний процес, що пов'язується із самою динамікою правовідносин та своєрідністю реалізації податково-правових норм.

Найбільш логічно стадійність у реалізації податкового обов'язку пов'язувати зі складовими податкового обов'язку [4, с. 171]. Таким чином, процес виконання податкового обов'язку складається з трьох стадій: 1) виконання обов'язку з податкового обліку, 2) виконання обов'язку зі сплати податку та 3) виконання обов'язку з податкової звітності. Така послідовність стадій цілком відображає логіку побудови податкового обов'язку, що також не виключає деталізації кожного з видових обов'язків та можливість виділення у межах кожної з них окремих етапів, елементів.

При цьому реалізація кожної наступної стадії неможлива без здійснення, участі у попередній. Так, обов'язок зі сплати податку не може бути виконаний без реалізації облікових обов'язків (постановки на облік зобов'язаної особи, обліку об'єкта оподаткування).

Однак існують й інші точки зору на склад стадій виконання податкового обов'язку. Так, М.В. Карасьова виділяє чотири етапи (стадії), що послідовно змінюються, а іноді поєднуються в часі: 1) стадія ініціативного (добровільного) виконання платником податків його податкового обов'язку; 2) стадія податкового контролю; 3) стадія примусового виконання платником податків його податкового обов'язку; 4) стадія притягнення платника податків до податкової відповідальності [5, с. 143-144]. Така позиція потребує докладної аргументації, оскільки інститут відповідальності виходить за межі безпосереднього виконання податкового обов'язку, і є наслідком податкового правопорушення, тобто після того, як обов'язок не був виконаний платником. До того ж не виокремлюються виконання обов'язку з податкового обліку та звітності, що не може надати цілісної картини реалізації цієї системної категорії. Якщо виходити з необхідності досягнення мети усього податково-правового регулювання – фактичного надходження визначеної суми коштів до публічних грошових фондів, то притягнення до відповідальності важко назвати останньою стадією, необхідно, щоб санкція була реалізована. У той же час при розмежуванні стадій добровільного та примусового виконання податкового обов'язку [6, с. 35] мова фактично ведеться про сплату та стягнення податку.

### Література

1. Философский энциклопедический словарь [Текст] / [ред.-сост. Е. Ф. Губский и др.]. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 574,[1] с.
1. Теория юридического процесса [Текст] / под ред. В. М. Горшенева. – Харьков : Вища школа, 1985. – 192 с.
2. Кучерявенко, М. П. Податкові процедури: природа і класифікація [Текст] : монографія. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
3. Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права [Текст] : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Т. II : Введение в теорию налогового права. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
4. Карасёва, М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) [Текст] / М. В. Карасева. – М., 2003. – 172, [1] с.
5. Староверова, О. В. Налоговый процесс [Текст] : учеб. пособие для вузов / О. В. Староверова, Н. Д. Эриашвили. ; под ред. Н. М. Коршунова. – М. ЮНИТИ-ДАНА ; Закон и право, 2004. – 192 с.