

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**МАХИНІЧ Надія Володимирівна**



УДК 347.73:336.22

**ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Ірпінь – 2017

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України, Державна фіскальна служба України.

**Науковий керівник:** доктор юридичних наук, професор  
**КАСЬЯНЕНКО Любов Михайлівна,**  
Університет державної фіскальної служби України,  
завідувач кафедри фінансового права.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, доцент  
**ГРЕЧАНЮК Сергій Костянтинович,**  
Тернопільський національний економічний  
університет, завідувач кафедри конституційного,  
адміністративного та фінансового права;

кандидат юридичних наук  
**ГОЛОВАШЕВИЧ Олександр Олександрович,**  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
асистент кафедри фінансового права.

Захист відбудеться «2» червня 2017 року о «9» годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

Автореферат розісланий «27» квітня 2017 року.

**Учений секретар**  
**спеціалізованої вченої ради**



**Т. О. Мацелик**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Належний рівень процесуальної правової врегульованості є важливою умовою забезпечення розвитку не тільки окремих правових галузей, а й національної правової системи у цілому. Як відомо, ефективне функціонування податкової сфери базується на якісному поєднанні впливу матеріальних та процесуальних державно-владних податкових приписів-норм. Матеріальна податково-правова норма фіксує правило поведінки, права та юридичні обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, у свою чергу, процесуальна - забезпечує їх фактичне застосування, указуючи на способи, форми, порядок, строки їх реалізації. Цим самим така норма дозволяє фактично втілити ідеї нормотворця щодо правил оподаткування у конкретні дії та поведінку суб'єктів податкових правовідносин.

Незважаючи на перманентне оновлення податкового законодавства, значний спектр податкових правовідносин процесуально залишився неврегульованим, а нові нормативні приписи часто продукують суперечності та нестабільність, що призводять до податкових конфліктів. Формальні законодавчі підходи до їх регулювання не дають можливості усвідомити всієї комплексності та складності проблем існування податково-процесуальних норм. У межах проведених реформ деякі податкові процедури були регламентовані по-новому, багато норм зазнали суттєвих змін, а частина - взагалі втратила чинність. На практичному рівні деякі норми не адаптовані до реальних вимог сьогодення та сучасних напрямів розвитку держави. А тому з метою адекватного реагування на проблеми, що виникають під час податкового процесу, одним з основних завдань науки податкового права має стати забезпечення безконфліктного існування кожного суб'єкта податкових правовідносин.

З урахуванням міжнародних стандартів та основоположних ідей правової держави, розвиток податкового права супроводжується посиленням уваги до захисту прав та законних інтересів платників податків. Як наслідок, належне процесуальне правове регулювання стає одним із найважливіших засобів пошуку балансу публічних та приватних інтересів держави і платників податків, а відповідні норми виступають гарантією цього. Тому в нинішніх умовах дослідження питань податково-процесуальної норми є досить актуальним з огляду на потребу у забезпеченні справедливого й ефективного процесуального підходу у податковій системі та підвищенні її якості.

У процесі дослідження були проаналізовані теоретичні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців у галузі юриспруденції, а саме: В. Т. Білоуса, В. М. Горшеньова, С. К. Гречанюка, О. В. Зайчука, М.С. Кельмана, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, В. В. Копейчикова, В. Є. Кузнеченкової, Т. О. Мацелик, О. Г. Мурашина, Н. М. Оніщенко, А. С. Піголкіна, В. М. Протасова, О. П. Рябченко, І. А. Саприкіної, В. В. Тильчика, Ю. С. Шемшученка та ін.

Під час вивчення окресленого питання були використані праці провідних учених у галузі фінансового та податкового права, зокрема: Л. К. Воронової,

Р. О. Гаврилюк, Д. О. Гетманцева, О. О. Головашевича, О. О. Дмитрик, М. В. Жернакова, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, О. А. Лукашева, А. О. Монаєнка, С. О. Ніщимної, Ю. В. Оніщика, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківського, О. В. Петрушевської, Н. Ю. Пришви, В. О. Рядінської, В. М. Свириденко, Є. А. Усенко, Н. Я. Якимчук та ін.

Особливий внесок у дослідження податкового процесу зробив І. Є. Криницький. Варто виділити його монографію «Теоретичні проблеми податкового процесу», у якій автор не оминув увагою питання податкової процесуальної норми. На деяких аспектах такого виду норм наголошував і Ю. В. Боднарук. Науковець, зокрема, розглянув співвідношення, а також особливості матеріальних та процесуальних норм у податковому праві.

Однак, незважаючи на проведені дослідження, багато проблем, пов'язаних безпосередньо з податково-процесуальними нормами, залишаються недостатньо вивченими, що, звичайно, свідчить про актуальність питань, які піднімаються у дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження відповідає Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», що схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/1215, та пов'язане з реалізацією Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 рр., затвердженого наказом ДФС від 12.02.2015 № 80. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної теми кафедри «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165).

Тема дисертації затверджена на засіданні Вченої ради Національного університету державної податкової служби України (протокол № 7 від 26.02.2015); уточнена на засіданні Вченої ради Національного університету державної податкової служби України (протокол № 4 від 29.10.2015).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у тому, щоб на основі системного аналізу, а також з урахуванням вітчизняних та зарубіжних здобутків юридичної науки та правозастосовної практики здійснити подальшу наукову розробку питань щодо сутності, особливостей і значення процесуальних норм податкового права та запропонувати зміни до податкового законодавства у контексті його процесуального наповнення.

Досягнення поставленої мети зумовлює вирішення таких завдань:

- проаналізувати генезис процесуальних норм податкового права в Україні;
- встановити сутність та структуру процесуальних норм податкового права;
- з'ясувати джерела та види податково-процесуальних норм;
- визначити податково-процесуальні правовідносини як форму реалізації податково-процесуальних норм та ефективність реалізації податково-процесуальних норм;
- обґрунтувати місце податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків;
- розкрити особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків;

– узагальнити досвід зарубіжних країн у питаннях податково-процесуальних норм захисту прав та законних інтересів платників податків.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що регулюються податковими процесуальними нормами.

*Предметом дослідження* є процесуальні норми податкового права.

*Методи дослідження.* Методологічну основу дослідження становить комплекс загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання.

Так, історико-правовий метод використано при характеристиці генезису процесуальних норм податкового права в Україні (підрозділ 1.1). За допомогою діалектичного, синтетичного та формально-логічного методів визначено сутність процесуальних норм податкового права (підрозділ 1.2) та досліджено податково-процесуальні правовідносини як форму реалізації податково-процесуальних норм (підрозділ 2.1). Формально-юридичний метод та метод аналізу були використані для дослідження джерел та видів податково-процесуальних норм (підрозділ 1.3, підрозділ 1.4). Структурно-функціональний метод дав змогу сконструювати структуру процесуальних норм податкового права (підрозділ 1.2). Формально-логічний, екстраполяційний та системний методи покладені в основу дослідження місця податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків (підрозділ 3.1). Методи узагальнення, аналізу, синтезу та порівняльно-правовий метод дозволили визначити ефективність реалізації податково-процесуальних норм, а також встановити особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав і законних інтересів платників податків в Україні та особливості податково-процесуальних норм захисту прав і законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах (підрозділи 2.2, 3.2, 3.3).

Нормативну та емпіричну базу дисертаційної роботи становлять нормативно-правові акти України та інших зарубіжних країн; статистичні матеріали Державної фіскальної служби України; матеріали судової практики.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є однією з перших самостійних комплексних робіт, у якій на науково-практичному рівні досліджені питання податкових процесуальних норм у світлі оновленого податкового законодавства.

Наукова новизна відобразилася у таких положеннях роботи:

*уперше:*

– визначено детермінанти еволюції процесуальних норм податкового права та наслідки їхнього генезису для податкової системи й економіко-правового становища держави;

– науково обґрунтовано необхідність у процесуально-правовій регламентації недопуску платниками податків посадових (службових) осіб контролюючих органів до проведення податкової перевірки та доповненні п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України (далі – ПК України) відповідною податково-процесуальною нормою;

– на підставі аналізу зарубіжного досвіду податково-процесуального регулювання встановлено зв'язок між рівнем систематизації процесуальних

норм податкового права, пов'язаних із судовим захистом прав та законних інтересів платників податків, і наявністю спеціалізованої судової інституції з вирішення податкових спорів;

*удосконалено:*

– визначення поняття «процесуальна норма податкового права» та запропоновано його трактування у вузькому та широкому значенні;

– теоретичні положення науки податкового права щодо особливостей податково-процесуальної норми як гарантії правового захисту платників податків;

– структуру процесуальної податково-правової норми з урахуванням нетрадиційного підходу до визначення структурних елементів норми права;

– класифікацію податково-процесуальних норм із виділенням трьох груп критеріїв (загальних, інституційних та спеціальних), на підставі яких доцільно диференціювати податково-процесуальні норми;

– визначення змісту, критеріїв та методів оцінювання ефективності реалізації податково-процесуальних норм;

*набули подальшого розвитку:*

– наукові погляди щодо джерел процесуальних податкових норм шляхом виокремлення основних, додаткових та пріоритетних;

– теоретичні положення щодо підстав, передумов виникнення та закономірностей розвитку податкових процесуальних правовідносин як форми реалізації податкових процесуальних норм;

– пропозиції до чинного податкового законодавства в частині його процесуального наповнення.

**Практичне значення одержаних результатів.** Одержані результати проведеного дослідження мають теоретичне та практичне значення і можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальших теоретичних розробок питань процесуальних норм податкового права, регулювання податково-процесуальних правовідносин;

– у правотворчій сфері – при підготовці нових та внесенні змін до існуючих нормативно-правових актів у сфері оподаткування, зокрема в частині його процесуального наповнення;

– у практичній діяльності – для вдосконалення практики реалізації процесуальних норм податкового права як уповноваженими суб'єктами владних повноважень, так і платниками податків (акт впровадження Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області від 24.11.2016);

– у навчальному процесі – для проведення лекцій та семінарських занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Актуальні питання фінансового права» (акти впровадження Університету державної фіскальної служби України та Чернігівського національного технологічного університету).

**Апробація результатів дослідження.** Дисертація та її результати обговорені на міжкафедральному семінарі Університету державної фіскальної

служби України. Основні положення та висновки роботи оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Актуальні питання правової теорії та юридичної практики» (11-12 жовтня 2013 р., м. Ужгород), «Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень» (15–16 травня 2015 р., м. Запоріжжя); «Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку» (21–22 серпня 2015 р., м. Запоріжжя); «Фінансова безпека України на сучасному етапі» (25 березня 2016 р., м. Ірпінь); «Сучасна наукова дискусія: питання юриспруденції» (21–22 жовтня 2016 р., м. Запоріжжя); «Правова реформа та забезпечення демократизаційних процесів і національної безпеки в Україні» (14–15 жовтня 2016 р., м. Одеса); «Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті» (21–22 жовтня 2016 р., м. Львів); «Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні» (21–22 жовтня 2016 р., м. Харків).

**Публікації.** Положення та основні висновки дисертаційної роботи знайшли відображення в 15 наукових працях, серед яких: п'ять статей, опублікованих у вітчизняних фахових наукових виданнях, одна стаття – у міжнародному фаховому науковому виданні, одна стаття – у нефаховому науковому виданні та вісім тез доповідей – у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій.

**Структура роботи.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, дев'яти підрозділів, висновків та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 234 сторінок, з них 189 – основного тексту. Список використаних джерел містить 270 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, її зв'язок із науковими програмами, планами, темами, розкрито мету, завдання, об'єкт і предмет, методологічну основу дослідження, сформульовано положення наукової новизни, наведено апробацію результатів роботи, висвітлено її теоретичне та практичне значення.

**Розділ 1 «Податково-процесуальні норми: теоретико-правові основи»** складається із чотирьох підрозділів та присвячений теоретичному аналізу питання генезису процесуальних норм податкового права в Україні, з'ясуванню сутності та структури, джерел податково-процесуальних норм і визначенню їх видів.

У *підрозділі 1.1 «Генезис процесуальних норм податкового права в Україні»* досліджуються детермінанти та особливості еволюції податково-процесуальних норм у системі податкового законодавства. Зокрема, зазначається, що з усвідомленням важливості реалізації ключових принципів існування правової держави, а також забезпечення справедливості оподаткування однією з основних детермінант удосконалення податкових процесуальних норм стає необхідність у підвищенні стандартів та якості захисту прав і законних інтересів платників податків. При цьому важливий вплив на еволюцію процесуальних норм

податкового права має розвиток й інших правових норм, зокрема матеріальних. Стверджується, що генезис процесуальних норм податкового права впливає на розвиток податкової системи.

Констатується, що свої специфічні особливості розвитку мали норми податково-контрольних проваджень, проваджень у сфері захисту прав платників податків та ін. Єдиним формальним критерієм переходу цих норм на якісно новий рівень правового регулювання стало прийняття ПК України. У зв'язку з цим умовно виокремлюється два етапи їх генезису: до прийняття ПК України (до 02.12.2010) та після прийняття ПК України (після 02.12.2010).

У підрозділі 1.2 «Сутність та структура процесуальних норм податкового права» на основі аналізу наукових уявлень про норму права, процесуальну норму та норму податкового права розкривається зміст поняття «податково-процесуальна норма». Підкреслено її амбівалентний характер та визначено коло загальних і особливих ознак. До перших, зокрема, віднесені такі: загальнообов'язковість, формальна визначеність, їх націленість на регулювання суспільних відносин, охорона та забезпеченість державою. Особливість податково-процесуальних норм виражається у предметі їх регулювання, цільовому призначенні, динамічному характері. Стверджується, що однією з особливих рис таких норм є те, що їх порушення може призводити до виникнення, зміни чи припинення правовідносин в інших правових сферах (сфері господарсько-правових відносин, адміністративно-правовій тощо), а їх існування має вагомий вплив на забезпечення реалізації фундаментальних принципів податкового права. Обґрунтовується, що ці норми визначають порядок, строки, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права.

У контексті класичного та некласичного підходів до розуміння структурних елементів правової норми проаналізовано структуру податково-процесуальної норми. Наголошується, що пріоритетною в науково-теоретичному та практичному аспектах є традиційна позиція щодо трьохелементної внутрішньої будови процесуальної норми податкового права, одиницями якої виступає гіпотеза, диспозиція та санкція. Однак, з урахування некласичних підходів до розуміння структури правової норми, до структурних одиниць податково-процесуальної можна віднести логічну, аксіологічну, текстуальну частини.

У підрозділі 1.3 «Джерела податково-процесуальних норм» зауважується, що проводити градацію правових джерел процесуальних норм податкового права необхідно на підставі загальновідомої концепції розмежування джерел права на основні та додаткові. Джерело процесуальних норм податкового права розглянуто як зовнішнє вираження та закріплення правових норм, яким регламентовано порядок, строки, способи, форми реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

Констатується, що найбільш пріоритетним джерелом процесуальних норм податкового права є нормативно-правовий акт. За своїм характером значна частина норм ПК України є процесуально-правовими. Вони не систематизовані в окремій його структурній частині, а зустрічаються у різних розділах.



Незважаючи на це, у ПК України не повною мірою окреслено важливі процесуальні аспекти податкової системи, у зв'язку з чим діють інші нормативно-правові акти. Разом з тим багато питань регулюються підзаконними нормативно-правовими актами. Крім того, важливе місце належить актам організаційно-розпорядчого характеру Державної фіскальної служби України. У підрозділі, зокрема, розглядаються й інші джерела процесуальних норм податкового права (міжнародні договори та ін.).

У підрозділі 1.4 «*Види податково-процесуальних норм*» з урахуванням загальнотеоретичних критеріїв, спираючись на наукові праці вчених, указується на доцільність розмежування таких їх видів: 1) за обсягом правового регулювання: а) загальні; б) конкретні; в) виняткові; 2) за юридичною силою: а) норми законів; б) норми підзаконних правових актів; 3) за дією у просторі: а) міжнародні; б) загальнодержавні, в) місцеві; 4) за дією в часі: а) постійні, б) тимчасові; 5) за джерелом закріплення: а) в основних правових джерелах; б) додаткових; 6) за способом правового регулювання поведінки суб'єкта: а) зобов'язальні; б) уповноважувальні; в) заборонні; 7) за методом правового регулювання: а) імперативні, б) диспозитивні; 8) за суб'єктом ухвалення норми: а) прийняті Верховною Радою України, б) Кабінетом Міністрів України тощо; 9) за суб'єктом реалізації норми: а) реалізуються контролюючими органами; б) платниками податків; в) іншими суб'єктами; 10) за історичними аспектами генезису: а) до прийняття ПК України, б) після прийняття ПК України; 11) за повнотою структури норми: а) норми, що мають повну логічну структуру, б) у логічній структурі яких відсутні окремі елементи; 12) за повнотою викладу: а) повні, б) відсильні, в) бланкетні; 13) за функціональною спрямованістю: а) регулятивні; б) охоронні; в) захисні.

На підставі інституційних критеріїв визначено такі види норм: 1) залежно від виду податків та зборів, адміністрування яких забезпечене дією податково-процесуальних норм: а) податку на прибуток підприємств; б) податку на доходи фізичних осіб тощо; 2) залежно від стадії податкового адміністрування: а) податкового обліку; б) податкового контролю та ін.; 3) залежно від виду систем оподаткування: а) норми загальної системи оподаткування; б) спрощеної; 4) залежно від податкового режиму: а) загального; б) спеціального; 5) залежно від юрисдикційної складової: а) юрисдикційні; б) неюрисдикційні.

Вид податково-процесуальних проваджень, режиму, стадій та змісту є спеціальними критеріями для визначення видів податково-процесуальних норм.

**Розділ 2 «Реалізація податкових процесуальних норм»** складається з двох підрозділів, у яких висвітлено податково-процесуальні правовідносини як форму реалізації досліджуваних норм, а також охарактеризовано ефективність реалізації цих норм.

У підрозділі 2.1 «*Податково-процесуальні правовідносини як форма реалізації податково-процесуальних норм*» автором обґрунтовується, що реалізація податково-процесуальних норм – це об'єктивно обумовлене закономірностями права втілення податково-процесуальних норм. Формою їхньої реалізації є податково-процесуальні правовідносини, виникнення та

розвиток яких дозволяє встановити аксіологічну та онтологічну сутність процесуальної податкової правової норми, а також забезпечити не тільки публічний інтерес держави, а й захистити права та законні інтереси платників податків. Внутрішня структурна квінтесенція податкових процесуальних правовідносин розкривається в розрізі трьох її елементів: суб'єктів, об'єкта та змісту (юридичного та фактичного). Як фактичний зміст податково-процесуальних правовідносин обґрунтовано активну та пасивну податково-процесуальну поведінку.

При цьому визначається масштабність та значимість податково-процесуальних правовідносин, оскільки їх виникнення характерне на всіх стадіях податкового адміністрування та за різних податкових процедур і проваджень. Також наголошується, що ці правовідносини не тільки пов'язані з питаннями адміністрування податків, зборів, платежів. Вони можуть виникати й розвиватися тоді, коли необхідно захистити права та законні інтереси платників податків, що особливо актуально в умовах державно-правових перетворень.

У підрозділі 2.2 *«Ефективність реалізації податково-процесуальних норм»* зазначається, що на ефективність реалізації норм впливають дві основні групи факторів: правові (внутрішньоправові, зовнішньоправові) та неправові (політичні, економічні, соціальні та психологічні). До зовнішньоправових належать такі: додержання принципу законності учасниками податкових правовідносин; рівень тиску на правове становище платника або правовий ступінь можливого втручання з боку контролюючих органів; правова «зарегульованість»; розвиненість інституту юридичної відповідальності; ступінь правового регулювання автоматизованості електронної обробки документообігу.

Внутрішньоправова група факторів охоплює таке: зрозумілість та коректність логіко-функціональної конструкції окремої процесуальної податкової норми; відповідність податково-процесуальної норми умовам загальносупільного розвитку; наявність розвиненої судової практики та практики діяльності контролюючих органів щодо реалізації податкової процесуальної норми.

Політичними факторами є такі: вид політичного режиму; особливості політико-ідеологічної спрямованості у державі.

До економічних факторів варто віднести такі: рівень валового внутрішнього продукту; рівень інфляції; макроекономічну та мікроекономічну політику в регіоні; форму власності, вид економічної діяльності; ступінь корпоратизованості.

Соціально-психологічні фактори – це загальний рівень добробуту населення; рівень соціального захисту платників податків та посадових осіб контролюючих органів; рівень довіри до контролюючих органів і податкової системи у цілому.

**Розділ 3 «Податково-процесуальні норми в системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків»** складається з трьох підрозділів та присвячений визначенню місця податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників

податків. У ньому розглянуто особливості норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків, а також визначено особливості податково-процесуальних норм захисту прав і законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах.

У підрозділі 3.1 «Місце податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків» ідеться про те, що в умовах політико-правових та соціально-економічних реформ перевага повинна бути надана правам та інтересам платників податків як менш захищеній стороні у відносинах із владними суб'єктами.

Стверджується, що право платників податків на захист своїх прав та законних інтересів – це фундаментальна правова основа уникнення девіантних проявів у сфері податкових правовідносин з боку контролюючих органів, свавільного втручання у діяльність платників податків, що є обов'язковим атрибутом розвитку правових інституцій у сфері оподаткування. Оскільки право платників податків на захист є матеріальною нормою, то для того, щоб забезпечити його фактичну реалізацію, необхідні відповідні процесуальні норми, які, зокрема, уособлюють гарантії правової захищеності платника податків.

Метою процесуального гарантування основоположних прав у податковій сфері є досягнення пріоритетних ідей правової держави, налагодження безперервного та взаємовигідного діалогу зобов'язальних суб'єктів і контролюючих органів, нормалізація національного податкового клімату та стимулювання припливу іноземних інвестицій, покращання фіскального механізму функціонування держави й адаптація вітчизняних стандартів податкового адміністрування до позитивного зарубіжного досвіду роботи з платниками податків.

У підрозділі 3.2 «Особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків», крім розробленої авторської дефініції, обґрунтовується, що ці норми забезпечують реалізацію матеріальних норм у позасудових процедурах захисту прав та законних інтересів платників податків. Значну увагу приділено аналізу процесуальних норм, які регламентують питання недопуску до податкової перевірки, подання та розгляду заперечення на акт податкової перевірки, оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку. Ці норми пов'язані як із неюрисдикційним, так і юрисдикційним захистом. Стверджується, що однією з негативних характеристик сучасного податкового законодавства щодо позасудового захисту є наявність у ньому прогалин, які, зокрема, полягають у відсутності конкретизації деяких податково-правових приписів, у недоліках процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів тощо.

Запропоновано у п. 14.1 ст. 14 ПК України розкрити зміст поняття «позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків», визначивши, що це передбачені чинними нормативно-правовими актами дії платника податків та/або несудового органу влади, його посадових/службових осіб, спрямовані на протидію будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

У підрозділі 3.3 «Особливості податково-процесуальних норм захисту прав та законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах» визначено, що для України насамперед важливо враховувати досвід високорозвинених (США та Канади) та інших держав. Досвід таких країн, як Казахстан, Туркменістан, Білорусь, засвідчує, що податково-процесуальними нормами регламентовано більш тривалі строки звернення зі скаргою при адміністративному оскарженні рішень контролюючих органів.

У США та Канаді приділено особливу увагу судовому захисту прав та законних інтересів платників податків, що доводить наявність у них розвинених органів судочинства з вирішення податкових спорів. Так, у США діють Правила та процедури Податкового суду, у Канаді – Правила Податкового суду Канади, які формують важливу основу для захисту платників податків у судовому порядку. Ці норми мають юрисдикційний характер, породжений потребою у вирішенні податкового спору; поширюють свою дію на особливе коло суб'єктів, серед яких, крім платників податків, контролюючих органів та їх представників, обов'язково потрібно виділяти орган судової влади, зокрема спеціалізований орган судочинства. Разом з тим такий вид норм може регламентувати процес судового захисту в активній (при зверненні платника податків до суду за захистом) та пасивній формі (при перевірці судом законності дій у ході реалізації контролюючими органами окремих податкових процедур).

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено нове вирішення наукового завдання щодо вдосконалення теоретичних основ процесуальних норм податкового права й розробки пропозицій до податкового законодавства у контексті його процесуального наповнення, зокрема:

1. Визначено, що податково-процесуальна норма виступає гарантією правової захищеності платників податків, оскільки узгоджує та уніфікує дії платників при реалізації ними права на захист; визначає порядок, строки, форму та спосіб звернення до уповноваженого органу за захистом; створює передумови та забезпечує отримання платниками податків справедливого рішення за результатами вирішення податкового спору; вносить узгодженість у механізм (або порядок, форму, строки, засоби) здійснення контролюючими органами владних повноважень; дає можливість платнику податків оцінити правомірність дій контролюючих органів з метою недопущення зловживання ними своїми повноваженнями; створює передумови для забезпечення недоторканності прав та законних інтересів платників податків, компенсації завданих збитків незаконними діями (рішеннями, бездіяльністю) контролюючих органів, ліквідації їх наслідків, відновлення попереднього фінансово-майнового становища потерпілої сторони, а також попередження майбутніх правопорушень.

2. Обґрунтовано, що до детермінантів еволюції процесуальних норм податкового права потрібно віднести такі: підвищення стандартів у сфері

захисту прав людини і громадянина, появу нових матеріальних податкових норм, розвиток норм інших правових інститутів. Наслідками генезису податково-процесуальних норм є поява нових норм та процедур у сфері оподаткування та їх диференціація, вироблення індивідуального підходу в податковому адмініструванні, мінімізація ресурсних затрат у ході його реалізації, створення юридичного підґрунтя для втілення прав та законних інтересів платників податків.

3. Встановлено два підходи (вузький та широкий) до розкриття змісту поняття «податково-процесуальна норма». У вузькому значенні процесуальна норма податкового права – це формально визначене правило поведінки, що має загальнообов'язковий характер, встановлюється та охороняється державою, забезпечується її владною силою і регулює порядок, строки, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права, пов'язаних із позасудовим та судовим захистом прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин та вирішенням спорів у сфері оподаткування, у широкому – це формально визначене, загальнообов'язкове правило поведінки, яке встановлюється, охороняється державою та забезпечується її владною силою, що регулює процесуальні основи (порядок, строки, способи, форми) реалізації всіх матеріально-правових норм у сфері оподаткування.

4. З'ясовано, що існує дві групи джерел процесуальних норм податкового права: основні та додаткові. Основними є нормативно-правові акти та міжнародні договори. Вагоме значення для сфери податково-процесуального праворегулювання становлять організаційно-розпорядчі акти Державної фіскальної служби України. Як джерело процесуальних норм податкового права розвивається судова практика.

5. Виокремлено три групи критеріїв, на підставі яких доцільно диференціювати досліджувані норми: загальні, інституційні та спеціальні. Загальні можуть бути адаптовані для градації різних норм, зокрема і податково-процесуальних. Інституційні критерії можуть бути використані при класифікації як матеріальних, так і процесуальних норм податкового права. Виключно для диференціації податково-процесуальних правових норм можна застосовувати спеціальні критерії.

6. Визначено, що податково-процесуальні правовідносини, як форма реалізації відповідних норм, є складним, динамічним, інтелектуально-вольовим видом суспільних відносин, урегульованим процесуальними нормами податкового права, що виникають та розвиваються у зв'язку з необхідністю у практичному втіленні податкових приписів у поведінку суб'єктів податкового права. З розвитком правових і демократичних інституцій та активізацією податкових реформ ці відносини пов'язують не тільки з акумулюванням грошових коштів до бюджету, а й із захистом прав та законних інтересів платників податків. Підставою для їх виникнення та розвитку є матеріальна норма податкового права, зокрема щодо права на захист платника податків. Передумови виникнення та розвитку цих правовідносин взаємопов'язані та представлені, по-перше, наявністю відповідної процесуальної норми; по-друге –

наділенням суб'єктів, які її реалізовуватимуть, відповідною правосуб'єктністю; по-третє – наявністю юридичного факту, що породжує певні правові наслідки.

7. Встановлено, що змістом ефективності реалізації податкових процесуальних норм виступає співвідношення мети, з якою вони прийняті, і досягнутих результатів, зумовлених їх прийняттям та втіленням у реальне життя. Така ефективність проявляється у мінімізації економічних та часових затрат у ході реалізації податкових процедур, підвищенні зручності податкового адміністрування, підвищенні якості правової захищеності платників податків, попередженні ризиків порушення їхніх прав та законних інтересів, оптимізації оподаткування, що загалом кореспондує забезпечення реалізації матеріальних норм податкового права.

8. Визначено, що проблема здійснення оцінки реальної ефективності реалізації податково-процесуальних норм українського законодавства зумовлена, з одного боку, високою динамікою оновлення податкових процесуальних приписів, а з іншого – відсутністю в Україні спеціалізованих інститутів, діяльність яких безпосередньо була б спрямована на встановлення ефективності реалізації цих норм. Одним з методів визначення оцінки ефективності їх реалізації може слугувати статистичний, що дозволяє співвіднести кількісні показники податкових спорів, що виникли, та тих, які вирішені, визначити час на реалізацію податкових процедур, задоволеність податковим сервісом платниками податків.

9. Встановлено, що податкова процесуальна норма позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків – це формально визначене правило поведінки, що має загальнообов'язковий характер, встановлюється та охороняється державою, забезпечується її владною силою і регулює порядок, строки, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права щодо дій платника податків та/або діяльності несудового органу влади, його посадових/службових осіб, спрямованих на протидію будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

10. Доведено, що наявність спеціальних судів з вирішення податкових спорів впливає на розвиток процесуальних норм податкового права, пов'язаних із судовим захистом прав та інтересів платників податків. Беручи до уваги зарубіжний досвід, виокремлено дві основні моделі захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку: самостійну та інтегровану. За самостійної моделі існує спеціалізована судова установа з вирішення податкових спорів (у США, Канаді). При інтегрованій – судової установи з вирішення податкових спорів не існує, а право розгляду таких категорій справ належить компетенції інших судів. З урахуванням специфіки національних стандартів судочинства моделі можна класифікувати на ті, у яких існує безпосередня можливість звернення до суду в обхід адміністративної процедури (Білорусь, Туркменістан), та ті, у яких є обов'язковим адміністративний (досудовий) порядок вирішення податкових спорів (Молдова). Відповідно до наведеної класифікації встановлено, що в Україні діє інтегрована модель судового захисту



прав та інтересів платників податків із можливістю звернення до суду без обов'язкового попереднього адміністративного оскарження.

11.3 метою вдосконалення чинного законодавства, його модернізації, наближення до основних засад функціонування правової держави та з урахуванням позитивного міжнародного досвіду запропоновано таке:

- п. 81.1 ст. 81 ПК України доповнити процесуальною нормою такого змісту: «У разі недопуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки платник податків (його представники) не пізніше наступного робочого дня направляє до контролюючого органу, посадовими (службовими) особами якого мала бути проведена перевірка, лист з повідомленням про вручення та з описом вкладеного чи надає його безпосередньо до контролюючого органу, у якому викладає фактичні обставини справи та обґрунтовує причину недопуску до перевірки. До цього листа платник податків додає власний акт про недопуск до проведення перевірки, складений у день такого недопуску»;

- у п. 86.7 ст. 86 ПК України закріпити норму, згідно з якою у разі неможливості платника податків – фізичної особи подати заперечення на акт податкової перевірки у строк, встановлений законом, з поважних причин платник податків повинен письмово у п'ятиденний строк з дня отримання акта податкової перевірки проінформувати відповідний контролюючий орган, надавши докази поважності такої причини. Тоді строк подання заперечення продовжується на десять робочих днів. До кола таких причин варто віднести перебування платника податків – фізичної особи на стаціонарному лікуванні через хворобу та його від'їзду за межі України;

- урегулювати питання порядку подання скарг на рішення контролюючих органів: первинних – так і залишити до вищого контролюючого органу, при цьому усунувши явні їхні недоліки; у разі негативних для платника податків результатів її розгляду – до незалежного органу, який би не входив до системи контролюючих;

- у п. 56.3 ст. 56 ПК України передбачити подання скарги не тільки у письмовій формі, а й в електронній, та розширити способи їх подання – засобами електронного зв'язку (що стосується первинних скарг);

- змінити процесуальну норму, якою визначено строки подання скарги на рішення контролюючого органу, та закріпити у п. 56.3 ст. 56 ПК України те, що скарга подається протягом 20 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується;

- у разі створення незалежного органу для розгляду вторинних скарг платників податків закріпити процесуальну норму, згідно з якою у день подання такої скарги платник податків повинен проінформувати контролюючий орган, яким прийнято рішення, що оскаржується, та контролюючий орган, яким розглядалася первинна скарга;

- у п. 56.9 ст. 56 ПК України рекомендується чітко прописати, за яких обставин контролюючим органом можуть бути продовжені строки розгляду

скарги (потребу у дослідженні значного обсягу доказових матеріалів у справі, аналізі широкого кола господарських операцій, здійснюваних скаржником, або, якщо скарга подана на декілька податкових повідомлень-рішень). Створивши новий незалежний орган з розгляду вторинних скарг платників податків, доцільно звернути особливу увагу на такі процесуальні аспекти його діяльності: строк розгляду скарг (тридцять календарних днів, наступних за днем отримання скарги, без права його продовження) та надіслання рішення про результати розгляду скарги контролюючому органу, рішення якого оскаржувалося, у той день, що й платнику податків;

– виключити п. 56.19 ст. 56 ПК України з ПК України;

– п. 56.18 ст. 56 ПК України доповнити бланкетною нормою, яка б давала чітке розуміння того, за правилами якого законодавчого акта проходить порядок судового захисту прав та законних інтересів платників податків, та відсилала до норм Кодексу адміністративного судочинства України;

– доповнити п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, підп. 1<sup>1</sup> про те, що Державна фіскальна служба України відповідно до покладених на неї завдань проводить оцінку ефективності реалізації податкового законодавства, надає узагальнені висновки щодо її ефективності Міністру фінансів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Статті у вітчизняних наукових фахових виданнях**

1. Василенко Н. В. Сутність та значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Василенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 2. – Т. 2. – С. 116–120.

2. Василенко Н. В. Юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Василенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 33. – Т. 2. – С. 10–14.

3. Василенко Н. В. Джерела процесуальних норм податкового права / Н. В. Василенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2015. – Одеса : МГУ. – С. 95–98.

4. Василенко Н. В. Структура процесуальної норми податкового права / Н. В. Василенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 1. – Т. 2. – С. 127–130.

5. Махиніч Н. В. До питання про реалізацію процесуальних норм податкового права / Н. В. Махиніч // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 4. – Т. 2. – С. 16–19.



### Стаття у міжнародному науковому виданні

6. Василенко Н. В. Некоторые вопросы генезиса процессуальных норм налогового права / Н. В. Василенко // *Legea si viata*. – 2016. – № 5/2. – С. 17–20.

### Стаття у науковому виданні

7. Махиніч Н. В. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Махиніч // *Актуальні проблеми правознавства : зб. наук. праць юридичного факультету Тернопільського національного економічного університету*. – 2016. – Вип. 2. – С. 56–60.

### Матеріали науково-практичних конференцій

8. Василенко Н. В. Роль Міністерства доходів і зборів України у забезпеченні формування дохідної частини бюджету / Н. В. Василенко // *Актуальні питання правової теорії та юридичної практики : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 11-12 жовтня 2013 р., Ужгород*. – Ужгород : Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», 2013. – С. 132-134.

9. Василенко Н. В. Позитивна (проспективна) юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Василенко // *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, 15–16 травня 2015 р., Запоріжжя / за заг. ред. Т. О. Коломоєць*. – Запоріжжя : ЗНУ, 2015. – С. 85–88.

10. Василенко Н. В. Нормативні та доктринальні аспекти визначення дії принципу законності у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Василенко // *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21–22 серпня 2015 р., Запоріжжя*. – Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2015. – С. 62–65.

11. Василенко Н. В. Щодо питання про роль податково-процесуальних норм у контексті забезпечення фінансової безпеки держави / Н. В. Василенко // *Фінансова безпека України на сучасному етапі : тези міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 25 березня 2016 р., Ірпінь / відп. за вип.: Л. М. Касьяненко, А. В. Гарбінська-Руденко*. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. – С. 58–61.

12. Махиніч Н. В. Податково-процесуальна норма судового захисту прав та законних інтересів платників податків як категорія податкового процесу / Н. В. Махиніч // *Сучасна наукова дискусія: питання юриспруденції : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції, 21–22 жовтня 2016 р., Запоріжжя*. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016. – С. 78–80.

13. Махиніч Н. В. Фактори впливу на механізм реалізації правових норм податкового процесу / Н. В. Махиніч // *Правова реформа та забезпечення демократизаційних процесів і національної безпеки в Україні : матеріали*

всеукраїнської науково-практичної конференції, 14–15 жовтня 2016 р., Одеса. – Одеса : Міжнародний гуманітарний університет, 2016. – С. 72–75.

14. Махиніч Н. В. Щодо питання про функціонування органів судівництва в контексті забезпечення розвитку податково-процесуальних норм судового захисту прав та законних інтересів платників податків / Н. В. Махиніч // Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21–22 жовтня 2016 р., Львів. – Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2016. – С. 63–65.

15. Махиніч Н. В. До питання про особливі риси процесуальної норми податкового права / Н. В. Махиніч // Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21–22 жовтня 2016 р., Харків. – Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2016. – С. 24–27.

## АНОТАЦІЯ

**Махиніч Н. В. Процесуальні норми податкового права. – На правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2017.

Дисертаційне дослідження присвячено комплексному аналізу податково-процесуальних норм. У роботі розкрито генезис процесуальних норм податкового права в Україні. На основі глибокого наукового аналізу визначено їх сутність та структуру. Обґрунтовано два підходи (вузький та широкий) до визначення змісту поняття «процесуальна норма податкового права». З'ясовано джерела досліджуваного виду норм. Диференційовано процесуальні податково-правові норми на види на підставі загальних, інституційних та спеціальних критеріїв. Окрему увагу приділено дослідженню податково-процесуальних правовідносин як форми реалізації податково-процесуальних норм та визначенню ефективності реалізації процесуальних норм податкового права. Обґрунтовано місце процесуальних податкових норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків. Охарактеризовано особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків, а також податково-процесуальних норм захисту прав і законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах.

У роботі сформульовано пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства в контексті його процесуального наповнення.

**Ключові слова:** процесуальна норма податкового права, платник податків, контролюючі органи, права та законні інтереси, позасудовий захист, судовий захист, реалізація норми права.

## АННОТАЦИЯ

**Махынич Н. В. Процессуальные нормы налогового права. - На правах рукописи.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины. – Ирпень, 2017.

Исследование посвящено комплексному анализу налогово-процессуальных норм. В работе раскрыт генезис процессуальных норм налогового права в Украине. На основе глубокого научного анализа определены их сущность и структура. Обоснованы два подхода (узкий и широкий) к определению содержания понятия «процессуальная норма налогового права». Выявлены источники изучаемого вида норм. Дифференцированы процессуальные налогово-правовые нормы на виды на основании общих, институциональных и специальных критериев. Особое внимание уделено исследованию налогово-процессуальных правоотношений как форме реализации налогово-процессуальных норм и определению эффективности реализации процессуальных норм налогового права. Обосновано место процессуальных налоговых норм в системе юридических гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Дана характеристика особенностям налогово-процессуальных норм внесудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а также налогово-процессуальных норм защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в зарубежных странах.

В работе сформулированы предложения по совершенствованию действующего налогового законодательства в контексте его процессуального наполнения.

Определено, что генезис налогово-процессуальных норм является сложным и динамичным процессом, обусловленным разноаспектными детерминантами, одной из которых выступает совершенствование правовых основ функционирования государства, и повышением стандартов в сфере защиты прав человека и гражданина. Доказано, что в соответствии с узким значением налогово-процессуальная норма – это формально определенное правило поведения, которое имеет общеобязательный характер, устанавливается и охраняется государством, обеспечивается его властной силой и регулирует порядок, сроки, способы, формы реализации материальных норм налогового права, связанных с внесудебной и судебной защитой прав и законных интересов участников налоговых правоотношений и разрешением споров в сфере налогообложения. В широком смысле процессуальная норма налогового права – формально определенное, общеобязательное правило поведения, установленное, охраняемое государством и обеспечиваемое его властной силой, что регулирует процессуальные основания (порядок, сроки, способы, формы) реализации всех материально-правовых норм в сфере налогообложения.

В работе выделен ряд факторов, влияющих на эффективность действия налогово-процессуальных норм. Их предложено систематизировать в две группы: правовые (внешнеправовые и внутриправовые) и неправовые. Обосновывается необходимость создания подразделения в Государственной фискальной службе, которое бы осуществляло оценку эффективности действия налоговых норм в украинском законодательстве, привлекая к своей деятельности налогоплательщиков, практикующих юристов и специалистов научно-исследовательских учреждений для предоставления соответствующих выводов.

Определено, что необходимым условием функционирования государства, которое могло бы на высоком уровне реализовывать все возложенные на него функции, является создание гарантий обеспечения и защиты прав и законных интересов бюджетобразующих субъектов – налогоплательщиков, ведь они, выполняя возложенную на них обязанность по уплате налогов, способствуют формированию финансово-материальной основы государства – его бюджета. Обосновано, что именно процессуальная налогово-правовая норма является важной гарантией защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. С учетом этого проанализированы нормы внесудебной и судебной защиты, в частности в зарубежных странах. Подчеркнуто несовершенство законодательства, которым у процессуально-правовом поле регулируется защита прав и законных интересов налогоплательщиков в Украине.

*Ключевые слова:* процессуальная норма налогового права, налогоплательщик, контролирующие органы, права и законные интересы, внесудебная защита, судебная защита, реализация нормы права.

## SUMMARY

### **Makhynich N.V. Procedural norms of tax law. – Manuscript**

Thesis for the degree of candidate in legal sciences, specialty 12.00.07 - administrative law and process; financial law; information law. – University of State Fiscal Service of Ukraine. – Irpin, 2017.

The research is devoted to complex analysis of tax procedural rules. The paper reveals the genesis of tax rules in procedural law of Ukraine. Based on in-depth scientific analysis its nature and structure is determined. Two approaches (narrow and wide) to procedural provisions of tax law are grounded. The sources of investigated rules are specified. Rules of tax procedural law on species based on general, institutional and special criteria are differentiated. Special attention to the investigation of tax and legal proceedings as a form of implementation of tax is paid and procedural rules and the effectiveness of implementation of tax procedural law is determined. The place of procedural tax rules in the system of legal guarantees in protection of rights and legal interests of taxpayers is grounded. The characteristic to the tax and procedural rules of extrajudicial protection of rights and legal interests of taxpayers and tax and procedural rules protecting the rights and legal interests of taxpayers in foreign countries are given.

The proposals for improvement the current tax legislation in the context of its procedural content are formulated in the work.

**Keywords:** *tax procedural norms, the taxpayer, regulatory authorities, rights and legal interests, extrajudicial protection, judicial protection, implementation of law.*

Підписано до друку 25.04.2017 р. Формат 60x84/16  
Папір офсетний. Друк офсетний  
Друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.  
Замовлення 396.  
Видруковано в Університеті  
державної фіскальної служби України.  
08201, Київська обл., м. Ірпінь, вул.. Університетська, 31