

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

На правах рукопису

МАХИНІЧ Надія Володимирівна

УДК 347.73:336.22

ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

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

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:

Касьяненко Любов Михайлівна,
доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права

Ірпінь – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ	12
1.1. Генезис процесуальних норм податкового права в Україні.....	12
1.2. Сутність та структура процесуальних норм податкового права.....	31
1.3. Джерела податково-процесуальних норм.....	56
1.4. Види податково-процесуальних норм	67
Висновки до розділу 1.....	80
РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ	82
2.1. Податково-процесуальні правовідносини як форма реалізації податково-процесуальних норм.....	82
2.2. Ефективність реалізації податково-процесуальних норм	102
Висновки до розділу 2.....	116
РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ В СИСТЕМІ ЮРИДИЧНИХ ГАРАНТІЙ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	118
3.1. Місце податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків.....	118
3.2. Особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків.....	137
3.3. Особливості податково-процесуальних норм захисту прав та законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах.....	164
Висновки до розділу 3.....	184
ВИСНОВКИ	186
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	193
ДОДАТКИ	228

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПА – Державна податкова адміністрація

ДПІ – Державна податкова інспекція

ДПС – Державна податкова служба

ДФС – Державна фіскальна служба

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

Міндоходів – Міністерство доходів і зборів України

ПК України – Податковий кодекс України

ЦК України – Цивільний кодекс України

ВСТУП

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 нерегульованим, 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. Ніщिमної, 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.

РОЗДІЛ 1

ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ

1.1. Генезис процесуальних норм податкового права в Україні

Сучасний стан правового регулювання відносин у сфері оподаткування є результатом еволюції матеріальних та процесуальних норм податкового права. Здавалося б, що їхній генезис абсолютно ідентичний, оскільки норми діють у межах одного правового інституту. Однак за своєю сутністю вони не є тотожними, а тому підстави та наслідки їх розвитку теж мають свої особливості.

З огляду на те, що Україна стала на шлях незалежності тільки у 1991 році, можна стверджувати, що еволюція матеріальних та процесуальних податкових основ її існування як незалежної держави розпочалася зовсім недавно. Відсутність кодифікованого податкового процесуального законодавства та наявні проблеми у податковій сфері, зумовлені недосконалістю нормативно-процесуальних аспектів реалізації матеріально-правових норм податкового права, свідчать про необхідність у подальшому еволюціонуванні процесуальних норм податкового права.

Закономірність генезису процесуальних норм цілком очевидна. По-перше, неможливо з'ясувати правову природу процесуальних норм, які регламентують порядок реалізації суб'єктивного права платника податку (наприклад, право оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів), без встановлення змісту самого права на оскарження як основоположної матеріальної норми. А тому «відлік» розвитку процесуальної норми варто розпочинати від появи самої матеріальної норми. По-друге, розвиток процесуальних норм пов'язаний з потребою в якісних змінах правових основ функціонування держави. По-третє, з удосконаленням

демократичних інституцій, які спрямовані на підвищення стандартів у сфері забезпечення прав та свобод людини і громадянина, виникає необхідність у більш широкому пошуку варіантів реалізації процесуальних норм [21, с. 17].

На наш погляд, це породжує нові, так звані субпроцесуальні норми. У системі нормотворчого процесу вони можуть втілюватися в інструкційних актах-документах. Наприклад, Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1244 унормовано порядок здійснення заходів контролюючими органами щодо стягнення готівки, яка належить платнику податків, для погашення податкового боргу [48]. Поява цієї процесуальної норми не просто впливає з матеріальної норми, розкриваючи порядок реалізації примусової процедури контролюючими органами, вона зумовлена більш глибокими праксіологічними засадами. Основоположні права та усвідомлення їх значення в ідеях правової держави, на думку Ебергарда Шмідт-Ассманна, найбільш інтенсивно впливали на розвиток адміністративного процесуального права. Процесуальні норми вказують на межі повноважень при втручанні в особисті права громадянина [257, с. 72].

Із удосконаленням та появою нових матеріальних податкових правових норм формуються нові або вдосконалюються вже існуючі процесуальні норми.

Переконливим свідченням зазначеного вище є таке. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ (із початком дії ПК України Закон втратив чинність) надавав платникам податків такі права (ст. 10): подавати у державні податкові інспекції документи, які підтверджують право на пільги щодо оподаткування; одержувати та ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими інспекціями; оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових інспекцій та дії їх службових осіб [199].

З ухваленням ПК України 02.12.2010 норми, які визначають права платників податків, суттєво вдосконалилися, а перелік їх значно розширився.

Статтею 17 ПК України закріплено такі права платників податків: безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат; користуватися податковими пільгами; одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, установлених цим Кодексом; вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, установленому цим Кодексом; на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку тощо [151].

Наведений вище приклад дозволяє стверджувати, що матеріальні норми податкового права модернізувалися та наблизилися до правових засад функціонування держави. Це і знайшло прояв насамперед у правовій регламентації прав платників податків. А тому законодавець не міг не закріпити й відповідну процесуальну сторону їх реалізації, що стало основою для еволюціонування процесуальних норм податкового права, які забезпечують фактичне втілення прав платників податків.

Генезис матеріальних норм, які визначають повноваження контролюючих органів з адміністрування податків та зборів, теж зумовив появу нових процесуальних норм. Наприклад, наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку направлення органами доходів і

зборів податкових вимог платникам податків» від 10.10.2013 № 576 з метою забезпечення реалізації повноважень контролюючих органів щодо направлення податкової вимоги згідно зі ст. 59 ПК України унормовано питання порядку направлення вимог платникам податків. Із зазначеного Порядку можна виокремити єдину процедуру направлення вимог у разі, якщо платник не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки. Такою процесуальною нормою регулюються поетапні відносини щодо: формування податкової вимоги; надсилання (вручення) податкової вимоги; відкликання податкової вимоги [167].

Відповідно, якщо контролюючий орган не дотримається вимог цього Порядку, платник податків має право оскаржити такі дії в адміністративному або судовому порядку.

Судові рішення також можна розглядати з позиції їх впливу на генезис податкових процесуальних норм. Для країн романо-германської правової сім'ї, де правовий прецедент не визначається джерелом права, значення судової практики у розвитку досліджуваних норм не є основним. Проте деякий її вплив все-таки можна відслідкувати. Наприклад, у Рішенні Конституційного Суду України у справі за зверненням акціонерного товариства «Страхова компанія "Аванте"» щодо офіційного тлумачення положень Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ зазначено, що органи місцевого самоврядування, надаючи пільги на сплату загальнодержавного податку платникам податків, діють у спосіб, не передбачений Конституцією України та законами України. Таким чином, судом було внесено корективи у процесуальні аспекти порядку та способу надання податкових пільг [226].

Існують і інші погляди щодо чинників, які детермінують розвиток процесуального податкового законодавства, але всі вони впливають із загальних теоретико-правових закономірностей та уявлень про еволюцію юридичних норм. Оскільки метою правових норм є регулювання певного

виду суспільних відносин, то їх зміст повністю залежить від потреб та актуальних суспільних благ. Кризовий стан економіки вимагає пошуку гнучких підходів в оподаткуванні. При посиленні податкового тиску на платників все одно основним завданням для держави є забезпечення їх прав та законних інтересів з дотриманням принципу пропорційного оподаткування. За таких умов податкові процесуальні норми повинні стати ефективним інструментом в організації механізму справедливого фіскального урядування, наприклад при застосуванні контрольних заходів впливу чи у процесі податкових виконавчих процедур. Тому розвиток процесуальних норм, на відміну від матеріальних, є явищем більш динамічним.

У системі юридичних норм, що регламентують ефективне функціонування податкової системи, як відомо, містяться не тільки норми податкового права. Податкові правовідносини, зокрема, «запозичують» правила поведінки з інших галузей права. Неможливо уявити належне виконання податкових зобов'язань без застосування адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення, скоєні платниками податків. Складним вважалося б податкове адміністрування земельного податку без норм, які регламентують правовий статус та режими земельних ділянок. Аналогічно норми процесуального та матеріального права інших галузей права впливають на характер та темпи розвитку податкових процесуальних норм. Наприклад, із розвитком законодавства про захист персональних даних та посиленням відповідальності за незаконне розголошення персональних даних переосмислюються відносини, пов'язані з обробкою такої інформації всередині податкової системи. Оскільки інститут податкової таємниці поки має лише теоретичне втілення, то обробку податкової інформації доводиться врегульовувати за допомогою інших норм. Так, Міністерством фінансів України прийнято наказ «Про затвердження Порядку обробки персональних даних у базі персональних даних – Державному реєстрі фізичних осіб –

платників податків» від 24.02.2015 № 210. Здебільшого положення вказаного Порядку становлять матеріальні норми (поняття персональних даних, права, обов'язки сторін тощо). Проте в ньому є і процесуальні положення, а саме: порядок обробки, збирання та доступу до персональних даних, що містять податкові відомості про фізичних осіб; порядок та способи передавання даних з Державного реєстру фізичних осіб; процедури захисту персональних даних при їх обробці [169].

Загалом ПК України містить ряд положень, які відсилають до норм інших правових актів, що свідчить про нерозривність зв'язків податкового права та інших галузей права, які змінюють, припиняють та взаємодоповнюють одна одну, впливаючи таким чином на еволюцію підходів до врегулювання процесуальних податкових правовідносин.

Питання генезису процесуальних норм є недостатньо розвиненим у юридичній науці, а тим більше в науці податкового права, що, на наш погляд, повинно викликати особливий інтерес у науковців-теоретиків. При вивченні розвитку норм процесуального права вчені упускають квінтесенцію такого дослідження. Наприклад, аналізуючи процесуальні норми в адміністративному, цивільному та кримінальному праві, О. В. Кузьменко, Т. О. Гуржій, О. В. Підлубна, С. О. Гейц, як правило, беруть до уваги доктринальні ідеї та погляди щодо процесуальної юридичної науки як такої, розглядають та порівнюють її з іншими галузями права, зіставляють процесуальні та матеріальні правові норми [92; 147; 35]. На нашу думку, цього недостатньо. Більш важливим є відслідковування певної закономірності розвитку таких норм.

У науці фінансового права були спроби дослідити розвиток норм податкового законодавства. Цікавим виглядає варіант генезису системи адміністрування податків (обов'язкових платежів), запропонований В. Б. Марченком. Так, учений зазначає, що у процесі історичної еволюції окреслилася законодавча структура адміністративно-правового регулювання

сфери справляння податків, яку можна подати у вигляді таких основних ланок: а) законодавство щодо загальних засад побудови системи оподаткування; б) законодавство щодо правового статусу уповноважених органів у сфері справляння податків; в) законодавство щодо порядку погашення податкових зобов'язань; г) законодавство щодо механізмів обліку, обчислення і сплати окремих видів обов'язкових платежів [107, с. 69-70].

Із наведеними твердженнями можна погодитися, проте, як бачимо, учені досліджують матеріальний аспект еволюції податкового законодавства, при цьому не беруть до уваги процесуальну природу механізму адміністрування податкових платежів та податкової системи загалом.

Зважаючи на багатоаспектність податково-процесуальних норм та з метою встановлення певних закономірностей динаміки процесуалізму в податковому праві, розглянемо часові межі від проголошення незалежності і до сьогодні, адже тільки незалежність стала реальною основою їх генезису.

Усі наведені фактори та детермінанти зумовлюють складність дослідження розвитку процесуальних норм у сфері оподаткування. У зв'язку з цим виникає запитання про те, як вивчати цей процес.

О. Є. Солдатова припустила, що одним із варіантів дослідження сучасної періодизації процесуальних юридичних норм у сфері публічного права (розглядаючи їх як такі, що регулюють порядок реалізації норм матеріального права) є їх диференціація на дві самостійні гілки: юридичний процес вирішення спорів та юридичний процес застосування санкцій [224, с. 28-29]. Щодо останнього, то О. Є. Солдатова наголошує на тому, що свідченням удосконалення цих процесуальних норм є таке: збільшення кількості підзаконних правових актів, перехід їх у ряд законів, а згодом і трансформація в кодифіковані акти; поява спеціалізованих процесуальних кодексів (Кримінально-процесуальний, Цивільно-процесуальний, Арбітражно-процесуальний та ін.); процесуальні акти набувають складної структури; розвинене процесуальне право застосовується за принципом

індивідуалізації відповідальності, формулюються правила оцінки доказів, такі як належність та допустимість доказів. Крім того, доповнюється новими видами і сам перелік використовуваних доказів. Зокрема, доказом визнається і висновок експерта [224, с. 45].

Така наукова позиція є досить цікавою. Проте вона дещо вузька та не відображає всієї масштабності процесуальних норм, зокрема їх функціонування та розвиток у непроцесуальних правових галузях та інститутах.

На думку В. Г. Перепелюк, досліджувати розвиток процесуальних норм необхідно виходячи з їх змісту. Насамперед потрібно відповісти на ряд запитань, і якщо відповідь на них не збігається в той чи інший відрізок часу, це означає, що такі норми зазнали змін. Так, учений вважав, що адміністративно-процесуальні норми відповідають на запитання: який порядок вирішення спорів у відносинах із владними суб'єктами? Проте варто зауважити, що до таких норм науковець не відносив норми, які визначають «спосіб» поведінки, оскільки вони повинні залишатися в матеріальному праві (так звані норми неправозастосовних (матеріальних) процедур) [145, с. 17-18].

Дійсно, запропонована науковцем ідея щодо того, як можна пояснити, що норма зазнала змін, є доцільною. Однак критичним є твердження про те, що норми, якими визначено спосіб поведінки, не належать до процесуальних. Оскільки процесуальна норма, на наше переконання, резюмує всі процесуальні аспекти реалізації матеріальної, то і спосіб продукує процесуальну основу такої реалізації. Останнім часом досить очевидним є саме генезис таких податково-процесуальних норм.

Так, одним з основних заходів, без якого неможливо уявити собі виконання податкових зобов'язань, є подання податкової звітності платниками податків як зобов'язальною стороною податкових

правовідносин. Відповідно до ст. 67 Конституції України всі платники податків зобов'язані вчасно та у повному розмірі сплачувати податки [82].

Зі свого боку держава повинна забезпечити безперешкодні умови та спростити цей процес. С. І. Вазарханов у зв'язку з цим доречно зазначає, що концептуальною передумовою полегшення адміністрування платежів є той факт, що послуга з їх збору вже оплачена платником [18, с. 131].

У 2008 році з метою спрощення для платників податків процедури подання податкової звітності до органів державної податкової служби та впровадження системи електронного контролю за обігом податку на додану вартість наказом ДПА України «Про подання електронної податкової звітності» від 10.04.2008 № 233 затверджено Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку [196]. Даним підзаконним правовим актом регламентується новий спосіб виконання податкових зобов'язань із подання податкової звітності платниками ПДВ за власним бажанням. Згодом, із прийняттям ПК України, у п. 49.3 ст. 49 було виокремлено спосіб подання податкової декларації засобами електронного зв'язку в електронному вигляді з дотриманням умов щодо реєстрації електронного підпису [151], зокрема електронною поштою.

Отже, із удосконаленням телекомунікаційних мереж та з полегшенням доступу до Інтернету з'явилася реальна можливість для вдосконалення електронного документообігу в системі податково-звітних процедур. Пунктом 49.4 ст. 49 ПК України визначено імперативний обов'язок електронного способу подання податкової звітності з ПДВ щодо платників, які належать до великих та середніх підприємств [151]. Для забезпечення ефективності функціонування цієї електронної процедури податковим відомством було створено Акредитований центр сертифікації ключів, який реалізує процедури безкоштовного надання послуг електронного цифрового підпису платникам податків [192].

Отже, у зв'язку з появою нового способу подання податкової документації з'явилися нові процесуальні норми, які у своїй сукупності не тільки вдосконалили діючу процедуру подання декларації, але й започаткували самостійну податкову процедуру, яка складається із такого порядку дій:

- 1) реєстрації користувачем та отримання платником електронного цифрового підпису;
- 2) створення електронного документа за допомогою спеціального програмного забезпечення;
- 3) забезпечення захисту податкового документа електронними засобами (зокрема криптографічним);
- 4) направлення платником електронного документа;
- 5) перевірки контролюючим органом електронного документа та надсилання підтвердження платнику.

Суттєво були вдосконалені і процесуальні норми, які регламентують порядок проведення перевірок як одного зі способів податкового контролю, встановленого гл. 8 ПК України. Визначальною особливістю таких процесуальних норм є той факт, що вони вагомо впливають на правове становище платників податків. Але разом з тим вони гарантують стабільність виконання податкових зобов'язань, виконують попереджувальну та стимулювальну функцію в оподаткуванні. До того ж, як правильно зазначає Т. В. Мединська, податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів [115, с. 205]. А тому основним завданням процесуальних норм є встановлення пропорційного балансу фіскальних інтересів держави та приватних законних інтересів платників податків.

Удосконалення податкового контролю у формі податкового аудиту помітно відображається навіть з позиції нормативного формалізму. Варто згадати підзаконну відомчу Інструкцію про порядок застосування та

стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби, яка була затверджена наказом Міністерства фінансів України та Головною державною податковою інспекцією України № 28 від 20.04.1995 та регламентувала загальні засади застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства. Однак, незважаючи на це, в Інструкції приділялася увага і порядку оформлення результатів податкової перевірки. Зокрема, у п. 9 зазначалося, що факти порушень податкового законодавства службова особа органу державної податкової служби оформлює актом документальної перевірки, у якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчими актами та вказуються конкретні їх пункти і статті [191].

Помітну роль в удосконаленні податково-процесуальних норм з реалізації матеріальних норм у напрямі проведення податкових перевірок відіграв також Указ Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.1998 № 817 [189], який, як зазначається у преамбулі Указу, був прийнятий з метою зменшення втручання державних органів у підприємницьку діяльність суб'єктів господарювання.

Варто підкреслити, що цей Указ Президента є першим в Україні підзаконним нормативним актом, яким було визначено компетенцію органів виконавчої влади щодо порядку проведення планових та позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Як посилення гарантій законності проведення таких перевірок в Указі встановлюються нові правові гарантії для суб'єктів господарювання. Зокрема, такі перевірки повинні обов'язково бути передбачені у плані-графіку роботи контролюючого органу і здійснюватися за місцем перебування такого суб'єкта. Обов'язковим елементом процедури проведення таких заходів було повідомлення суб'єкта підприємництва не пізніше ніж за 10 днів до дня здійснення такої перевірки, із зазначенням дати

її проведення. Крім того, система податково-контрольних процедур передбачала, що планова виїзна перевірка повинна проводитися за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органу і не частіше одного разу на календарний рік.

На наше переконання, в умовах демократично-правових реформ Указ Президента України від 23.07.1998 № 817 закріпив базові правові гарантії процесуально-контрольної діяльності органів державної влади. Як наслідок, він обумовив прийняття нових процесуальних норм і у сфері оподаткування. Зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України від 29.01.1999 № 112 було затверджено Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами [166]. З метою недопущення надмірного та незаконного втручання в діяльність суб'єктів господарювання вказаною Постановою було скасовано Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про комплекс заходів щодо розроблення механізму координації перевірок підприємств, установ та організацій, які здійснюються державними контролюючими органами» від 09.06.1997 № 307-р [193] (у якому встановлювалися лише загальні засади механізму координації дій при перевірках підприємств) та було визначено початок проведення планових перевірок усіма контролюючими органами, уповноваженими на здійснення такої діяльності. При цьому для реалізації будь-яких контрольно-перевірочних заходів вважалося за необхідне щоквартально формувати план-графік проведення таких планових виїзних перевірок за місцезнаходженням суб'єктів підприємницької діяльності. Далі постанова Кабінету Міністрів України від 29.01.1999 № 112 втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.2005 № 619. Новим Порядком

скорочено коло уповноважених суб'єктів із переліку, який містився в Указі Президента України від 23.07.1998 № 817 до податкових, митних, а також органів державної контрольно-ревізійної служби. Крім виїзних перевірок, як форми контролю, закріплено і планові ревізії, які уповноважені здійснювати органи державної контрольно-ревізійної служби [165].

Отже, процесуально-нормативні корективи у системі нормативно-правових актів створили певні гарантії як для платника податків при проведенні перевірки, так і узгодили дії самих контролюючих органів. Ця процесуальна врегульованість певною мірою унеможливила дезорієнтацію та хаотичність при реалізації контрольно-перевірочних процедур.

Згодом Постанова «Про затвердження Порядку координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів)» від 21.07.2005 № 619 втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» від 23.10.2013 № 805, яка була прийнята у зв'язку з реорганізацією органів контрольно-ревізійної служби та створенням органів державного фінансового контролю. Порядком регламентуються процедури координації одночасного проведення документальних планових перевірок контролюючими органами та планових виїзних ревізій органами державного фінансового контролю. Строки погодження здійснення таких перевірок аналогічні з попередніми [164].

Повертаючись до генези процесуальних норм, які регламентували порядок проведення контрольно-перевірочних заходів, не можна оминати увагою Положення про здійснення контролю за додержанням порядку державної реєстрації суб'єктами підприємництва та ліцензування підприємницької діяльності, затвержене наказом Ліцензійної палати

України від 17.06.1999 № 53 [156]. У Положенні було закріплено організацію та порядок проведення перевірок суб'єктів господарювання щодо дотримання ними ліцензійних умов. Норми, які окреслюють вимоги до дотримання законодавства щодо ліцензування, співвідносяться з нормами податкового законодавства.

Отже, аналізуючи ці нормативно-правові приписи, можемо стверджувати, що вони, у свою чергу, є логічним продовженням правових гарантій для суб'єктів господарювання від протиправних дій контролюючих органів. Кожна сфера податкової активності повинна бути процесуально врегульованою.

Наказом ДПА «Про затвердження Інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби» від 17.03.2001 № 110 було скасовано наказ Головної державної податкової інспекції України «Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби» від 20.04.1995 № 28, а податково-процесуальні норми зазнали суттєвих змін. По-перше, регламентувався порядок визначення податкових зобов'язань (самостійно або опосередковано контролюючим органом). По-друге, було уточнено порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій за результатами проведення окремих видів перевірок (документальна, камеральна, фактична), а також щодо дій платника, який порушив правила відчуження активів, що перебувають у податковій заставі. По-третє, регламентувалися порядок, підстави та строки направлення податкових повідомлень-рішень. По-четверте, було виокремлено процедури та порядок застосування відповідальності за порушення валютного законодавства контролюючими органами. По-п'яте, уточнено порядок дій платника при самостійному виявленні помилок у поданій ним податковій звітності [65].

Наступним етапом удосконалення процесуальних норм у сфері оподаткування стало прийняття ПК України з віднесенням податкових

перевірок до форм податкового контролю (гл. 5). У главі 8 ПК України на сьогодні містяться процесуальні норми, які регламентують таке: порядок проведення кожного виду податкових перевірок; умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок; строки здійснення перевірок; порядок та умови проведення експертизи під час податкового контролю; порядок оформлення результатів перевірок.

Продовженням еволюції процесуальних норм, які визначають порядок проведення перевірок контролюючими органами у сфері оподаткування, було ухвалення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів» від 20.11.2012 № 5503-VI. У ньому, зокрема, міститься нова процедура здійснення податкового аудиту – документальна невиїзна позапланова електронна перевірка (встановлюються підстави, порядок її проведення та оформлення результатів тощо) [188].

Одним з вагомих подальших еволюційних кроків законодавця на шляху вдосконалення процесуальних податкових норм стало ухвалення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII. У пояснювальній записці до законопроекту зазначалося, що основною метою його ухвалення є покращання умов ведення бізнесу в Україні з одночасним підвищенням показників України в міжнародних рейтингах, а також зростання ефективності використання ресурсів економіки. При цьому реалізація цієї мети повинна бути вирішена за допомогою лібералізації податкової системи та підвищення її рейтингу, скорочення часу, витраченого на складання, подання звітності та сплату податків [181]. Даний Закон забезпечив суттєве вдосконалення процедур подання податкової звітності та адміністрування окремих податків. Так, Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII відтепер зобов'язує подавати податкову звітність з ПДВ в електронному

вигляді до контролюючого органу всіма платниками цього податку. З цією метою, а також для боротьби з недобросовісними платниками ПДВ (податковими ямами та транзитними групами) запроваджуються ПДВ-рахунки [186]. На наш погляд, введення такої процедури насамперед впливає з технічної можливості її реалізації завдяки вдосконаленню електронної обробки даних та розвитку телекомунікаційних технологій.

З огляду на проведений аналіз зазначених нормативно-правових актів, маємо підстави стверджувати, що процесуальні норми, якими регулювалися податкові перевірки, розвивалися досить стрімко. Причиною їх еволюції стали фактори, зумовлені податковою політикою певного етапу, а також технологічними особливостями розвитку самої держави. Також на їх розвиток впливав демократично-правовий аспект функціонування держави, тобто її спрямованість на забезпечення прав та законних інтересів різних верств населення, зокрема платників податків.

Генезис процесуальних норм чітко прослідковується і в інших аспектах оподаткування. Беручи до уваги формально-нормативний підхід, можемо констатувати вдосконалення норм позасудового оскарження рішень контролюючих органів. Так, конкретизація важливих процесуальних сторін позасудового захисту прав платників податків за роки незалежності України вперше знайшла втілення у Положенні про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями, затвердженому наказом ДПА України від 11.12.1996 № 29. Пункт 1 Положення [157] встановлював можливість оскарження рішень органів державної податкової служби в адміністративному або в судовому порядку. Також Положенням визначалися рішення, що можуть бути оскаржені в адміністративному порядку; встановлювалися обов'язкові реквізити скарги та регламентувалися строки та порядок її подання; особливості розгляду.

У Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»

від 21.12.2000 № 2181-III законодавцем було закріплено окрему статтю, що розкривала специфіку адміністративного оскарження рішень податкових органів (ст. 5 «Порядок узгодження сум податкових зобов'язань, оскарження рішень контролюючих органів та визначення податкового боргу») [197].

Положення про порядок розгляду звернень громадян в органах державної податкової служби України, затверджене наказом ДПА України від 27.02.2004 № 112, охоплювало не лише процесуальні сторони щодо оскарження рішень органів державної податкової служби, а й закріплювало інші форми звернення громадян [160].

Деякі аспекти оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку були доповнені Порядком застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури, затвердженим наказом ДПА України від 26.04.2001 № 182 [162].

Закріплення важливих процесуальних основ щодо розгляду звернень громадян (зокрема і скарг) в органах державної податкової служби було забезпечене Інструкцією про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби, затвердженої наказом ДПА України від 18.06.2008 № 395 [66].

Безумовно, генезис указаних норм можна пов'язати з ухваленням ПК України, у ст. 56 якого законодавець регламентує питання оскарження рішень контролюючих органів [151].

Однак варто зауважити, що оскільки ПК України не повною мірою охоплює процесуальні сторони адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, то конкретизація цього питання була забезпечена прийняттям та затвердженням таких документів:

– Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженого наказом ДПА України від 23.12.2010 № 1001 [158];

– Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 [159].

Далі еволюція досліджуваних норм характеризувалася прийняттям наказу Міндоходів «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів» від 25.12.2013 № 848. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів замінив Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203, та Порядок оформлення, подання платниками податків скарг на грошові зобов'язання, визначені митними органами, та їх розгляду Державною митною службою України, затверджений наказом Державної митної служби України від 18.04.2011 № 315) [170].

Функціонування правонаступника Міндоходів – ДФС – теж відобразилося на нормативно-правових актах у сфері оскарження рішень контролюючих органів. А отже, наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 було затверджено Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах [174], у зв'язку з чим Інструкція про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби, затверджена наказом ДПА України від 18.06.2008 № 395, втратила чинність.

Разом з тим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 було затверджено Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [171], що, у свою чергу, призвело до втрати чинності наказом Міндоходів від 25.12.2013 № 848.

З одного боку, усе це можна сприймати як нестабільність чинного законодавства, але з огляду на формально-нормативний підхід це є

своєрідним генезисом процесуальних норм, зокрема щодо оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку, бо так чи інакше законодавець їх змінював, доповнював, щоб наблизитися до існуючих завдань оподаткування та захисту прав платників податків в умовах правових реформ.

Отже, окреслене вище дозволило прийти до важливого висновку. Якщо спробувати провести періодизацію процесуальних норм податкового права на основі формально-нормативного підходу, то можна констатувати, що вони еволюціонували по-різному, виходячи з особливостей окремих видів податкових проваджень. Для того щоб хоч якось узагальнити таку періодизацію, потрібно визначитися з тим, яка подія внесла суттєві корективи у нормативне «обрамлення» усіх процесуальних податкових норм, незалежно від видів податкових проваджень. Зрозуміло, що мова йде про кодифікацію податкового законодавства, оскільки прийняття ПК України зумовило таке: 1) довело, що українській правовій системі тривалий час не вистачало кодифікованого правового акта у сфері оподаткування; 2) полегшило значною мірою застосування чинних процесуальних норм, незважаючи на те, що значна їх частина так і залишилася «розсіяною» у підзаконних нормативно-правових актах. Тобто у генезі процесуальних норм податкового права можемо виділити два періоди, а саме: до прийняття ПК України (до 02.12.2010) та після його ухвалення (після 02.12.2010).

Отже, генезис податково-процесуальних норм – складний та динамічний процес, зумовлений різноаспектними детермінантами: удосконаленням правових засад функціонування держави та підвищенням стандартів у сфері захисту прав людини і громадянина, появою нових матеріальних податкових норм, розвитком норм інших правових інститутів. Він має вплив на різні вектори оподаткування. Важливою константою генезису процесуальних норм є їх удосконалення, яке продукує появу нових процесуальних норм та процедур у сфері оподаткування, їх диференціацію;

вироблення індивідуального підходу в податковому адмініструванні; мінімізацію ресурсних затрат у ході його реалізації; створення юридичного підґрунтя для втілення в життя прав та законних інтересів платників податків.

1.2. Сутність та структура процесуальних норм податкового права

Процесуальна правова норма стає неоціненним базисом для реалізації основних цілей держави в різних напрямках її діяльності. Це елемент системи правових норм, а отже, і невід'ємна складова системи соціальних.

Правильним є твердження Т. В. Жванії про те, що норми як регулятор соціальної взаємодії є тим механізмом, що утримує суспільну систему у стані життєздатної рівноваги в умовах неминучих змін; створює нормативно схвалюване поле дій, бажаних для суспільства; орієнтує особистість щодо її поведінки; виконує функцію контролю з боку суспільства; слугує зразком; інформує; дозволяє оцінювати та прогнозувати поведінку [54, с. 172-173].

Існує думка, що норма – це регулятор соціальної поведінки індивіда в певному мікросоціумі в межах допустимого в суспільстві [40, с. 36].

Будучи різновидом соціальних, правові норми скеровують правові вектори державного життя та є регулятором приватних і публічних правовідносин. Вони дозволяють скоординувати діяльність учасників суспільних відносин у напрямі досягнення загальнобажаних цілей та реалізації основних завдань функціонування держави. Змістовна спрямованість правових норм має на меті попередити девіантну поведінку учасників соціальних зв'язків, створити гарантії непорушності їх особистого простору для існування та розвитку.

Вузькою, але водночас цікавою, є дефініція поняття «правова норма», запропонована білоруським науковцем І. О. Маньковським, який вважає, що

це розроблена державою модель дозволеної або забороненої поведінки, за допомогою закріплення якої в нормативному правовому акті державна влада повідомляє на підпорядкованій їй території фізичних осіб про можливі позитивні чи негативні наслідки поведінки, передбаченої тією чи іншою правовою нормою [106, с. 12].

На думку теоретика права О. Ф. Скакун, правова норма – загальнообов’язкове, формально визначене правило поведінки, що встановлене або санкціоноване державою як регулятор суспільних відносин та офіційно визначає міру свободи й справедливості відповідно до суспільних, групових та індивідуальних інтересів (волі) населення країни, що забезпечується всіма заходами впливу держави, аж до примусу [219, с. 275].

Правові норми характеризуються складністю взаємозв’язків та взаємообумовленістю. Вони пов’язані і тоді, коли одні з них (матеріальні) фіксують правила поведінки, інші, процесуальні, забезпечують фактичне втілення цих правил поведінки у життя. Питання можливості поділу норм на матеріальні та процесуальні переважно позбавлене наукової полеміки та підтримується багатьма дослідниками.

На важливому постулаті для розмежування матеріальних та процесуальних норм права наголошує Ю. В. Боднарчук, при цьому науковець апелює до поняття «норми-приписи». Заслуговує на увагу викладене ним твердження про те, що матеріальними нормами-приписами визначають такі (сутнісні) елементи правил поведінки, як коло суб’єктів правовідносин, об’єкт правовідносин, їхні суб’єктивні права, юридичні обов’язки суб’єктів щодо об’єкта правовідносин, а також межі, обсяг цих прав і обов’язків, тобто в загальному вигляді визначають міру «правозазіхань» сторін на будь-які блага, у тому числі блага, що є об’єктом процесуальних правовідносин, тобто організацію як процес. Процесуальними нормами-приписами регламентується будь-яка (одна, декілька чи всі одразу) умова для реалізації правила поведінки, здійснення «правозазіхань» суб’єктів правовідносин, як

наприклад: спосіб дії, послідовність дій, правові засоби, що використовуються, форма закріплення результатів дій чи інше, тобто конкретизують матеріально-правову норму-припис [13, с. 201].

Етимологічно поняття «процесуальна норма» необхідно пов'язати із категорією «процес» (з лат. «processus», просування вперед) [220, с.772], насамперед податковим.

В. М. Горшеньов розглядає процес як комплексну систему органічно взаємопов'язаних правових форм діяльності уповноважених органів держави, її посадових осіб, а також зацікавлених щодо вирішення різноманітних юридичних справ інших суб'єктів права [232, с. 4-5].

Професором Л. М. Касьяненко наголошено, що в юридичному аспекті поняття «процес» має більш глибоке значення та не обмежується тільки континуальністю – процесом розгортання подій у часі. З юридичного погляду процес – розгортання сутності та форма існування цієї сутності [70, с. 16].

Міркування науковців про податковий процес трансформувалися у різнохарактерні його визначення. Наприклад, учені стверджували, що це врегульований процесуальними нормами податкового права порядок процедурної (як правило, неюрисдикційної) діяльності компетентних органів публічної влади (іноді й інших уповноважених суб'єктів) у галузі оподаткування та податково-процесуальні правовідносини, які виникають на цій основі [86, с. 17]; урегульована процесуальними нормами права діяльність державних уповноважених органів у податковій сфері, яка спрямовується на встановлення правових основ формування податкових доходів, забезпечення належної поведінки осіб з виконання ними своїх обов'язків як учасників податкових відносин, а також вирішення податкових спорів [88, с.39]. Усі ці дефініції вказують на його певну податкову активність з прив'язкою до податкової процесуальної норми.

Говорячи про адміністративний процес, В. К. Колпаков та О. А. Гусар підкреслюють, що актуальним є його визначення як узагальненої назви

нормативно регламентованої діяльності публічної адміністрації щодо реалізації владних повноважень [81].

Процесуальність виражає динамічність, зміну стану матерії (визначення порядку, часу такої зміни) та в цілому демонструє умови втілення матеріальних основ буття. Вважаємо, що саме такі загальні уявлення про процес стали основою тлумачення змісту поняття «процесуальні норми».

На думку російського дослідника Л. М. Борисової, під процесуальними нормами права необхідно розуміти самостійний вид правових норм, які мають службовий характер та спрямовані на виконання приписів матеріальних норм за допомогою створення умов, надання безпосереднім учасникам відносин прав і обов'язків, що дозволяють врегулювати суперечку без втручання юрисдикційних органів, а при негативному розвитку правовідносин – визначають порядок застосування спеціальними державними органами владних повноважень для врегулювання конфлікту [15, с. 19].

Розглядаючи процесуальні норми, М. П. Курило наполягає на тому, що це сформульовані правила поведінки, які зумовлені потребою у забезпеченні прав учасників у сфері того чи іншого судочинства, призначені для регулювання суспільних відносин та охоплюють правила поведінки суб'єктів, спеціально уповноважених державою на здійснення юрисдикційної діяльності, а також інших учасників процесу [93, с. 100].

На переконання Л. М. Ніколенко, норма процесуального права є нормою права, що регулює суспільні (процесуальні) відносини, які виникають між судом, з одного боку, та учасниками судового розгляду – з іншого, і спрямовані на вирішення процедурних та організаційних питань щодо реалізації норм матеріального права з метою захисту прав і законних інтересів суб'єктів матеріальних правовідносин [129, с. 153].

Як бачимо, при визначенні поняття «процесуальні норми права» М. П. Курило та Л. М. Ніколенко наголошують на їх застосуванні у сфері судочинства, що, на нашу думку, не відображає всієї масштабності дії таких норм. Вони не обмежені тільки судочинством та не спрямовані виключно на забезпечення виконання завдань судової сфери. Визначення матеріальної норми апріорі передбачає закріплення відповідної процесуальної норми, а отже, не тільки в судочинстві прослідковується дія таких норм. Тому дефініція вказаного поняття, запропонована науковцями, є дещо вузькою і, як наслідок, звужує сферу застосування процесуальних норм.

Інтерпретуючи процесуальні норми, Л. М. Касьяненко констатує, що їх сутність полягає в тому, що вони завжди регламентують порядок, форми, методи реалізації норм матеріального права [70, с. 207].

У зв'язку з цим небезпідставно О. О. Сидоренко зауважує, що юридична наука не має єдиного підходу до розкриття природи процесуально-правових норм й вони інтерпретуються по-різному, зокрема як правила поведінки (норми), що:

- спрямовані на встановлення процедури здійснення судочинства;
- регулюють вирішення юридичного конфлікту як за судовою, так і за адміністративною процедурами;
- встановлюють процедуру, якою регламентовано будь-який процес правозастосовної реалізації норм права;
- визначають порядок не лише правозастосовної, а й будь-якої правової форми діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування та спеціально уповноважених ними суб'єктів;
- встановлюють порядок реалізації прав та обов'язків учасників суспільних відносин як при їх правозастосовній реалізації, так і поза процесом правозастосування;
- регламентують не тільки процес реалізації правових норм, але й процес право закріплення [215, с. 21-32].

На наше переконання, найбільш повною є дефініція процесуальних норм, що відображає їхню спрямованість на реалізацію матеріальних. Основна сутність та спрямованість процесуальних правових норм є прямою вказівкою для констатації загального та спеціального кола належних їм ознак.

Такої думки дотримується і Атаманчук І. В., зауважуючи про такі особливі риси процесуальних норм права: вони втілюють волю тих прошарків населення, які наділені найбільшими можливостями впливати на правотворення; установлюються уповноваженими державними органами та охороняються примусовою силою держави; мають загальнообов'язковий характер; наділені властивостями стабільності змісту та призначення; у своїй сукупності становлять складну та цілісну систему [7, с. 19-20].

Становить науковий інтерес твердження І. В. Атаманчука про те, що процесуальні норми повинні розкривати тип процесуальних чи організаційних відносин, їх цільове призначення, суб'єктивний склад, вид та послідовність дій, строки та місце здійснення дій у юридичному процесі, правові засоби, що забезпечують функціонування процесу [7, с. 21].

Не можна не погодитися з О. О. Уваровою та О. О. Сидоренко, які впевнені, що процесуальні норми дозволяють забезпечити більшу визначеність правового регулювання, оскільки встановлюють чіткі процедури, завдяки яким суб'єкти права отримують можливість ознайомитися з тим, які вимоги до них висуває право, реалізувати норми права, звернутися щодо захисту порушеного права [245, с. 24].

Свої погляди про ознаки норм права висловив О. О. Сидоренко. Зупинимо увагу на тих, які, на думку дослідника, характеризують процесуальні, надаючи їм певних особливостей: 1) головним способом правового регулювання, що лежить в основі встановлюваних процесуальними нормами правил поведінки, виступає зобов'язання – обов'язок діяти певним чином; 2) основною формою реалізації

процесуальних норм є їх виконання; 3) зазвичай вони набувають регулятивного значення тільки у взаємозв'язку з іншими процесуальними нормами; 4) такі норми беруть участь у праворегулюванні на кожному з його етапів; 5) їхні приписи, порівняно з матеріальними, більш формалізовані; б) як правило, при реалізації норм процесуального права примус застосовується не як засіб реагування за скоєне правопорушення, а як механізм забезпечення дотримання встановленого порядку [215, с. 49-50].

Для визначення сутності податково-процесуальних норм доречно звернути увагу на доктринальні уявлення про фінансові та податкові норми.

Так, на переконання О. П. Орлюк, фінансово-правові норми – це загальнообов'язкові приписи компетентних органів державної влади та місцевого самоврядування з приводу мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих та децентралізованих фондів, що виражені у категоричній формі й забезпечені силою державного примусу [139, с. 125].

Згідно з наявними визначеннями податково-правова норма – правило, способи поведінки, що становлять зміст податкового права [150, с. 29]; загальнообов'язкове формально визначене правило поведінки, що встановлене державою та охороняється нею, яке, діючи разом з іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права і покладає на них юридичні обов'язки, пов'язані з оподаткуванням [95, с. 100].

Як справедливо зазначала Л. К. Воронова, через податкову норму державна воля впливає на учасників податкових правовідносин [33, с. 214].

Таким чином, узагальнення зазначених вище наукових поглядів на процесуальні та податкові норми дозволяє вивести апріорне твердження про те, що податково-процесуальні норми своїм призначенням покликані забезпечувати реалізацію матеріальних норм у сфері оподаткування. Матеріально-правова основа податкового життя абсолютно б втратила свою цінність без процесуального підґрунтя для фактичного її втілення.

Визначення податково-процесуальних норм, сформульовані у світлі наукових досліджень, не є ідентичними. Проте й не можна стверджувати про плюралістичність дефініцій цього поняття, адже лише окремими науковцями підіймалося це питання. Аналіз положень законодавчих актів, насамперед ПК України, демонструє, що законодавець до зазначеного терміна не апелює, а він є результатом тільки науково-теоретичних напрацювань.

За словами І. Є. Криницького, податково-процесуальна норма – це загальнообов'язкове, формально визначене правило загального характеру, що встановлене (санкціоноване) та охороняється державою, спрямоване на регулювання організаційних, в основному неюрисдикційних, суспільних відносин у галузі оподаткування через реалізацію податково-матеріальних правових норм [86, с. 137].

М. П. Кучерявенко зазначає, що процесуальні податково-правові норми – це норми, які визначають форму реалізації матеріальних норм, встановлюють порядок, способи та методи діяльності у сфері оподаткування шляхом закріплення конкретних організаційно-правових форм реалізації матеріальних податково-правових норм [95, с. 104].

Своє трактування процесуальних податково-правових норм запропонувала В. Є. Кузнєченкова, указавши на те, що це норми, які визначають форму реалізації матеріальних норм та встановлюють порядок, способи, методи діяльності у сфері оподаткування шляхом закріплення форм реалізації матеріальних податково-праовових норм [89, с. 15].

Отже, термін «податково-процесуальна норма» має дві системоутворювальні складові: терміни податкової та процесуальної норми. Більше того, для таких норм характерна амбівалентність, тобто подвійність, адже вони поєднали в собі ознаки як процесуальних, так і податкових норм. На їх дуалістичний характер, у свою чергу, звернув увагу І. Є. Криницький [86, с. 137].

Незважаючи на це, принципово важливим є те, що податково-процесуальні норми – різновид фінансово-процесуальних норм. Тому у розрізі предмета нашого дослідження необхідно зважати і на їхні особливості. З цього питання обґрунтованою є позиція Л. М. Касьяненко, яка переконливо зауважила, що процесуальна норма фінансового права: 1) виражає публічний інтерес; 2) являє собою правило поведінки у формі державно-владного припису; 3) відрізняється конкретністю, предметною деталізацією, індивідуальною спрямованістю, категоричністю у регламентації поведінки учасників фінансово-правових відносин; 4) визначає коло учасників фінансово-правового процесу, наділяє їх суб'єктивними юридичними правами і покладає на них відповідні суб'єктивні юридичні обов'язки; 5) охороняється і забезпечується силою державного примусу [70, с. 201].

Згідно з міркуваннями засновника школи податкового права в Україні М. П. Кучерявенка, особливості податкових норм, як різновиду фінансових, виражаються у їх змісті, характері припису, а також у способах захисту прав учасників відносин. Щодо змісту, то податкові норми є регуляторами правил поведінки у сфері фінансової діяльності держави, однак ця діяльність є специфічною та пов'язана зі встановленням, зміною, скасуванням податків і надходжень у бюджети; визначенням прав та обов'язків учасників відносин, відповідальності за невиконання розпоряджень держави у сфері руху податкових надходжень від платника податків до бюджетів або фондів. Говорячи про характер їх приписів, науковець коментує, що тоді як фінансові норми мають, як правило, імперативний характер, приписи податкових норм – виключно наказовий. Особливість податкових норм, виражена у способах захисту прав учасників відносин, впливає з певної нерівності суб'єктів, що реалізується за допомогою податкової відповідальності [95, с. 100-102].

Отже, податково-процесуальні норми пов'язані з фінансовою діяльністю держави, у ході якої, на думку П. С. Пацурківського, держава

реалізує функції із збирання, розподілу та використання грошових коштів з метою виконання завдань, які стоять перед нею на відповідному етапі її розвитку та прогресу суспільства [143, с. 45]. Процесуальні норми фінансового права окреслюють порядок та організацію дій у напрямі мобілізації, розподілу і витрачання фондів коштів, визначають процедурні аспекти діяльності уповноважених органів влади та місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів в цій сфері, процесуальні норми податкового права регламентують одну зі сторін триланцюгової діяльності – акумулювання (мобілізацію) грошових коштів у формі податків, зборів та платежів.

На переконання Н. Ю. Пришви, до процесуальних потрібно віднести норми щодо порядку проведення податкового обліку платників податків і зборів, подання ними податкової декларації, порядку обчислення податку, порядку здійснення контролю за сплатою податків, застосування заходів примусу та ін. [185, с. 11].

Зважаючи на проведений вище аналіз, можемо стверджувати про два підходи до розуміння та інтерпретації податково-процесуальної норми: вузький та широкий. Обґрунтувати перший вбачається необхідним з огляду на основну ідею тих учених, які пов'язували сутність процесуальної норми із захистом прав та законних інтересів учасників правовідносин та її спрямованістю на здійснення судочинства, тобто робили прив'язку до юрисдикційного аспекту. Отже, відповідно до вузького значення, податково-процесуальна норма – 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 значенні процесуальна норма податкового права – формально визначене, загальнообов’язкове правило поведінки, що встановлюється та охороняється державою, забезпечується її владною силою та регулює процесуальні основи (порядок, строки, способи, форми) реалізації всіх матеріально-правових норм у сфері оподаткування.

Не вдаючись до наукових дискусій, вважаємо правильним погодитися з виділеними О. Ф. Скакун ознаками норм права, зокрема: регулятивністю їх характеру, загальнообов’язковістю, загальністю, формальною визначеністю, суворим порядком прийняття, забезпеченістю заходами державного впливу, аж до примусу [219, с. 275-276], та віднести їх до загальних ознак податково-процесуальних норм.

Разом з тим, з урахуванням описаних вище наукових поглядів на особливості процесуальних, податкових, фінансово-процесуальних норм, спробуємо максимально об’єктивно вказати на спеціальне коло ознак та особливості податково-процесуальних норм.

Насамперед потрібно звернути увагу на предмет їх регулювання та цільове призначення.

Так, аналіз доктринальних положень І. Є. Криницького дозволяє стверджувати, що науковець визначає предмет регулювання податково-процесуальних норм як невід’ємну складову предмета регулювання податкового права, при цьому наполягаючи на тому, що в межах загального існує «особливий» предмет [86, с. 145].

Дійсно, поза межами правового регулювання податкового права не існує предмета регулювання податково-процесуальних норм. Ці два предмета варто розглядати як загальне та конкретне. У той час як податкове право регулює всі суспільні відносини з мобілізації грошових коштів у вигляді податків, зборів та платежів до державного та місцевих бюджетів (їх встановлення, зміну та безпосередньо стягнення), предметом регулювання податково-процесуальних норм є саме організаційно-процедурні суспільні

відносини щодо встановлення, зміни та акумулювання таких коштів до бюджетів.

Керуючись ст. 1 ПК України [151], можна вказати на те, що це, зокрема, процедурно-організаційні відносини зі справляння податків, зборів та платежів, реалізації прав та обов'язків платників податків та контролюючих органів, здійснення податкового контролю, застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ще одна особливість податково-процесуальних норм зумовлена їхнім цільовим призначенням. По-перше, це реалізація матеріальних норм. По-друге, урегулювання відносин у сфері оподаткування з урахуванням тенденцій нинішньої податкової політики – налагодження взаємодовіри та співробітництва держави в особі контролюючих органів та платників податків, що базується на основних засадах функціонування правової держави, та забезпечення захисту їхніх прав та законних інтересів. Саме платники податків, виконуючи покладений на них обов'язок зі сплати податків, зборів і платежів, формують матеріальну основу держави. А отже, цільова спрямованість податково-процесуальної норми – це не тільки досягнення загальнодержавних цілей з наповнення її бюджету, а й захист прав тих осіб, без яких не відбувалося б надходження до нього грошових коштів.

Таким чином, податково-процесуальні норми покликані забезпечувати реалізацію матеріальних норм податкового права, визначаючи процедурно-організаційні аспекти акумулювання грошових коштів у формі податків, зборів, платежів до бюджетів з поєднанням публічного та приватного інтересу та базуючись при цьому на основних ідеях правової держави.

Також зазначимо, що процесуальні норми податкового права змінюються на фоні загальних економічних, державно-політичних перетворень. Якщо матеріальні норми є більш сталим фундаментом податкового життя, то процесуальні дозволяють його адаптувати до нових

тенденцій розвитку. Звичайно, на їхню динаміку впливає ряд таких факторів: соціальні та політичні аспекти державного життя; макро- та мікроекономічні детермінанти; активізація господарської діяльності; розширення співробітництва між контролюючими органами та платниками податків; міждержавне співробітництво, зокрема в напрямі уникнення подвійного оподаткування.

Динаміка таких норм пов'язана з необхідністю забезпечити зручність адміністрування податків, зборів та платежів. Нові законодавчі ідеї з оптимальної мобілізації грошових коштів до бюджетів насамперед знаходять втілення у порядку їх стягнення

Вагомою є і така особливість податково-процесуальних норм: їх порушення може породжувати виникнення, зміну чи припинення правовідносин у інших сферах правового життя [108, с. 26].

Наприклад, недодержання представниками контролюючого органу порядку та строків проведення перевірки платника податків, визначених гл. 8 ПК України [151], дає останньому підстави звернутися до суду з адміністративним позовом про оскарження та визнання незаконними їхніх дій, що, у свою чергу, зумовлює виникнення адміністративно-процесуальних правовідносин.

Порушення цих норм може мати свої наслідки й у сфері господарських правовідносин. Так, кожен суб'єкт господарювання зацікавлений у тому, щоб особи, з якими він співпрацює, були добросовісними та дотримувалися вимог чинного законодавства. Діяльність господарюючих суб'єктів, узгоджена із законом не тільки у господарській, а й в інших сферах, дає впевненість щодо виконання ними зобов'язань перед своїми контрагентами.

Функціонування Єдиного державного реєстру судових рішень дозволяє безперешкодно аналізувати судові справи за участю юридичних осіб. Таким чином, за необхідності суб'єкт господарювання має змогу відслідковувати

стан та результати вирішення спорів, стороною яких є його контрагенти-юридичні особи.

Наприклад, платник податків не сплачує у встановлений законодавством строк суму узгодженого грошового зобов'язання та пеню, нараховану на суму такого грошового зобов'язання, тобто у нього, згідно з підп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України, виникає податковий борг [151]. У зв'язку з цим контролюючий орган звертається до суду з адміністративним позовом про стягнення з такого платника податків суми податкового боргу. Судом виноситься постанова, якою позовні вимоги органу влади задовольшаються у повному обсязі. Судами апеляційної та касаційної інстанцій судові рішення залишається без змін. Водночас суб'єкт господарювання, який співпрацює з таким господарюючим суб'єктом-платником податків, вивчає відомості Єдиного державного реєстру судових рішень та приходять до висновку щодо порушення його контрагентом вимог чинного законодавства, зокрема процесуальних норм податкового права. У подальшому він може мінімізувати кількість господарських операцій з такою особою або навіть взагалі припинити правовідносини з нею.

Безперечно, що недодержання процесуальних норм податкового права як із боку контролюючих органів, так і з боку платників податків може вплинути на виникнення правовідносини у сфері юридичної відповідальності.

Наприклад, як впливає зі змісту ст. 117 ПК України [151], порушення досліджуваних норм у сфері взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах зумовлює настання фінансової відповідальності та тягне за собою накладення на платника податків штрафу. Стаття 163¹ КУпАП [76] указує на адміністративну відповідальність за порушення податково-процесуальних норм, що визначають порядок ведення податкового обліку, а отже, і на виникнення правовідносин з її застосування.

Порушення процесуальних норм податкового права посадовими особами контролюючих органів теж зумовлює виникнення правовідносин у сфері юридичної відповідальності, наприклад цивільно-правових, закріплених ст. 1173 ЦК України [251]. Зазначене підтверджує аналіз судової практики. Так, в Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 26.03.2013 № К-4962/09 колегія суддів доходить висновку про незаконність дій контролюючого органу з видання та направлення податкових повідомлень-рішень платнику податків, тобто звертає увагу на порушення податково-процесуальних норм. Крім того, судом касаційної інстанції підтверджено правомірність постанови суду апеляційної інстанції щодо стягнення з ДПІ у Шевченківському районі міста Києва на користь платника податків моральної шкоди, спричиненої порушенням таких норм [248].

Відзначимо ще одну важливу особливість процесуальних норм податкового права. Вони дозволяють будувати податкове життя на основних засадах правової держави та податкового права. Згадаємо про такі принципи: розумності, що проявляється у закріпленні розумного строку вчинення тих чи інших дій учасниками податкових правовідносин (наприклад, проведення податкових перевірок (ст. 82 ПК України) [151]; зручності податкового адміністрування (направлення засобами поштового зв'язку або особисте вручення платнику податків податкових повідомлень-рішень (п. 3 Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 28.12.2015 № 1204) [176] ; економності (визначення одним із способів подання податкової декларації за допомогою електронного зв'язку в електронному вигляді (п. 49.3 ст. 49 ПК України) [151], оскільки це допомагає уникнути витрачання коштів на канцелярське приладдя, відправлення декларації засобами поштового зв'язку або її особисте привезення до контролюючого органу, а також економить час платника податків чи його представника.

Досліджувані норми встановлюють порядок, строки, способи, форми вчинення та закріплення дій у сфері оподаткування, наприклад: щодо порядку – ст. 77 ПК України, яка регулює порядок проведення документальних планових перевірок, ст. 299 ПК України, де передбачено порядок реєстрації та анулювання реєстрації платників єдиного порядку; щодо строків – ст. 57 ПК України, у якій визначені строки сплати податкового зобов'язання, ст. 82 ПК України, що закріплює строки проведення виїзних перевірок; щодо способів – ст. 62 ПК України, яка регламентує способи здійснення податкового контролю; щодо форми – пп. 35.1–35.2 ст. 35, якими закріплено форму сплати податків та зборів [151].

Ми погоджуємося із твердженням Д. О. Гетманцева про те, що виконаний у визначеному законом порядку (процедурі) податковий обов'язок, може бути припинений з огляду на його належне виконання [36, с. 135].

Отже, процесуальні норми податкового права забезпечують реалізацію основних принципів та засад оподаткування і дозволяють досягати «золотої середини» між інтересами держави та платників податків [25, с. 59].

Податково-процесуальна норма становить складну єдність взаємопов'язаних елементів, які, взаємодіючи та взаємодоповнюючи один одного, утворюють її структуру. Мовою фізиків, її можна пояснити як молекулу, внутрішній зміст якої визначають її атоми.

Важливо, що юридична наука відзначилася непоодинокими спробами інтерпретувати структуру правової норми. Варто зосередити увагу на таких трактуваннях її науковцями: 1) це логічний погоджений внутрішній зміст правової норми, зумовлений фактичними суспільними відносинами, які характеризуються взаємозалежними та взаємодіючими елементами, що реально виражені у нормативно-правових актах [230]; 2) внутрішня побудова правової норми права, виражена у її поділі на складові, що пов'язані між собою [219, 285]; 3) форма її внутрішнього змісту [71, с. 222]; 4) сукупність

чітко визначених елементів, які взаємодіють забезпечуючи функціональну самостійність норми [60, с. 210].

На наше переконання, слушною є думка М. В. Вороніна про те, що структура норми права є проявом системності права, вона демонструє зв'язки побудови правової норми, які й зумовлюють її регулятивний характер як правила поведінки. Структура правової норми дає підстави щодо її визначення як мікросистеми в межах багаторівневої і багатоскладової системи права [32, с. 15].

У сфері наукових досліджень для багатьох правників став прийнятним погляд на триланкову структуру норми права: гіпотезу, диспозицію та санкцію. Сформувалися позиції, відповідно до яких конструкція норми «якщо (гіпотеза) – то (диспозиція) – інакше (санкція)» дозволяє пояснити її внутрішній зміст. Однак і таке твердження деякими науковцями піддавалося сумнівам, висловлювалася думку про дві частини правової норми, або були спроби нетрадиційно розкрити її внутрішню будову [253, с. 214; 32, с. 17].

І. Д. Шутак та І. І. Онищук не випадково наголосили на тому, що багато авторів у складі норми виділяють тільки два елементи, а саме: у регулятивних нормах – гіпотезу і диспозицію; в охоронних – гіпотезу (або диспозицію) та санкцію [258, с. 40-41].

Незважаючи на те, що гіпотеза, диспозиція та санкція головними частинами структури правової норми не визнавалися ученими одностайно, саме їх розглянемо як невід'ємні елементи процесуальної норми податкового права та спробуємо довести безкомпромісність такої думки.

О. Ф. Скакун наполягала на тому, що гіпотеза окреслює обставини, за яких правова норма набуде чинності [219, с. 286]. Схожа думка була висловлена М. С. Кельманом та О. Г. Мурашиним [71, с. 222], В. В. Сухоносом [230].

Такі погляди щодо сутності гіпотези мали й дослідники процесуальних норм [215, с. 66; 31, с. 2]. Цю думку поділяємо і ми.

Варто підкреслити, що на основі певних критеріїв елементи правової норми розмежовують на види. Гіпотези, залежно від кількості обставин, що приводять норму в дію, диференціюють на прості (визначають тільки одну необхідну для цього обставину) та складні (охоплюють дві або більше обставин); від ступеня визначеності – на абсолютно визначені (детально окреслюють обставини, за наявності або відсутності яких норма набуває чинності), відносно визначені (не мають повних даних про обставини для дії правової норми та при цьому обмежують умови її застосування колом формальних вимог) та альтернативні, коли для дії норми потрібні одна або декілька фактичних обставин [60, с. 211-212].

Просту гіпотезу зустрічаємо в п. 86.5 ст. 86 ПК України [151], яким законодавець визначив одну обставину для того, щоб скласти акт, що вказує на відмову підписання акта (довідки) податкової перевірки. Нею є відмова платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від його/її підписання. Отже, для приведення в дію податково-процесуальної норми зі складання такого акта має бути одна обов'язкова обставина – відмова підписати акт або довідку податкової перевірки.

Складна гіпотеза міститься у п. 89.6 ст. 89 ПК України [151], адже охоплює дві обов'язкові обставини, що дозволяють здійснити опис майна у податкову заставу у повному обсязі, тобто привести відповідну процесуальну норму з його опису у дію: перша обставина – неподільність майна, друга – більша балансова вартість майна від суми податкового боргу.

Аналізуючи гіпотези процесуальних норм податкового права залежно від ступеня їх визначеності, потрібно також розглянути відповідні приклади. Навряд чи буде піддане сумнівам твердження про те, що п. 59.1 ст. 59 ПК України [151] має абсолютно визначену гіпотезу. Регламентовано, що контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкову вимогу за умови несплати останнім у встановлені законодавством строки узгодженої

суми грошового зобов'язання. Обставина, що приводить в дію процесуальну норму з надсилання платнику податків податкової вимоги, є детально визначеною та дає повні дані про підстави застосування цієї норми.

На відносно визначену гіпотезу вказує підп. 65.4.5 п. 65.4 ст. 65 ПК України [151], що передбачає можливість фізичної особи повторно подати документи для взяття на облік після усунення причин, які стали підставою для відмови у взятті на облік самозайнятої особи. Звідси випливає, що такі причини чітко не розкриті й гіпотеза не конкретизує обставин реалізації відповідної процесуальної норми з обліку самозайнятої особи.

Альтернативну гіпотезу містить п. 66.5 ст. 66 ПК України [151], де закріплено, що у разі виникнення змін у даних або внесення змін до документів, що подаються для взяття на облік, платник податків повинен надати до контролюючого органу, в якому він обліковується, уточнені документи протягом 10 календарних днів з дня внесення змін до зазначених документів. Таким чином, ця норма засвідчує альтернативність в обставинах для подання до контролюючого органу уточнюючих документів: або виникнення змін у даних, або внесення змін до документів, що подаються для взяття на облік.

Диспозиція є елементом правової норми, у якому формується модель самого правила поведінки [219, с. 289]. Для зручності правових досліджень та вирішення важливих питань наукової систематизації цю структурну одиницю норми права теж було класифіковано. Зупинимось на такому критерії, як спосіб її викладення, відповідно до якого диспозицію потрібно розмежовувати на просту, описову, відсильну та бланкетну. Помітно, що на цьому критерії для диференціації диспозицій зосереджували увагу дослідники кримінальних норм [258, с. 41].

Однак він має не менш важливе значення і при градації диспозицій податково-процесуальних норм. Проста диспозиція не конкретизує процесуальні аспекти правила поведінки, тоді як описова детально їх

окреслює. Відсильна, не даючи чіткого опису правила поведінки, відсилає до інших норм цього самого правового акта. Бланкетною є диспозиція, що спрямовує до іншого нормативно-правового акта, оскільки не деталізує процесуальну сторону правила поведінки щодо реалізації податково-матеріальної норми.

Універсальність податково-процесуальних норм полягає в тому, що в їхній системі зустрічаються норми з різними видами диспозицій.

Прикладом простої є диспозиція п. 59.1 ст. 59 ПК України, оскільки у ній не розкрито порядку направлення податкової вимоги. Описова диспозиція вміщена у п. 56.8 ст. 56 ПК України, яким вказано на процесуальну сторону правила поведінки з розгляду контролюючим органом скарги платника податків та надіслання рішення за результатами її розгляду платнику податків без відсилань до положень ПК України чи інших нормативно-правових актів.

У пункті 77.6 ст. 77 ПК України [151] зазначено, що допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення планової виїзної перевірки повинен здійснюватися відповідно до ст. 81 даного Кодексу, та вказано на проведення документальної планової невиїзної перевірки у порядку, який визначений ст. 79. Ця норма є податково-процесуальною, але такою, що не конкретизує процедурно-організаційні аспекти піднятого в ній питання. Вона відсилає до іншої норми ПК України, а тому, цілком логічно, є відсильною.

Норму з бланкетною диспозицією охопив Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727. Як передбачено підп. 10 п. 3 частини III вказаного Порядку, за необхідності посадові особи контролюючого органу, якими здійснюється документальна виїзна перевірка, можуть надавати

платнику податків запити щодо пред'явлення ним окремих документів. Ці запити підписуються посадовими особами, якими проводиться перевірка, та вручаються (надсилаються) платнику податків чи його законному представнику в порядку, визначеному у ст. 58 ПК України [172].

Дана диспозиція не повною мірою розкрила процесуальну сторону реалізації норми з направлення запитів платникам податків та продемонструвала необхідність звертатися до ПК України при її застосуванні.

Останнім, проте не менш вагомим елементом процесуальної норми податкового права, є санкція, тобто частина норми, якою визначено заходи державного примусу за її порушення [219, с. 286].

Градація санкцій була проведена за декількома критеріями, з яких для нашого дослідження становлять певний інтерес критерії складу та ступеня визначеності. Відповідно до першого критерію виділено прості та складні санкції. Прості вказують на можливість застосування тільки одного виду впливу на правопорушника, тоді як складні – на декілька видів впливу. З урахуванням другого критерію виділяють абсолютно визначені, відносно визначені та альтернативні. Абсолютно визначені точно регламентують вид і міру відповідальності. Відносно визначені регулюють мінімальну та максимальну межі відповідальності. В альтернативних перераховано декілька можливих видів відповідальності [60, с. 216].

На підставі аналізу положень ПК України можемо стверджувати про однозначну пріоритетність простих санкцій як елементів податково-процесуальної норми. До такої думки, зокрема, підводить глава ПК України 11 «Відповідальність» [151].

Для повноти дослідження неможливо не звернути уваги на приклади санкцій процесуальних норм податкового права, класифікованих залежно від ступеня їх визначення. Абсолютно визначену містить п. 119.1 ст. 119 ПК України [151], де сказано, що неподання чи порушення порядку подання

платником податків інформації, необхідної для формування і ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, призведе до накладення штрафу, розмір якого становить 85 гривень.

Відносно визначену зустрічаємо у ст. 163¹ КУпАП [76]. Законодавець встановив, що порушення визначеного законодавством порядку ведення податкового обліку тягне за собою накладення штрафу від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Альтернативну санкцію містить ст. 163⁴ КУпАП [76], де за порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи передбачено попередження або накладення штрафу.

Проведений вище аналіз чинних процесуальних норм податкового права дає всі підстави стверджувати про їх триелементну структуру (Додаток А). Очевидно, що не завжди одна стаття ПК України може охопити норму з гіпотезою, диспозицією та санкцією. Інколи для того, щоб у комплексі визначити ці частини, необхідно співвіднести декілька норм.

На нашу думку, довів триланковість структури правової процесуальної норми О. О. Сидоренко. Дослідник вважає, що правова норма повинна вказувати на сам зміст правила поведінки, умови, за яких він може бути здійснений, та правові наслідки її порушення. Тільки у повному обсязі норма виражає державно-владне веління [215, с. 82-83].

Для комплексності дослідження важливе значення має і узагальнення нетрадиційних підходів до визначення структурних елементів правової норми. Свого часу М. В. Вороніним було систематизовано наукові погляди, у яких прямо чи опосередковано висвітлювалися «нестандартні» елементи норми права.

Видно, що з її «вмісту» виокремлено логічну складову (що наказує норма), аксіологічне (ціннісне) значення, крізь призму якого обґрунтовано доцільність наділення суб'єктів певними правами та обов'язками,

праксіологічне (поведінкове) значення (як необхідно чинити для того, щоб реалізувати права та обов'язки), а також текстуальну прив'язку, тобто правові тексти, що стали підставою для інтерпретації та легітимації правової норми [32, с. 18-19].

Звичайно, пропозиція дослідників щодо такої структуризації правової норми суттєво впливає на усталені погляди з її визначення. Як бачимо, науковці відійшли від загальноприйнятого виділення у складі норми гіпотези, диспозиції та санкції. Це є своєрідним викликом та підставою для серйозного наукового диспуту. Водночас така нестандартність розширює загальнотеоретичне поле для правових досліджень.

Із представленої вище концепції випливає те, що логічний елемент правової норми має завжди імперативний характер, оскільки наказує, що потрібно робити. Ми не можемо з цим погодитися, адже не всі норми є імперативними, зокрема й податково-процесуальні (наприклад, п. 49.3 ст. 49 ПК України) [151]. Окремі норми публічних галузей права не позбавлені диспозитивності. Тобто коли керуватися тим, що логічна складова тільки наказує, як потрібно діяти, то стає очевидним таке: або всі норми імперативні, або у деяких з них відсутній логічний елемент. У зв'язку з цим логічна частина норми визначає сам зміст поведінки. Вона співвідноситься з праксіологічним елементом. Більше того, за своєю сутністю логічний елемент рівнозначний праксіологічному. Фактично це одна частина правової норми. Логічну (праксіологічну) частину податково-процесуальної норми можна визначити, опираючись на її безпосереднє формулювання у відповідному нормативно-правовому акті.

Аксіологічний елемент характеризує процесуальну норму податкового права з позиції її соціально-економічного та державно-правового значення. Ця цінність не прямо окреслена формулюванням норми, а стає зрозумілою тільки у ході глибокого аналізу мети, досягнення якої має бути забезпечене введенням її в дію. Наприклад, аксіологічний елемент процесуальних норм

податкового права щодо застосування податкової застави вказує на їхнє регулятивне значення із забезпечення сплати платником податків свого грошового зобов'язання, не виконаного у встановлений законодавством строк, а отже, і захисту економічних інтересів держави, формування її матеріальної основи. З позиції правового значення ці норми конструюють організаційно-процедурну основу втілення матеріальних приписів щодо такого способу сплати платником податків своїх грошових зобов'язань [24, с. 129].

Виходячи з наведеного міркування, текстуальний елемент податково-процесуальних норм можна пояснити з огляду на їх виправданість, доцільність, відповідність чинним правовим законам та прив'язку до тих нормативно-правових, які слугувати підставою для їх прийняття та визнання. Для цього звернемося до ст. 67 Конституції України [82]. Вона становить підґрунтя для прийняття, інтерпретації, легітимації процесуальних норм податкового права.

Якщо підхід до визначення триланкової структури податково-процесуальної норми (гіпотеза, диспозиція, санкція) має реальну праксіологічну спрямованість, то згаданий вище нетрадиційний має більше теоретичний, дещо філософсько-правовий характер. За такого погляду норма вбачається не просто первинною клітиною права, а, так би мовити, матерією, елементи якої представлені у площинах практичного та ціннісного значення.

Варто згадати спробу Г. Т. Чернобеля узагальнити елементи правової норми. Він критично поставився до поглядів науковців, які пояснювали у структурі норми гіпотезу, диспозицію і санкцію. На його думку, формула «якщо, то», як і формула «якщо, то, інакше» не розкриває логічної структури правової норми. Насправді її структуру утворюють такі три елементи: адресат, міра поведінки та відповідний спонукальний фактор. Звідси норма завжди є адресованою будь-кому із суб'єктів. Форма поведінки – указівка на дії, що пропонуються адресату правової норми, або вказівка на необхідність

суб'єкту утримуватися від певних дій. Спонукальний елемент визначає взаємозв'язок між попередніми елементами [254].

Податково-процесуальну норму теж можна більш конкретно розглянути в розрізі запропонованих Г. Т. Чернобелем елементів. Безсумнівним є те, що у більшості випадків їх адресатом буде платник податків або контролюючий орган. Форма поведінки впливатиме з її текстуального формулювання у податковому нормативно-правовому акті. Спонукальний елемент визначатиметься створенням зв'язка між цими двома елементами, виходячи із правового сенсу закріплення за конкретним суб'єктом відповідної міри поведінки. Наприклад, ст. 57 ПК України регулює питання строків сплати платником податків податкового зобов'язання [151]. У вказаній податково-процесуальній нормі першим елементом є платник податків. Другий елемент – це правило поведінки з виконання платником податків податкового зобов'язання у визначені законодавством строки. Спонукальний елемент зумовлений тим, що тільки платник податків реалізує обов'язок зі сплати ним податкового зобов'язання, спираючись при цьому на строки, які в розумінні законодавця є найбільш доцільними.

Резюмуючи досліджене вище, потрібно наголосити на тому, що неоднозначні наукові підходи до трактування процесуальних норм дозволяють розглянути дане поняття у вузькому та широкому значенні. Відповідно до першого підходу сутність такої норми полягає в її спрямованості на реалізацію матеріальних норм у сфері оподаткування, пов'язаних із вирішенням податкових спорів та захистом учасників податкових правовідносин у досудовому та судовому порядку. У широкому значенні податково-процесуальну норму потрібно тлумачити як норму, що регламентує порядок, строки, способи, форми реалізації всіх матеріальних норм податкового права.

Особливість цих норм пов'язана з їх амбівалентністю: вони мають ознаки процесуальних та податкових. Незважаючи на це, досліджувані норми

є різновидом фінансово-процесуальних норм. Для встановлення їх елементів варто брати до уваги класичну (традиційну) триланкову модель структури правової норми, за якої вона представлена гіпотезою, диспозицією та санкцією.

1.3. Джерела податково-процесуальних норм

Для кожної сфери характерні свої особливі передумови становлення та розвитку правових джерел. Генезис сфери податкових правовідносин, розвиток господарської діяльності стали підґрунтям для формування джерел процесуальних норм податкового права.

Як відомо, у реаліях сьогоденного державно-правового життя залишається дискусійним питання визначення поняття «джерела права» та має місце плюралізм поглядів на їхню систему. Разом з тим постає абсолютно відкритою проблематика джерел податково-процесуальних норм.

Розглядаючи позиції теоретиків права, Н. М. Оніщенко зосереджує увагу на тому, що поняття «джерело права» невіддільне від поняття «юридична норма». Передусім воно і є носієм правових норм [135, с. 250]. На переконання О. Ф. Скакун, джерела права є вихідними від держави або визнаними нею офіційно-документальними формами вираження, а також закріплення норм права, що надають їм загальнообов'язковості [219, с. 308]. У науковій доктрині існують й інші підходи до дефініції даного поняття. Як зазначає Т. В. Блащук, у літературі поняття «джерела права» тлумачиться у двох аспектах: широкому – як причина та закономірність утворення або генезу, та вузькому, тобто як спосіб закріплення норм права [11, с. 3].

Деякі з науковців загальними ознаками джерел права вважають такі: офіційну форму їх вираження та закріплення волі суб'єкта правотворчості, особливий порядок виникнення, надання їм обов'язковості та гарантованості

з боку держави, формальність, нормативність, юридичну силу, ієрархічність, системність, стабільність, дієвість у часі, просторі та щодо кола осіб [141, с. 62; 233].

Аналізуючи джерела фінансового права, О. О. Дмитрик наголошує на їх формальній визначеності, нормативності, загальнообов'язковості, юридичній силі, загальновідомості, системності, виданні компетентним органом, тобто на тих ознаках, що притаманні всім джерелам права. Також науковець робить акцент на особливих рисах джерел фінансового права, таких як предметна ознака, множинність, спрямованість на реалізацію публічного інтересу, чіткість та ясність формулювання прав і обов'язків учасників фінансових правовідносин [49, с. 6].

Проте деякі виокремлені дослідниками ознаки джерел права можна вважати сумнівними, зокрема щодо їх віднесення до ознак джерел процесуальних норм податкового права, наприклад, визначену О. О. Дмитрик загальновідомість як одну з основних ознак джерел права. Пояснюючи її, правник посилається на можливість суб'єктів права ознайомлюватися з приписами, що містяться у джерелах права, чому сприяє особливий порядок публікації нормативно-правових актів [49, с. 8].

Таке формулювання ознаки джерела права є дещо спірним, адже насамперед загальновідомість є свідченням того, що певна інформація, у даному випадку джерело права, його зміст, відомі широкому колу осіб. Можливість ознайомитися з ним не доводить його загальновідомість. Так, досліджуючи проблематику загальновідомості обставин та їх судового застосування, І. В. Турчин-Кукаріна правильно пояснює загальновідомість, беручи до уваги критерій оприлюднення факту або події у засобах масової інформації, а особливо їх неодноразового висвітлення [240, с. 39].

Водночас доречною є критика О. О. Дмитрик позицій тих науковців, які відносять стабільність до одного з основних джерел права [49, с. 2]. В

умовах активних державно-правових перетворень не можна говорити про стабільність як характерну рису джерел права.

Узагальнюючи погляди правників та максимально наближуючи їх до питання процесуальних норм податкового права, можна дати визначення поняттю «джерела податково-процесуальних норм». Отже, вбачається, що це зовнішнє вираження та закріплення правових норм, які регламентують порядок, форми, методи реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

Цілком очевидно, що таким джерелам притаманні загальні риси – ті, які належать абсолютно всім джерелам права, та спеціальні, що наділені особливими, відмінними від інших, ознаками цих джерел. На підставі проведеного вище аналізу до загальних необхідно віднести такі: формальну визначеність та об'єктивізацію, нормативність, загальнообов'язковість, юридичну силу, системність, особливий порядок їх створення. Основною спеціальною ознакою буде спрямованість норм цих джерел – спрямованість на реалізацію матеріальних норм податкового права [20, с. 95].

Що стосується системи джерел права, то потрібно констатувати, що: по-перше, серед науковців не було і на даному етапі немає однозначної позиції щодо цього питання; по-друге, на системі джерел процесуальних норм податкового права належного акценту, актуального в умовах нинішніх змін, взагалі зроблено не було.

Цікавою вбачається градація джерел права А. С. Мельник. Як і багато інших дослідників, вона пропонує поділяти джерела права на дві групи. Першу, на її думку, становлять основні джерела. До них вона відносить нормативно-правові акти (Конституція України, кодифіковані нормативні акти, закони, підзаконні акти), судовий прецедент (рішення Європейського суду з прав людини, рішення Конституційного Суду України), нормативно-правовий договір (міжнародно-правовий договір та внутрішньодержавний договір). Друга група джерел – доповнюючі, які, на погляд А. С. Мельник,

спрямовані на вдосконалення основних джерел права та представлені правовим звичаєм, судовою практикою (постанови Пленуму Верховного Суду України), юридичною доктриною, принципами права та релігійно-правовим текстом [116, с. 32-33].

Однак повністю погодитися з таким обґрунтуванням джерел права не можна, зокрема в частині висвітлення судового прецеденту як основного з них. Більш доречно апелювати до категорії правового прецеденту, яка ширша від категорії судового і пов'язана з рішенням судового або адміністративного органу, що стає зразком при вирішенні аналогічних справ у майбутньому.

Окремі автори не поділяють джерела права на групи. Так, теоретик права Н. М. Крестовська без поділу на основні та додаткові (допоміжні) визначає джерелами права правовий звичай, юридичний прецедент, нормативно-правовий акт, нормативний договір, юридичну доктрину та релігійний текст [85].

Однак, на наше переконання, проводячи градацію джерел процесуальних норм податкового права, необхідно брати за основу традиційний підхід до поділу правових джерел на основні та додаткові, підтримуваний багатьма науковцями, як, наприклад, А. С. Мельник [116, с. 32]. Однак, звичайно, не всі джерела права України прямо чи опосередковано забезпечують регулювання питання порядку, строків, способів реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

Будучи прихильниками диференціації джерел права на дві групи, у системі основних спробуємо проаналізувати нормативно-правовий акт, нормативно-правовий договір та правовий прецедент, у системі додаткових – правовий звичай, правову доктрину, принципи права, та співвіднести їх з процесуальними нормами податкового права.

Щодо нормативно-правового акта, то варто підкреслити його фундаментальне місце у системі джерел права романо-германської правової сім'ї. Приписи самих нормативно-правових актів доводять їх

привілейованість та головну роль у регулюванні відповідних сфер державно-правового життя.

Відповідно до Порядку подання нормативно-правових актів на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України та проведення їх державної реєстрації, нормативно-правовий акт є офіційним документом, прийнятим уповноваженим на це суб'єктом нормотворення у визначеній законом формі та в порядку, який встановлює норми права для неоднозначного кола осіб і розрахований на неодноразове застосування [177].

Значну увагу нормативно-правовому акту як основному джерелу фінансового права приділила О. О. Дмитрик, зазначивши про їхнє панівне становище серед інших правових джерел в Україні. До переваг указаної форми права вона віднесла такі: орієнтованість на численне застосування у зв'язку з абстрактністю формулювань приписів; плюралізм у видах та визначеність ієрархії у їхній системі; значимість регульованих питань або проблем; зручність застосування та контролю їх застосування [50, с. 98].

Безпомилковим є те, що основним законодавчим актом є Конституція України, яка має найвищу юридичну силу, а отже, відіграє домінуючу роль у контексті розвитку податково-процесуальних норм. У статті 13 Конституції України міститься матеріальна правова норма, якою визначено, що держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, а у ст. 67 Конституції України – матеріальна норма, згідно з якою кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом [82]. Досить дискусійною, але разом з тим цілком об'єктивною, може вважатися думка про те, що Конституція України виступає лише основою розвитку процесуальних норм податкового права та його джерел, проте сама не є таким джерелом.

Доречно зауважити, що російський науковець О. Г. Пауль не визначив Конституцію Росії джерелом процесуальних норм бюджетного права, а лише обґрунтував її роль у розвитку цих норм [142].

Як зазначають К. М. Бліщук та Г. С. Третьак, реформування податкового законодавства розпочалося у грудні 2010 року, коли було підписано ПК України, що є консолідованим документом, який об'єднує роздрібнені закони податкового регулювання [12].

Безсумнівно, що прийнятий ПК України вніс позитивні зміни у розвиток податкової системи України та матеріальної і процесуальної основи її податкового життя.

Ряд норм ПК України є процесуально-правовими. Вони охоплені майже кожною з його частин та зустрічаються як у розділі II «Адміністрування податків, зборів, платежів» ПК України, де розкрито основні сторони податкового консультивання, визначено суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів, податкового контролю, обліку платників податків, перевірок, погашення податкового боргу та ін., так і в розділах, пов'язаних з конкретними видами податків, зборів, платежів.

Незважаючи на це, у ПК України не повною мірою окреслено важливі процесуальні аспекти податкової сфери, у зв'язку з чим діють інші нормативно-правові акти. Наприклад, відсутність конкретизації в питанні оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку зумовила потребу у прийнятті Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, що був затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України (далі – Міндоходів) від 25.12.2013 № 848, який втратив свою чинність із затвердженням наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [170] та Порядку розгляду звернень та організації

особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 [174].

Оскільки у ПК України розкриті не всі процесуальні сторони застосування адміністративного арешту майна платника податків, наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 568 затверджено Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків [161]. Порядок застосування податкової застави теж конкретизується у підзаконному нормативно-правовому акті – Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів, затвердженому наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 572 [163].

Щодо перевірок платників податків, то в цьому напрямі ПК України доповнює Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 [172], та Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 14.03.2013 № 395 [173].

Важливі процесуальні питання обліку платників податків врегульовано у Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 [168].

Ряд інших вагомих процесуальних сторін оподаткування знаходять вираження в підзаконних нормативно-правових актах.

Таким чином, не викликає сумніву той факт, що нормативно-правовий акт є основним джерелом досліджуваного виду норм. Крім того, варто

додати, що система нормативно-правових актів, які містять процесуальні норми податкового права, є дещо розгалуженою.

Іншим джерелом податково-процесуальних норм є нормативно-правовий договір – спільний акт-документ з новими нормами права, які встановлюються за взаємною домовленістю між правотворчими суб'єктами для врегулювання певної життєвої ситуації та забезпечуються державою [219, с. 309].

Видом нормативного договору є міжнародний. Стаття 9 Конституції України [82] засвідчує його належність до системи джерел права України. У статті 3 ПК України [151] вказується на те, що міжнародно-правовий договір є джерелом податкового права.

Податкова сфера не позбавлена проблем, які набувають масштабності та виходять за внутрідержавні межі. Поглиблення співпраці на міжнародній арені, зокрема в напрямі визначення пріоритетних засад правового життя, роблять міжнародно-правовий договір невід'ємним джерелом права. Різні аспекти оподаткування теж обговорюються на наддержавному рівні. Аналіз змісту деяких міжнародних правових договорів, зокрема щодо уникнення подвійного оподаткування, дає підстави вважати їх джерелом податково-процесуальних норм. Так, наприклад, у підписаній між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 розкривається питання порядку визначення прибутку від підприємницької діяльності (ст. 7) та процедури взаємного погодження (ст. 23) [201]. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словацької Республіки про проведення одночасних перевірок у межах положень про обмін інформацією згідно зі статтею 26 Конвенції між Урядом України й Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових

ухилень стосовно податків на дохід і майно від 12.06.1998 також є прикладом джерела процесуальних норм податкового права [198].

Розглядаючи питання віднесення до джерел податково-процесуальних норм правового прецеденту, неможливо не розкрити саму сутність даного джерела.

Прийнято вважати, що правовий прецедент є документом, який містить нові норми права, що сформувалися у результаті вирішення конкретної юридичної справи судовим або адміністративним органом, та якому надається загальнообов'язковість при вирішенні подібних справ у майбутньому [219, с. 309]. Він демонструє результат вирішення конкретної ситуації та стає «шаблоном» при подальшому вирішенні аналогічних ситуацій у майбутньому.

Офіційного підґрунтя у сфері оподаткування правовий прецедент не має. Однак, вчиняючи ті чи інші дії, суб'єкти податкових правовідносин не позбавлені права зазначити про те, як раніше вже вирішувалася подібна ситуація (наприклад, зробити посилання на відповідне рішення судової інстанції, ухвалене при вирішенні схожого податкового спору). Як зауважувалося у підрозділі 1.1 дисертаційної роботи, судова практика має деякий вплив на норми податкового процесуального права, проте це не дає підстав вважати правовий прецедент джерелом зазначених норм.

Отже, дослідивши сутність основних джерел права, до джерел податково-процесуальних норм потрібно віднести нормативно-правові акти та міжнародні договори.

При цьому варто пам'ятати про розвиток судової практики та важливість рішення судових органів, оснований на процесуальних нормах податкового права. Зокрема, варто виділити Рішення Конституційного Суду України у справі за зверненням акціонерного товариства «Страхова компанія "Аванте"» щодо офіційного тлумачення положень Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-XII [226].

У цьому контексті доцільно проаналізувати й вторинні (допоміжні) джерела права.

Говорячи про правову доктрину як вторинне джерело податково-процесуальних норм, підкреслимо її важливість у поліпшенні правотворчої та правозастосовної діяльності. Правильно зауважив А. В. Гордимов, що на сучасному історичному етапі розвитку правової системи України прослідковуються тенденції до зростання значення правової доктрини у таких напрямках: її поширення у правотворчій діяльності; активізації процесу наукового дослідження правової доктрини в історичному та теоретичному контекстах; її втіленні в актах державної влади; проникненні доктринальних засад у правозастосовну діяльність; оновленні правової доктрини у зв'язку зі зміною пріоритетів правової політики держави; залученні кваліфікованих спеціалістів-практиків, а також незалежних експертів до участі у прийнятті доктринальних документів [39, с. 152].

До питання значення правової доктрини звертається і М. Є. Мочульська, стверджуючи, що вона впливає на правотворчі, правозастосовні та правотлумачні процеси. Крім того, науковець дає чітке пояснення цього впливу. На її переконання, правова доктрина формує спеціальні юридичні категорії, понятійний апарат юридичної науки, теорії, ідеї, принципи, методи, специфічну мову права. Правова доктрина впливає на правотворчість, оскільки визначає методи та засоби правотворчої техніки, ознаки, принципи, стадії та види правотворчості. Вплив правової доктрини на правотворчі процеси М. Є. Мочульська пояснює тим, що вона формує ознаки, стадії, вимоги щодо реалізації нормативно-правових актів, а також визначає правила вирішення колізій у праві. Правотлумачні процеси теж невіддільні від правової доктрини, оскільки різновидом тлумачення правових норм є доктринальне, яке, на думку науковця, пов'язане з правовою доктриною [120, с. 104].

Про особливе місце правової доктрини у системі джерел права романо-германської правової сім'ї зазначає І. М. Ситар, наголошуючи на її зв'язку з законодавчою, правозастосовною та інтерпретаційною діяльністю, а також на її позитивному впливі на правову систему у цілому [217, с. 196].

Правова доктрина формує науково-теоретичні засади поліпшення правового регулювання правовідносин у сфері оподаткування. Доказом того, що вона виступає вторинним джерелом податково-процесуальних норм, є розроблений проект Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби за результатами дисертаційної роботи Н. П. Каменської. Саме його було взято за основу при підготовці наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби» від 18.06.2008 № 395 [67, с. 191-192].

Згідно з уявленнями деяких науковців принципи права теж є джерелами права. Своє бачення щодо їх належності до джерел права загалом або окремих його галузей висловили такі науковці, як С. П. Погребняк [149, с. 24], О. В. Київець [72, с.141], С. В. Васильєв та І. Г. Васильєва [27, с. 21], О. А. Радзівілл [205, с. 54], М. В. Цвік та О. В. Петришин [59, с. 193].

С. В. Васильєв та І. Г. Васильєва вважають, що такі загальні принципи права, як справедливість, рівність, свобода, розумність та інші, є провідними джерелами права. Дослідники стверджують, що з принципу права можна вивести необхідне правило поведінки [27, с. 21].

На наше переконання, принципи права впливають на визначення сутності матеріальних норм, зокрема прав, обов'язків, відповідальності платників податків та контролюючих органів, і на формування процесуальних норм податкового права (наприклад, при визначенні строків реалізації матеріальних норм потрібно брати до уваги усталений принцип розумності для вчинення тих чи інших дій учасниками податкових

правовідносин), але до джерел процесуальних норм податкового права їх віднести не можна.

На сьогодні має місце думка, що система джерел права України містить правовий звичай. Досить змістовну його дефініцію дають І. Ю. Стрельникова та Є. В. Погорелов. Вони вважають, що звичай є усталеним правилом поведінки, що сформувалося внаслідок багаторазового застосування у певній сфері відносин, однак не встановленим законодавством [228, с. 54].

Варто визнати, що сфера та межі його дії обмежені. На відміну від приватно-правової сфери, публічно-правова не піддається впливу правових звичаїв. Архаїстичний характер правового звичаю не передбачає модернізації правових векторів життя і априорі не може забезпечити вирішення тих питань, що виникають у сфері податкових правовідносин.

Таким чином, диференціацію джерел процесуальних норм податкового права необхідно проводити, беручи за основу загальновідому концепцію розмежування джерел права на основні та додаткові. Основною правовою формою вираження досліджуваних норм є нормативно-правові акти та міжнародні договори. Останнім часом можна говорити й про розвиток судової практики. Додатковим джерелом є правова доктрина. Сутність інших правових джерел не дає підстав говорити, що в них об'єктивізуються податково-процесуальні норми.

1.4. Види податково-процесуальних норм

Диференціація податково-процесуальних норм на основі певних критеріїв є необхідною та важливою. І це пояснюється не тільки в контексті її загальнотеоретичного значення. Така градація має й практичну спрямованість, адже поділ норм на види дає змогу полегшити як їхнє дослідження, так і застосування.

Не випадково було зазначено, що класифікація будь-яких юридичних норм сприяє теоретичному обґрунтуванню їх місця та функцій у механізмі правового регулювання, допомагає визначити вірогідний ступінь ефективності правових приписів при їх реалізації і, як наслідок, розробити способи поліпшення правотворчої та правозастосовної діяльності [215, с. 85].

Не вдаючись до визначення видів податкових норм, І. М. Бондаренко зробив акцент на важливому моменті щодо їх групування законодавцем з урахуванням такого: 1) їх функцій (регулятивна, координуюча, стимулююча, зовнішньоекономічна, контрольна, фіскальна та ін.); 2) спрямованості на об'єкт регулювання (певний вид податку, збору, обов'язкового платежу); 3) територіальної орієнтованості (державні, органів місцевого самоврядування); 4) галузевої та соціально-економічної спрямованості (відповідно до галузей промисловості та сфер державної підтримки) [14, с. 343].

Свого часу підходи до поділу, а також визначення видів процесуальних норм податкового права дослідив І. Є. Криницький. Варто наголосити на ґрунтовності та системності наукових напрацювань дослідника зі вказаного питання. Водночас не буде правильним залишити поза увагою той факт, що ухвалення ПК України деякою мірою змінило норми як матеріального, так і процесуального права, дозволивши по-новому розглянути підходи до їх градації.

Науковець виокремлює власні критерії класифікації податково-процесуальних норм:

1) за видами податково-процесуальних проваджень: провадження з податкової реєстрації; провадження з ведення податкового обліку; провадження зі сплати податкових платежів; провадження з податкової звітності; провадження з податкового контролю; провадження з позасудового розв'язання спорів у галузі оподаткування;

2) за видами податково-процесуальних стадій: підготовчий період податкового процесу; прийняття рішення по суті; виконання прийнятого рішення; оскарження актів податкових органів або дій (чи бездіяльності) їх посадових осіб;

3) за видами податково-процесуальних режимів: принципи податкової процесуальної діяльності; засоби і способи реалізації (здійснення) податково-процесуальних принципів; гарантії принципів, що реально сформувалися в податково-процесуальній сфері;

4) за обсягом правового регулювання: загальні; конкретні; виняткові.

5) за юридичною силою: «норми-закони»; норми, які містяться в підзаконних актах;

6) за дією у просторі: загальнодержавні; регіональні; місцеві; особливе місце посідають міжнародні правові норми;

7) за дією в часі: постійні; тимчасові.

8) за формою (юридичним джерелом): Конституція України; закони України; укази Президента України; декрети і постанови Кабінету Міністрів України; акти міністерств і відомств; нормативні акти ДПА та інші;

9) за суб'єктом ухвалення компетентного рішення: Верховна Рада України; Президент України; Кабінет Міністрів України тощо;

10) за адресатом правових приписів (суб'єктом-виконавцем): загальні; спеціальні; виняткові;

11) за об'єктом врегульованої процесуальної діяльності: звичайні; полегшені; ускладнені;

12) за способом правового регулювання поведінки суб'єкта: зобов'язуючі; уповноважуючі; забороняючі;

13) за конкретизацією правового припису, «віддаленістю» від матеріальної норми – на податково-процесуальні норми, у яких матеріальна норма податкового права: а) представлена безпосередньо; б) виражена нечітко;

14) за методом правового регулювання: імперативні; диспозитивні [86, с. 189-199].

Незважаючи на такий змістовний перелік критеріїв, вважаємо за доцільне його розширити, а деякі з критеріїв розглянути дещо під іншим правовим кутом. У зв'язку з цим пропонуємо проводити поділ процесуальних норм податкового права на основі таких критеріїв:

1) за суб'єктом реалізації норми. В основу запропонованого критерію потрібно покласти суб'єктів, що можуть реалізовувати процесуальні норми податкового права. Отже, потрібно виділяти такі норми: норми, що реалізуються контролюючими органами; норми, що реалізуються платниками податків; норми, що реалізуються іншими суб'єктами.

Існує категорія податково-процесуальних норм, реалізувати які можуть тільки контрольні органи завдяки наданим їм державно-владним повноваженням та змісту виконуваних ними функцій (норми гл. 6 ПК України, якими закріплено процесуальну сторону ведення контролюючими органами обліку платників податків, зокрема п. 64.1 ст. 64 ПК України; гл. 8 ПК України, що регламентують проведення контролюючими органами податкових перевірок, наприклад, ст. 80 ПК України про порядок проведення фактичної перевірки) [151].

Податково-процесуальні норми, які реалізуються платниками податків, варто поділяти на окремі підвиди з урахуванням критеріїв градації платників податків:

а) за ознакою резидентства: норми, що реалізуються платниками податків-резидентами, як це, зокрема, передбачено абз. 5 підп. 141.4.3 п. 141.4 ст. 141 ПК України, де зазначено про подання резидентами, які працюють від імені, за рахунок та за дорученням нерезидента на ринку процентних або безпроцентних облігацій чи казначейських зобов'язань, до контролюючого органу звіту щодо справляння податків, встановлених цим пунктом [151]; норми, які реалізують платники податків-нерезиденти

(наприклад, щодо порядку розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які здійснюють діяльність на території України через постійне представництво) [175]; загальні – може мати місце реалізація цих норм і резидентами, і тими суб'єктами, які в розумінні підп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України є нерезидентами (наприклад, п. 86.7 ст. 86 ПК України щодо подання заперечення на акт податкової перевірки) [151];

б) за фактичною природою платника податків: фізичними, юридичними особами, загальні.

За своєю сутністю не всі процесуальні норми податкового права можуть застосовуватися фізичними особами-платниками податків і, навпаки, не кожна з таких норм адаптована під платників податків, якими є юридичні особи. Про це свідчить розділ IV ПК України «Податок на доходи фізичних осіб», яким регламентовано процесуальні питання сплати податку саме фізичними особами. Водночас розділ III ПК України «Податок на прибуток підприємств» визначає процесуальні питання виконання податкового обов'язку зі сплати податку юридичними особами.

Незважаючи на різницю у юридичній природі фізичних та юридичних осіб – платників податків, значна частина процесуальних норм має загальний характер у зв'язку з можливістю їх застосування обома категоріями платників податків (процесуальні норми щодо надання контролюючому органу, яким призначено перевірку, документів, які підтверджують показники податкової звітності платника податків (п. 44.7 ст. 44 ПК України) [151].

Під час аналізу положень ПК України стає зрозуміло, що окремі податково-процесуальні норми реалізуються не тільки контролюючими органами та платниками податків, тобто з метою оподаткування для цього залучаються й інші суб'єкти. Указане доведено у п. 69.2. ст. 69 ПК України, що визначив деякі процесуальні аспекти надіслання банками та іншими фінансовими установами повідомлення про відкриття або закриття рахунку

платника податків – юридичної особи до контролюючого органу, у якому обліковується платник податків [151];

в) за обсягом доходів та суми сплачених до державного бюджету податків: великі платники податків (підп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 ПК України); інші платники податків.

Незважаючи на те, що в підп. 4.1.2. п. 4.1 ст. 4 ПК України передбачено рівність та недопущення дискримінації у сфері податкових правовідносин, саме на великих платниках податків наголошує законодавець та закріплює щодо них певну групу норм, зокрема процесуальних, що можуть реалізуватися тільки цими платниками (п. 39.6 ст. 39 ПК України щодо укладання договорів з трансфертного ціноутворення) [151]. Не випадково на особливе місце великих платників податків як основних бюджетоутворюючих суб'єктів указує Ю. С. Махиніч [114, с. 65];

2) за правовим джерелом закріплення. Ми проводимо розмежування процесуальних норм податкового права за цим критерієм з огляду на більш широку диференціацію правових джерел на основні та додаткові. Зважаючи на це, залежно від правового джерела закріплення, ми поділяємо податково-процесуальні норми на ті, що містяться в основних правових джерелах (нормативно-правових актах: законах та підзаконних та міжнародно-правових актах), та додаткових, до яких відносимо правову доктрину (більш детально правові джерела податково-процесуальних норм описано у підрозділі 1.2 дисертації);

3) за видом податку, збору, платежу, адміністрування яких забезпечене дією податково-процесуальних норм. Для градації за цим критерієм звернемося до ст. ст. 9–10 ПК України та виділимо процесуальні норми, що забезпечують мобілізацію до бюджетів: податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб; податку на додану вартість; акцизного податку; екологічного податку; рентної плати; мита; податку на майно;

єдиного податку; збору за місця для паркування транспортних засобів; туристичного збору [151];

4) за стадією податкового адміністрування. Розглядаючи поділ процесуальних норм податкового права, виходячи з указанного критерію, необхідно звернутися до позицій науковців щодо сутності податкового адміністрування. Так, російський вчений І. В. Фонова стверджує, що в широкому значенні податкове адміністрування полягає в управлінні податковими відносинами, здійснюваному компетентними в цьому питанні органами. Тому доцільним є розгляд податкового адміністрування у двох значеннях, перше з яких передбачає його інтерпретацію як процесуальної діяльності, основаної на податковому провадженні; друге – як системи управлінських відносин щодо взаємодії між компетентними органами виконавчої влади, що регулюються нормами адміністративного права [250, с. 22].

На переконання М. М. Чинчина, податкове адміністрування можна тлумачити з позицій статички і динаміки, тобто як сукупність податкових процедур та сукупність процесуальних дій, пов'язаних з їх реалізацією [255, с. 29].

Як вбачається зі змісту дисертаційної роботи І. В. Фонової, є три основні стадії податкового адміністрування великих платників податків: податковий облік; податковий контроль; притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства [250, с. 2]. Позиція М. М. Чинчина не тотожна думці І. В. Фонової, адже, наприклад, коментуючи податковий контроль, він указує на його наскрізний характер [255, с. 29].

Ми не будемо вдаватися до наукової полеміки для визначення правильності кожного з наведених тверджень, оскільки не ставимо в нашій роботі за мету встановити сутність податкового адміністрування. А зазначимо насамперед тільки таке: якою б не була стадія податкового

адміністрування, на кожній з них прослідковується дія податково-процесуальних норм.

Отже, беручи до уваги погляди І. В. Фонової, можна виокремити такі норми: податкового обліку; податкового контролю; притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства;

5) за видом систем оподаткування: загальна; спрощена.

На відміну від загальної системи оподаткування, за якої платники податків сплачують декілька видів обов'язкових платежів, суб'єкти, що перебувають на спрощеній системі, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування (п. 44.2 ст. 44 ПК України) [151]. При цьому вони сплачують до бюджету єдиний платіж. Із цього випливає, що й відповідні процесуальні норми, які діють у межах загальної та спрощеної систем оподаткування, матимуть свої відмінності. Наприклад, фізичні особи-підприємці, які перебувають на загальній системі оподаткування, подають податкову декларацію за базовий звітний період із сплати ПДВ, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця (п. 203.1. ст. 203 ПК України). Платники податків – фізичні особи-підприємці, які перебувають на спрощеній системі оподаткування першої чи другої групи, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів (підп. 296.1.1 п. 296 ст. 296 ПК України) та подають податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду (296.5.1 ст. 296 ПК України) [151];

б) за податковим режимом: податкові процесуальні норми загального податкового режиму; податкові процесуальні норми спеціального податкового режиму

Із змісту ПК України випливає, що в Україні є загальний та спеціальний податкові режими. У пункті 11.2 ст. 11 ПК України [151] навіть

міститься дефініція поняття «спеціальний податковий режим». Так, воно тлумачиться як система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Згідно з науковими міркуваннями В. І. Теремецького, спеціальні податкові режими є сукупністю правових норм, які встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення особою своїх податкових обов'язків, що призводить до значного спрощення загального порядку, у тому числі шляхом заміни цілої сукупності обов'язків зі сплати ряду податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилучень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів [236, с. 100].

Загалом це свідчить ще про одну підставу для градації процесуальних податкових норм, оскільки одні з них пояснюють процесуальні аспекти загального податкового режиму, а інші – спеціального.

Отже, виокремимо податково-процесуальну норму загального податкового режиму, якою, наприклад, є ст. 168, що закріпила порядок нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету), та спеціального податкового режиму, зокрема ст. 295, якою регламентовано порядок нарахування та сплати єдиного податку [151];

7) за функціональною спрямованістю: регулятивні; охоронні (попереджувальні); захисні.

У правовій доктрині сформувалися усталені погляди щодо диференціації правових норм з урахуванням їх функціональної спрямованості на три групи: регулятивні, охоронні і захисні. Регулятивні норми О. Ф. Скакун визначає як правила поведінки, призначені для упорядкування суспільних відносин з наданням їх учасникам прав та покладанням на них обов'язків. Охоронні (попереджувальні) вона пов'язує з правилами поведінки щодо застосування до суб'єкта права заходів з попередження порушення регулятивних норм, проведенням контролю з боку

компетентних органів тощо. Захисні науковець пояснює як правила поведінки, якими визначено реагування з боку держави на правопорушення, відновлення правового стану особи, що існував до порушення, застосування заходів державно-примусового впливу, та їх зміст [218, с.279-280].

Як обґрунтовувалося раніше, за своєю сутністю та призначенням процесуальні норми податкового права спрямовані на забезпечення реалізації матеріальних норм у сфері оподаткування. Однак у межах цієї загальності можна відслідкувати конкретну функціональну спрямованість, пов'язану з необхідністю у приведенні у дію регулятивних, охоронних та захисних матеріальних норм податкового права. Тобто можна стверджувати, що процесуальні норми податкового права, які визначають реалізацію регулятивних матеріальних податкових норм, є регулятивними. Ті, що впорядковують реалізацію захисних, потрібно вважати захисними. Звідси стає очевидним і зміст охоронних норм.

Так, зокрема, процесуальні норми щодо порядку адміністрування різних видів податків і зборів та реалізації прав і обов'язків платників податків та контролюючих органів є регулятивними. Процесуальні норми, що впорядковують такі заходи зі здійснення податкового контролю, як проведення податкових перевірок, належать до охоронних. Зміст захисних податково-процесуальних норм можна пов'язати з реалізацією матеріальних податкових норм у напрямі застосування заходів відповідальності за порушення вимог податкового законодавства;

8) за податково-процесуальним змістом. Кожна податково-процесуальна норма має свій зміст. Одні з них спрямовані на регулювання питання послідовності вчинення дій у ході оподаткування, інші вказують на строки, способи їх здійснення, а деякі поєднують декілька таких змістових характеристик. З урахуванням цього вважаємо прийнятним виділити норми, які визначають таке: строки реалізації матеріальної норми податкового права (ст. 82 ПК України щодо строків проведення виїзних перевірок); спосіб

реалізації матеріальної норми податкового права (п. 49.3 ст. 49 ПК України щодо способів подання податкової декларації) [151]; форму реалізації матеріальної норми податкового права (п. 35.1 ст. 35 ПК України щодо форми сплати податків та зборів); комплексні – декілька процесуальних аспектів з реалізації матеріальної норми (п. 56.3 ст. 56 ПК України щодо порядку подання платником податків скарги до контролюючого органу [151]);

9) за повнотою викладу. Розкриваючи питання структури податково-процесуальної норми, ми зауважили, що не всі з їхніх диспозицій вирізняються повнотою викладу. Інколи для того, щоб реалізувати певне правило поведінки, необхідно звернутися до іншої норми. Це дає підстави виділити ще один досить важливий критерій для класифікації досліджуваних норм – повноту викладу, а отже, провести їх розмежування на такі: повні (абсолютно визначені); відсильні; бланкетні.

Повна податково-процесуальна норма не вимагає у ході її застосування звернення до інших норм. Відсильні податково-процесуальні норми спрямовують до іншої норми того самого нормативно-правового акта, у якому закріплені і вони. Бланкетні за своєю сутністю схожі до відсильних, але відмінність полягає у тому, що вони відсилають до іншого нормативно-правового акта. Підтвердженням правильності нашої думки про можливість застосування такого критерію при класифікації податково-процесуальних норм є приклади, наведені у підрозділі 1.2 дисертації щодо видів їх диспозицій;

10) за історичними етапами генезису. Як обґрунтовувалося у підрозділі 1.1 нашого дослідження, визначальним вектором розвитку всього податкового права та, відповідно, матеріальних і процесуальних його норм є кодифікація податкового законодавства, зумовлена ухваленням ПК України. Це стало поштовхом до систематизації чинних норм, зокрема податково-процесуальних, їх подальших змін та вдосконалення.

Отже, можемо говорити про два етапи генезису процесуальних норм податкового права: до ухвалення ПК України (до 02.12.2010); після прийняття ПК України (після 02.12.2010);

11) за повнотою структури норми. При дослідженні структури податково-процесуальних норм було доведено, що вони можуть мати три елементи: гіпотезу, диспозицію та санкцію. І водночас наголошено на тому, що не всі з них представлені вказаними структурними одиницями. Тобто є такі: податково-процесуальні норми, що мають повну логічну структуру (гіпотезу, диспозицію та санкцію); податково-процесуальні норми, у логічній структурі яких немає якогось елемента (як правило, це санкція);

12) за дією норм у просторі. Вважаємо, що у даному контексті їх варто поділити на три види: загальнодержавні, місцеві, а також міжнародні, адже дія податково-процесуальної норми не обмежується виключно загальнодержавними рамками;

13) за юрисдикційною складовою: процесуальні податкові норми юрисдикційного характеру (спрямовані на вирішення податкових спорів); процесуальні податкові норми неюрисдикційного характеру (не спрямовані на вирішення податкових спорів).

Також потрібно підкреслити змістовність виокремлених І. Є. Криницьким видів процесуальних податкових норм, зокрема на підставі таких критеріїв, як обсяг правового регулювання; юридична сила; дія в часі; спосіб правового регулювання поведінки; метод правового регулювання; суб'єкт ухвалення норми.

Отже, критерії, на підставі яких проводиться диференціація податково-процесуальних норм, пропонуємо систематизувати таким чином: загальні, інституційні та спеціальні. Загальні використовуються при градації й інших правових норм, незалежно від їх галузевої належності. Вони універсальні, а тому діють не тільки в межах податкового права. Інституційні – критерії, на основі яких можливий поділ тільки норм податкового права, але як

матеріальних, так і процесуальних. Спеціальними є ті, що застосовуються тільки щодо процесуальних норм податкового права.

З урахуванням загальних критеріїв, спираючись на наукові праці вчених, доцільно розмежувати такі види податково-процесуальних норм:

- 1) за обсягом правового регулювання: загальні, конкретні, виняткові;
- 2) за юридичною силою: норми законів та норми підзаконних правових актів;
- 3) за дією у просторі: міжнародні, загальнодержавні та місцеві;
- 4) за дією в часі: постійні та тимчасові;
- 5) за джерелом закріплення: в основних правових джерелах (нормативно-правових актах: законах та підзаконних та міжнародно-правових актах) та додаткових, до яких віднесено правову доктрину;
- 6) за способом правового регулювання поведінки суб'єкта: зобов'язальні, уповноважувальні, заборонні;
- 7) за методом правового регулювання: імперативні та диспозитивні;
- 8) за суб'єктом ухвалення норми: норми, прийняті Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Президентом України тощо;
- 9) за суб'єктом реалізації норми: норми, що реалізуються контролюючими органами; норми, що реалізуються платниками податків: а) за ознакою резидентства: резидентами, нерезидентами, загальні; б) за фактичною природою платника податків: фізичними, юридичними особами, загальні; в) за обсягом доходів та суми сплачених до Державного бюджету податків: великими платниками податків та іншими суб'єктами;
- 10) за історичними аспектами генезису: до ухвалення ПК України (до 02.12.2010), після прийняття ПК України (після 02.12.2010);
- 11) за повнотою структури норми: норми, що мають повну логічну структуру (гіпотезу, диспозицію та санкцію), податково-процесуальні норми, у логічній структурі яких немає якогось елемента;
- 12) за повнотою викладу: повні (абсолютно визначені), відсильні, бланкетні;
- 13) за функціональною спрямованістю: регулятивні, охоронні (попереджувальні), захисні.

На підставі інституційних критеріїв можна розмежовувати такі види податково-процесуальних норм: 1) за видом податку та збору,

адміністрування яких забезпечене дією податково-процесуальних норм: податком на прибуток підприємств, податком на доходи фізичних осіб, податком на додану вартість та ін.; 2) за стадією податкового адміністрування: податкового обліку, податкового контролю, притягнення до відповідальності; 3) за видом систем оподаткування: норми загальної системи оподаткування та спрощеної; 4) за податковим режимом: норми загального податкового режиму; норми спеціального податкового режиму; 5) за юрисдикційною складовою: норми юрисдикційного та неюрисдикційного характеру. Вид податково-процесуальних проваджень, податково-процесуальний режим, вид податково-процесуальних стадій та податково-процесуальний зміст є спеціальними критеріями для визначення видів процесуальних норм податкового права.

Таким чином, податково-процесуальні норми досить різноманітні. У зв'язку з цим проводити їх класифікацію можна на підставі багатьох критеріїв, ураховуючи ті, що застосовуються при розмежуванні інших норм, а також ті, які адаптовані виключно до досліджуваного виду норм.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретико-правові основи податково-процесуальних норм, можна зробити такі висновки:

1. З нормативно-формальної позиції генезис процесуальних норм податкового права представлений двома етапами: до ухвалення ПК України (до 02.12.2010) та після прийняття ПК України (після 02.12.2010). Еволюція таких норм породжена різними детермінантами правового та неправового характеру. Водночас їх розвиток має наслідки як для податкового життя в цілому, так і для окремих груп суб'єктів.
2. Поряд із загальними (загальнообов'язковість, загальність, формальна визначеність, спрямованість на врегулювання суспільних відносин, охорона та забезпеченість державою) податково-процесуальним

нормам притаманні особливі риси, зумовлені тим, що вони належать до ряду процесуальних та податкових і водночас є різновидом фінансово-процесуальних норм. Особливість податково-процесуальних норм виражається у предметі їх регулювання, цільовому призначенні, динамічному характері; їх порушення може призводити до виникнення, зміни чи припинення правовідносин у багатьох інших правових сферах, а їх існування має вагомий вплив на забезпечення розбудови податкового життя на засадах правової держави та фундаментальних принципах податкового права. Ці норми визначають порядок, строки, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права.

3. Елементами процесуальної норми податкового права є такі: гіпотеза, диспозиція та санкція. На основі аналізу чинних нормативно-правових актів у сфері оподаткування доведено, що гіпотеза вказує на обставини, за наявності чи відсутності яких відбудеться реалізація процесуальної норми податкового права. Диспозиція описує процедурні аспекти реалізації правила поведінки у сфері оподаткування. Санкція передбачає наслідки негативного характеру за невиконання чи неналежне виконання диспозиції процесуальної норми податкового права. Крім того, ці елементи зустрічаються у різних видів.

4. Під джерелами процесуальних норм податкового права потрібно розуміти зовнішнє вираження та закріплення правових норм, якими регламентовано порядок, строки, способи, форми реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

5. Багатоаспектність податково-процесуальних норм дозволяє проводити їх градацію на підставі трьох груп критеріїв: загальних, які можуть бути адаптовані до класифікації різних норм; інституційних, які необхідно використовувати при розмежуванні як матеріальних, так і процесуальних норм, а також спеціальних, застосувати які можливо тільки при розмежуванні процесуальних норм податкового права.

РОЗДІЛ 2

РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ

2.1. Податково-процесуальні правовідносини як форма реалізації податково-процесуальних норм

Дослідження категорій «реалізація норм права», «правореалізація» є непростим завданням як для юридичної науки, так і для практики. Разом з тим потрібно додати, що реалізовувати можна не тільки правові норми, а й принципи [9], суб'єктивні права людини і громадянина [222], політику [6], функції [138] тощо. З'ясування питання реалізації права та його форм дає можливість не тільки усвідомити, яким чином воно діє в соціальному середовищі, а й визначити проблеми на тому чи іншому етапі його застосування у системі регулювання суспільних відносин.

Необхідно розпочати з того, що категорія «реалізація» походить від слова «realis» і означає таке: 1) продаж товарів і послуг, що супроводжується отриманням грошової виручки; 2) виконання задуму, отримання результату [221].

У світлі юриспруденції визначення сутності поняття «реалізація» дозволяє встановити аксіологічну та онтологічну сутність існування самого права. Для втілення права у життя недостатньо тільки прийняття закону, необхідно мати волю, бажання та робити певні зусилля, щоб використати цей закон як для власних потреб, так і потреб інших (об'єднань, держави). На відміну від інших видів соціальних норм, норми права віддзеркалюють найбільшу соціальну цінність при їх реалізації. Іншими словами, вони легітимізують поведінку особи як учасника правових відносин і таким чином забезпечують сталість порядку в суспільстві.

Тим більше, у контексті правових реформ саме реалізація норм права співвідноситься з гарантіями захисту прав та законних інтересів особи, адже

тільки реалізуючи норму, можна забезпечити та захистити відповідне право та інтерес. Без реалізації норма матиме суто «паперовий» вигляд і не виражатиме своєї аксіологічної квінтесенції.

Реалізацію права не можна цілком ототожнювати з суміжними категоріями, наприклад, такою як реалізація норм права. Так само не буде абсолютно ідентичним у правовому полі дослідження категорій «реалізація податкового права», «реалізація матеріальних норм податкового права», «реалізація процесуальних норм податкового права». Перша категорія буде співвідноситися із такими, як загальне та конкретне. Інші дві у зв'язку зі специфікою матеріальних та процесуальних норм теж матимуть свої особливості.

Зокрема, говорячи про те, що норми права мають зміст, цінність для особи та суспільства, С. С. Алексєєв стверджує, що вони реалізуються. Більше того, учений приходять до висновку, що реалізація норм права є складним та багатогранним явищем, яке не можна зводити в одну систему. Наприклад, у романо-германській правовій сім'ї процес реалізації права охоплює такі етапи: зведення природного права в закон (позитивне право), визначення механізму реалізації закону, безпосередню реалізацію (перетворення права в дійсність) [231, с. 317-318]. О. В. Легка наголошує на тому, що реалізація права – це інтелектуально-вольова діяльність суб'єктів права, спрямована на виконання, дотримання, застосування правових норм та досягнення бажаного особистого чи соціального результату [96, с. 30].

Наукові дослідження феномена права у більшості дослідницьких робіт науковців радянських та пострадянських республік не обходилися без концепції реалізації правових норм. Мається на увазі насамперед те, що в підручниках та навчальних посібниках для юридичних ВНЗ обов'язково містилася глава про реалізацію норм права, у якій вчені намагалися дати визначення поняттю, ознакам, формам та в цілому механізму реалізації норм права [132; 203; 97]. Винятком із цього не стали наукові доробки

О. Ф. Скакун, яка під реалізацією норм права розуміє втілення розпоряджень правових норм у правомірній поведінці суб'єктів права, у їх практичній діяльності, стверджує, що її можна розглядати як процес і як кінцевий результат [219, с. 387].

Розвиток самого податкового процесу багато в чому залежить від реалізації процесуальних норм. Вони сприяють оперативному виявленню проблемних аспектів податкової сфери та швидкому реагуванню на них. Тому процес їх реалізації часто супроводжується появою нових норм.

Крім того, реалізація процесуальних норм є ефективним інструментом пошуку нових методів та форм взаємодії контролюючих органів та платників, а також встановлення балансу їх інтересів [109, с. 17].

Серед наукових робіт, де висвітлювалося питання реалізації норм права, дисертант зосередив увагу на праці Д. С. Подпіснова, який наголошував на тому, що їй властиві певні ознаки. Зокрема, науковець відніс до них такі: просторово-часові межі; наявність причинного зв'язку між юридичною регламентацією певних соціальних стосунків та набуттям ними впорядкованого стану; вольовий та інтелектуальний характер; орієнтацію на досягнення мети правової норми, оскільки суб'єкт у процесі реалізації своїми діями втілює у життя суспільно корисні цілі, які передбачав законодавець; виражається у правомірній поведінці суб'єкта. До того ж він стверджував, що реалізація норми права виступає критерієм соціальної цінності норми права та досягнення соціально корисного ефекту [153, с. 109-110].

Така думка є слушною. Більше того, можна зазначити, що ці ознаки реалізації норм права співзвучні з ознаками реалізації процесуальних норм податкового права, але з деякими особливостями. По-перше, реалізація досліджуваних норм має часово-просторові межі для збалансування відносин у сфері оподаткування та забезпечення їх упорядкованості. Вони реалізуються на певній території та у певних часових межах. Говорячи про вольовий та інтелектуальний характер реалізації, варто звернути увагу, що ця

ознака впливає з внутрішніх (психолого-інтелектуальних) якостей суб'єкта, який реалізує процесуальну норму податкового права. Але при цьому поняття «вольовий» не завжди є коректним через імперативність значної кількості норм та публічний характер податкового права [80, с. 13]. Ця «воля» може впливати із законодавчої необхідності. Доповнюючи думку про мету реалізації норм, як її ознаку, наголосимо на тому, що реалізація процесуальної норми дозволяє втілити у життя важливі постулати оподаткування, трансформувати «паперовий» задум нормотворця у реальне податкове життя.

Отже, реалізація податково-процесуальних норм – це об'єктивно зумовлене закономірностями права втілення податково-процесуальних норм у життя [109, с. 17]. Реалізація податково-процесуальних норм виступає важливою гарантією забезпечення захищеності платників податків.

При цьому у науковій доктрині залишається невирішеним питання форми реалізації правових норм.

О. Ф. Скакун, як і деякі інші дослідники, наголошує на важливості виділення декількох підходів до класифікації форм реалізації права (тобто зовнішнього прояву правової норми): за суб'єктами, складністю і характером дій суб'єкта тощо. Учений вважає, що видами безпосередньої реалізації права є додержання, виконання та використання [219, с. 387-388]. Позиція М. С. Кельмана та О. Г. Мурашина схожа із зазначеною. Зокрема, вони виокремлюють такі критерії класифікації форм реалізації права: за кількісним складом (індивідуальну і колективну); за характером дій суб'єктів (дотримання, виконання, використання і застосування) [71, с. 322].

Стикаючись із такою науковою проблематикою, деякі представники доктрини фінансового права йдуть шляхом загальнотеоретичної концепції реалізації права. Так, Г. В. Россихіна традиційно виокремлює чотири форми реалізації норм фінансового права: дотримання, виконання, застосування,

використання [209, с. 173-174]. Подібна позиція висвітлена і в дослідженні А. С. Алімбаєвої [3].

Однак, ураховуючи те, що норми податкового права багатогранні, можна зробити висновок, що вони не можуть вичерпувати себе такими формами реалізації, як виконання, використання, дотримання і застосування. Крім того, досить сумнівним є те, що процесуальні норми можуть реалізуватися у всіх формах, виведених у загальнотеоретичних концепціях.

По-іншому про форму реалізації правових норм, а саме бюджетних процесуальних, веде мову О. Г. Пауль. Він розглядає бюджетно-процесуальні правовідносини як форму реалізації бюджетно-процесуальних норм [142].

Як справедливо зауважує Ю. П. Пацурківський, здебільшого правові норми реалізуються в межах правовідносин, у яких учасники цих відносин виступають носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків щодо один одного. Реалізація норм права зумовлює виникнення, зміну або припинення правовідносин [144, с. 61-62].

На нашу думку, ґрунтовно форми реалізації правових норм дослідив Р. О. Яцкін, на переконання якого, будь-які правовідносини є формою реалізації норми права, результатом дії правової норми. Застосування норми права завжди опосередковане правовідносинами. Норма «оживає» лише у правовідносинах. А отже, правовідносини завжди є процесом застосування правових норм та реалізації положень, які ці норми містять [263, с. 82].

Таким чином, основною формою реалізації податкових процесуальних норм є податково-процесуальні правовідносини – складний, актуальний та динамічний вид суспільних відносин. Цілком очевидно, що ці відносини виникають тоді, коли з'являється потреба у реалізації певної матеріально-правової норми. Вони є підвидом податкових правовідносин.

О. В. Євсікова пропонує під податковими правовідносинами розуміти суспільні відносини, що регулюються нормами податкового права й гарантовані силою державного примусу та які виникають відповідно до норм

податкового законодавства і юридичних фактів між суб'єктами податкових правовідносин з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків (зборів, обов'язкових платежів) частини їхніх доходів до бюджетів та державних цільових фондів у вигляді податків і зборів (обов'язкових платежів) [52].

Таке визначення вважаємо неповним, оскільки воно не окреслює багатоаспектність податкових правовідносин, а є вузькоформальним, базуючись тільки на ідеї встановлення, зміни та стягнення з платників податків (зборів, обов'язкових платежів). Крім того, податкові правовідносини інтегруються та втілюють ідею захисту прав та законних інтересів платників податків. Вони можуть розвиватися і тоді, коли є об'єктивна умова попередити, припинити порушення прав та законних інтересів такої категорії населення, як платник податків.

Розкриваючи дефініцію податкових процесуальних правовідносин, І. Є. Криницький прийшов до висновку, що це врегульовані процесуальними нормами податкового права суспільні відносини (як правило, неюрисдикційного характеру), які виникають у галузі оподаткування через реалізацію приписів матеріальних та процесуальних податкових правових норм [86, с. 234].

Тобто сутність податкових процесуальних правовідносин можна пояснити таким чином. Насамперед законодавець закріплює матеріальну норму. Ця норма вимагає свого практичного втілення. Потім нормотворець визначає відповідний спектр процесуальних норм, що забезпечать реалізацію вказаної матеріальної норми у правовому житті. Далі починають розвиватися процесуальні податкові правовідносини щодо втілення матеріальної правової норми, а отже, і процесуальної/процесуальних. Таким чином, це відносини, які регулюються податково-процесуальними нормами і виникають та розвиваються у сфері оподаткування.

Таким чином, під податково-процесуальними правовідносинами пропонуємо розуміти складний, динамічний, інтелектуально-вольовий вид суспільних відносин, урегульований процесуальними нормами податкового права, що виникають та розвиваються у зв'язку з потребою у реалізації податкових матеріально- та процесуально-правових норм.

Доцільно звернути увагу на позицію О. А. Лукашева щодо майнового характеру фінансових, а отже, і податкових правовідносин, та їх економічного змісту [101, с. 190]. Але при цьому варто пам'ятати, що вони можуть виникати не тільки щодо акумулювання грошових коштів до бюджетів, а й щодо захисту зобов'язальних суб'єктів – платників податків.

Як зазначалося у попередніх підрозділах роботи, процесуальні норми податкового права охоплюють різні податкові процедури та провадження, а також мають місце на різних стадіях податкового адміністрування, оскільки забезпечують реалізацію податкових матеріальних норм. Отже, і податково-процесуальні правовідносини можуть розвиватися за різних податкових процедур і проваджень та абсолютно на всіх стадіях податкового адміністрування. Таку думку ще раз доводить аналіз положень ПК України, кожний елемент якого (розділ, глава) має відповідні процесуальні норми податкового права. Навіть в одній статті ПК України вони можуть бути закріплені разом із матеріально-правовими нормами.

Так, розділ 1 ПК України «Загальні положення», незважаючи на вміщений у ньому значний блок матеріальних норм, містить положення процесуально-правового характеру (наприклад, ст. 35 ПК України, якою в загальному вигляді окреслено порядок сплати податків та зборів) [151]. Таким чином, необхідність у реалізації цих приписів зумовлюватиме виникнення та розвиток певного кола (у даному разі неюрисдикційних) податкових процесуальних правовідносин.

У розділі 2 ПК України «Адміністрування податків, зборів, платежів» законодавцем процесуально деталізовано загальні аспекти адміністрування

податків, зборів та платежів (листування з платниками податків (ст. 42 ПК України), умови повернення помилково та/або надмірно сплачених грошових зобов'язань та пені (ст. 43 ПК України); питання податкової звітності (подання податкової декларації (ст. 49 ПК України), внесення змін до податкової звітності (ст. 50 ПК України); податкових консультацій (ст. 52 ПК України); визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів (ст. ст. 54, 56 ПК України); податкового контролю (обліку платників податків, зокрема у ст. 64 ПК України); інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів (ст. 74 ПК України); перевірок (ст. ст. 76–79 ПК України); погашення податкового боргу платників податків (ст. 102 ПК України); застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав (ст. 103 ПК України); відповідальності (ст. 114 ПК України) [151].

Таким чином, можна стверджувати про функціонування податково-процесуальних правовідносин, пов'язаних з адмініструванням податків, зборів та платежів.

Процесуальний аспект окремих податків, зборів, платежів (податку на прибуток підприємств, податку та додану вартість, податку на доходи фізичних осіб тощо) конкретизований у розділах III–XII ПК України (зокрема це питання порядку та строків сплати податків). Цілком логічно, що для того, щоб відбулося адміністрування кожного з податків та реалізувалися норми, вміщені у цих розділах, також виникають та розвиваються податково-процесуальні правовідносини. Те саме стосується питання спрощеної системи оподаткування (розділ XIV ПК України), оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції (розділ XVIII ПК України) тощо [151].

Досить цікаво розглядає ще один аспект процесуалізму в оподаткуванні В. О. Радінська. Вона зосереджує увагу на процесуальних особливостях оподаткування незаконних доходів фізичних осіб на прикладі зарубіжних країн [206]. Вважаємо, це також засвідчує, що податково-процесуальні правовідносини можуть розвиватися в різних сферах податкового життя.

Отже, проведений вище аналіз дає підстави констатувати масштабність та значимість податково-процесуальних правовідносин як форми реалізації податково-процесуальних норм. При цьому важливо розуміти, що ці правовідносини не тільки пов'язані з питаннями адміністрування податків, зборів, платежів, вони можуть виникати та розвиватися тоді, коли є необхідність захистити права та законні інтереси платників податків, що особливо актуалізується в умовах правових перетворень, періодичних реформ у системі контролюючих органів. З огляду на це, окремий блок податково-процесуальних правовідносин спрямовується на забезпечення загальної мети правової держави – утвердження і захист прав та інтересів кожного з членів її спільноти.

Варто зауважити, більшість учених, у тому числі дослідників податково-правової сфери, зазначають про такі три елементи правовідносин, як суб'єкт, об'єкт та зміст [77, с. 116], [234, с. 179], [2, с. 100]. Вважаємо, що така позиція повною мірою розкриває їх внутрішню структурну квінтесенцію. А тому визначати структурні елементи податково-процесуальних правовідносин теж необхідно в розрізі цих трьох елементів.

Вивчаючи суб'єктів податково-процесуальних правовідносин, звернемо увагу на наукові погляди щодо визначення суб'єктів податкових правовідносин. Так, В. І. Теремецький до них відносить такі: державу в особі органу законодавчої влади, що встановлює податки та збори; органи місцевого самоврядування; державні контролюючі органи у галузі податків; платників податків; осіб, які сприяють сплаті податків і зборів (банки, податкові агенти, державні органи, що надають інформацію про платників

податків, необхідну для нарахування податків та зборів, збирачів податків і зборів) [237, с. 747]. Зустрічаються думки про існування трьох груп суб'єктів: держави, податкових органів та платників податків [8, с. 30].

Незважаючи на відсутність однаковості щодо визначення суб'єктів податкових правовідносин, доцільно врахувати концепцію Ю. В. Оніщика, який впевнений, що публічність відносин у галузі фінансової діяльності накладає відбиток на правовий статус суб'єктів фінансового права, який проявляється в розбіжностях правового статусу осіб, ієрархічності положення та різному обсязі повноважень [137, с. 423].

Потрібно мати на увазі, що суб'єктом податково-процесуальних правовідносин особа буде тоді, коли її поведінка спрямована на реалізацію матеріальних норм податкового права. Ідеться не просто про інертність такого суб'єкта, а про вчинення ним реальних дій, що опосередковують та зумовлюють втілення матеріальної податкової норми.

Узагалі досить цікавим є питання щодо суб'єкта податкового права з урахуванням антропосоціального підходу до оподаткування, яке розкриває у своїй монографії Р. О. Гаврилюк, виходячи при цьому за історичні та соціокультурні межі. З цієї позиції вона веде мову тільки про двох можливих суб'єктів – суспільство та індивіда [34, с. 39].

Ми є прихильниками концепції, де розглянуто ширше коло суб'єктів податкових правовідносин. Щодо держави, то це універсальне утворення, воля якого є одним з факторів реалізації матеріальних основ її існування та розвитку. Унікальність та сила держави дозволяють їй виступати не безпосереднім виконавцем приписів податкового права, а покласти цей спектр повноважень на відповідні органи, які діють від її імені. Разом з тим держава шукає оптимальні шляхи формування її матеріальної бази, зокрема за допомогою податків, зборів та платежів. Отже, усе, що прямо чи опосередковано пов'язане з податково-процесуальними нормами, «проходить» через владний характер держави.

В. І. Теремецький [237, с. 747] розглядає державу як суб'єкт податкових правовідносин тільки в особі органу законодавчої влади, що встановлює податки та збори, не розкриваючи «всеосяжність» її сили і в напрямках правотлумачення, правозастосування та охорони таких відносин і, відповідно, податкових матеріальних та процесуальних норм. Органи держави діють від імені та в інтересах держави в різних сферах правової діяльності.

На перший погляд викликає сумніви можливість віднесення органів місцевого самоврядування до кола суб'єктів податково-процесуальних правовідносин. Відповідно до ПК України (розділ XII) [151] вони наділені повноваженнями із встановлення місцевих податків, зборів та визначення їх ставок. Незважаючи на це, суттєвий інтерес становить процедурно-організаційний аспект щодо реалізації цих повноважень. Оскільки право на вирішення органами місцевого самоврядування окремих питань місцевого оподаткування є матеріальною нормою, то процедурно-організаційний характер її реалізації – процесуальною. У ході аналізу положень ПК України ми не знаходимо необхідної правової норми, яка б змістовно відобразила процедурність при реалізації органами місцевого самоврядування повноважень у сфері оподаткування. Переважно це тільки матеріальні приписи. Порядок прийняття рішень органами місцевого самоврядування регулюється Законом України «Про місцеве самоврядування», зокрема ст. 59 [195]. У контексті оподаткування деякі з його норм можна розцінювати як процесуальні норми податкового права. Наприклад, якщо йдеться про порядок ухвалення органами місцевого самоврядування рішення зі встановлення місцевих податків.

Контролюючі органи виступають суб'єктами, що реалізують процесуальні норми податкового права на підставі наданих їм повноважень. Вони є виконавцями вказаних норм у ході реалізації закріплених за ними прав та обов'язків. Крім того, їхня діяльність з акумулювання грошових

коштів до бюджетів у формі податків, зборів та платежів, що унормована матеріально-правими нормами, була б неможливою без відповідних процесуальних приписів.

Цілком логічно, що до охарактеризованих раніше суб'єктів досліджуваних правовідносин потрібно віднести платників податків. Фактичне виконання імперативного законодавчого положення щодо сплати податків і зборів (ст. 67 Конституції України) [82], а також реалізація прав, зумовлених особливостями їхнього статусу, автоматично роблять платників податків суб'єктами податково-процесуальних правовідносин.

З урахуванням указанного вище вважаємо за доцільне віднести розглянутих суб'єктів (державу, органи місцевого самоврядування, контролюючі органи та платників податків) до категорії основних суб'єктів податково-процесуальних правовідносин.

Проте не завжди існування та реалізація податково-процесуальних норм була б можливою без окремої участі й інших суб'єктів. В основному їхнє функціональне призначення не окреслене пріоритетністю вирішення податкових питань, а надані їм повноваження не відзначаються багатоаспектністю. Однак деякі з покладених на них завдань сприяють тому, щоб у визначених випадках забезпечувати втілення процесуальних норм податкового права у життя.

Суб'єктом податково-процесуальних правовідносин виступає суд, з огляду на виконувані ним функції. Переконливими з цього питання можна вважати висновки судді Вищого адміністративного суду України І. Я. Олендера, який виділив три групи здійснюваних судами функцій: правозахисну, зміст якої становить захист прав, свобод та інтересів особи; правоохоронну, сутність якої зводиться до судового контролю, спрямованого на попередження порушення справ, свобод та інтересів особи; каральну, що полягає у притягненні до юридичної відповідальності [133, с. 153]. Так, у розрізі першої з функцій варто констатувати, що кожен може звернутися до

суду принеодержанні іншою особою процесуальних норм податкового права, що призвело чи може призвести до порушень прав та законних інтересів такого заявника. Наприклад, недотримання представниками контролюючого органу податково-процесуальних норм щодо проведення податкових перевірок дає підстави платнику податків подати до суду адміністративний позов про оскарження їхніх дій та визнання їх такими, що порушують права та інтереси платника податків. Правоохоронна функція суду у сфері податкових правовідносин та реалізації податково-процесуальних норм впливає з п. 94.10 ст. 94 ПК України [151], бо саме суд перевіряє обґрунтованість накладення арешту на майно платника податків, тобто є обов'язковим учасником при його застосуванні. Цим самим він попереджає порушення прав та законних інтересів платників податків. Разом з тим каральна функція суду розкривається через притягнення до юридичної відповідальності за порушення норм податкового права, зокрема й податково-процесуальних.

Зауважимо про особливе місце Конституційного Суду України як суб'єкта процесуальних податкових правовідносин. Серед його повноважень є і прийняття рішень та надання висновків щодо конституційності законів, здійснення їх офіційного тлумачення (ст. 13 Закону України «Про Конституційний Суд України») [194]. Як відомо, положення ПК України вже підлягали офіційному тлумаченню (Рішення Конституційного Суду № 18-рп/2011 від 14.12.2011) [242]. Надалі також можлива реалізація КСУ своїх повноважень у частині офіційного тлумачення податково-процесуальних норм та вирішення питання конституційності актів їх закріплення.

Потрібно зважати й на роль банків та інших фінансових установ як категорії суб'єктів, що реалізують процесуальні норми податкового права. Наприклад, з огляду на п. 69.2 ст. 69 ПК України [151], вони надсилають повідомлення про відкриття або закриття рахунку платника податків – юридичної особи або самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу,

де обліковується такий платник податків, у день відкриття/закриття рахунку. Банки та фінансові установи реалізують і деякі інші процесуальні норми податкового права, цим самим сприяючи податковому адмініструванню.

Що стосується податкових агентів, то ці суб'єкти обчислюють, утримують доходи, які нараховуються платнику податків, та перераховують податки до відповідного бюджету від імені та за рахунок платника податків (п. 18.1 ст. 18 ПК України) [151].

Беручи до уваги п. 70.16 ст. 70 ПК України [151], до суб'єктів податково-процесуальних правовідносин також належать такі: органи внутрішніх справ; органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден; органи державної реєстрації актів цивільного стану, органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності й видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, та інші органи виконавчої влади, які у порядку та строки, визначені законом, подають до контролюючих органів інформацію про фізичних осіб, що стосується реєстрації цих осіб як платників податків, нарахування, сплати податків та контролю за додержанням податкового законодавства України.

Здавалося б, що перелік суб'єктів податкових процесуальних правовідносин не може бути настільки широким. Проте, як доведено вище, кожен із них так чи інакше має стосунок до реалізації цих норм, а отже, прямо чи опосередковано забезпечує виконання важливих завдань податкового життя.

Перш ніж перейти до аналізу об'єкта податкових процесуальних правовідносин, не вдаючись до наукової полеміки, звернемо увагу на те, що традиційно в науково-правових роботах він розкривається як благо (матеріально чи нематеріального характеру), з приводу якого виникають правовідносини. При цьому, розглядаючи об'єкти податкових правовідносин, В. І. Теремецький пропонує віднести до них податки та збори,

що становлять економічне та соціальне благо, спрямоване на розвиток держави та суспільства [235, с. 308].

Не можна стверджувати, що така думка є помилковою, але й однозначну її правильність теж не варто констатувати. По-перше, в умовах податково-правових реформ правовідносини скеровуються не тільки в напрямі наповнення відповідних бюджетів. Одним із важливих їх аспектів є забезпеченість прав та законних інтересів платників податків як тієї категорії, що бере участь у формуванні матеріально-фінансової основи держави. А тому визначати податки та збори як об'єкт податкових правовідносин дещо вузько. Вище зазначалося, що об'єктом правовідносин можуть бути як матеріальні, так і нематеріальні блага. Податки і збори – матеріальне благо, щодо якого виникають правовідносини у сфері оподаткування. Разом з тим існує й інший об'єкт нематеріального характеру – це забезпеченість прав і законних інтересів платників податків та їхня захищеність і захист. Наприклад, досить часто платники податків звертаються зі скаргами до вищих контролюючих органів, оскаржуючи податкові повідомлення-рішення, та при цьому мають на меті захистити свої права та інтереси.

Як наслідок, виникають податкові правовідносини, але їхнім об'єктом не виступає податок чи збір. Очевидно, що вони спрямовані на захист незаконно порушеного права платника податків чи попередження його порушення.

Тоді постає абсолютно логічне та закономірне запитання: а що виступатиме об'єктом податково-процесуальних правовідносин? З огляду на саму сутність процесуальності у податковому праві, до об'єкта податкових процесуальних відносин необхідно віднести забезпечення реалізації всіх матеріально-правових норм у сфері оподаткування, що надалі трансформується в забезпечення реалізації відповідних процесуальних норм.

При цьому варто виокремити два блоки об'єктів податково-процесуальних правовідносин: неюрисдикційний (зокрема, реалізація

матеріально-правових податкових норм, не пов'язаних з вирішенням податкових спорів та захистом порушених прав платників податків і законних інтересів платників податків) та юрисдикційний характер (резюмують вирішення податкових спорів і пов'язані із захистом прав та законних інтересів платників податків).

Щодо змісту правовідносин, то, як влучно зауважив А. М. Апаров, одностайності думок з приводу цього не існує. Дехто з науковців до змісту правовідносин відносить права та обов'язки, які випливають з норм законодавства; «взаємодію сторін»; «права, обов'язки суб'єктів, юридичні факти, правоздатність і дієздатність суб'єктів, правовий режим об'єктів». Інші вказують на те, що це «процес взаємодії комплексу чинників об'єктивного і суб'єктивного порядку» (суб'єктів, об'єктів, прав, свобод і обов'язків суб'єктів і процесу їх здійснення, юридичних фактів і фактичних складів, деяких інших чинників). Також є думки про те, що у змісті правовідносин необхідно виділяти юридичний зміст (суб'єктивні юридичні права і обов'язки), властивий правовідносинам при розгляді останнього як особливої ідеологічної форми, і матеріальний (фактичний) зміст (економічний, політичний тощо), що дає змогу проникнути у природу правовідносин як єдність фактичного змісту та юридичної форми [5, с. 10].

На наше переконання, необхідно виходити з юридичного та фактичного змісту податково-процесуальних правовідносин. При цьому юридичний зміст виражається через суб'єктивні права та юридичні обов'язки, а фактичний – представлений поведінкою суб'єктів податкових правовідносин. Суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників податкових правовідносин є чітко окресленими в межах системи податкових нормативно-правових актів. У контексті податкових правовідносин права представлені процесуальними можливостями, а обов'язки – процесуальними зобов'язаннями.

Інтерес до вивчення феномена податково-процесуальної поведінки викликаний не тільки тим, що вона прямо пов'язана з дією податково-процесуальних норм, але й зумовлений відсутністю досліджень з цього питання. Зрозуміло, що зміст досліджуваного терміна буде впливати із базового поняття, а саме правової поведінки. Правова поведінка – це сукупність соціально значущих, виражених зовні у вигляді дій чи бездіяльності вчинків, що так чи інакше регламентуються нормами права і зумовлюють правові наслідки [61, с. 167].

Таким чином, податково-процесуальна поведінка – це втілення суб'єктами податкового права податкових процесуальних норм. Вона виражена у їхніх діях, рішеннях і спрямована на реалізацію прав та обов'язків (компетенції).

У деяких випадках платники податків реалізують свої права та обов'язки тому, що мають для цього відповідне бажання, підкріплене законодавчою можливістю, або законодавчо визначену для цього необхідність. З певних суб'єктивних чи об'єктивних причин їхній поведінці властивий ініціативний характер. Однак це не є «відповіддю» на певну поведінку посадових (службових) осіб контролюючого органу. В інших випадках податково-процесуальна поведінка платника буде «відповіддю» на податково-процесуальну поведінку представників контролюючих органів. Те саме можна сказати і про контролюючі органи в особі їхніх представників, процесуально-податкова поведінка яких може бути результатом прямої законодавчої вказівки, у зв'язку з чим їй властива ініціативність, або яка матиме місце тільки тоді, коли з боку платника податків зроблено певний «жест», відповідь на який необхідно надати.

Зважаючи на зазначене, податково-процесуальну поведінку умовно можна поділити на такі види:

– активну (ініціативну), що виступає результатом прямої волі на підставі законодавчо наданих прав чи покладених обов'язків, не є відповіддю

на поведінкові «жести» іншого учасника податкових правовідносин (для платника податків це не буде відповіддю на поведінку представників контролюючих органів, а для контролюючого органу в особі його представників це не буде відповіддю на поведінку платника податків);

– пасивну (неініціативну) – якби не активна поведінка іншого учасника податкових правовідносин, ця поведінка могла б і не мати місце в оподаткуванні. Вона є відповіддю на поведінку іншого учасника податкових правовідносин. Вираження волі через пасивну діяльність характеризується прямою необхідністю у виконанні обов'язків у сфері оподаткування; як правило, це стандартна та стабільна поведінка, що лежить в основі податкового правопорядку (Додаток Б).

Наприклад, платник податків реалізовуватиме податково-процесуальні норми щодо звернення до контролюючого органу у формі активної процесуальної податкової поведінки. Однак реалізація контролюючим органом податково-процесуальних норм з розгляду звернень платників податків виражатиметься у формі пасивної (неініціативна) податково-процесуальної поведінки – це буде відповіддю на його звернення.

На додаток до викладеного вище доцільно звернути увагу на те, що реалізація процесуальних норм податкового права відбувається з певних підстав. Щодо дослідження підстав виникнення процесуальних правовідносин серед учених також немає однастайності. Наприклад, О. М. Єфімов вважає, що до таких підстав (проте в контексті цивільних процесуальних) необхідно віднести норми цивільного процесуального права, процесуальну правоздатність або процесуальну правосуб'єктність, юридичні процесуальні факти [53, с. 33], а В. В. Гордєєв до підстав відносить тільки юридичні факти [38, с. 94].

Отже, неоднозначно визначаються підстави, якими супроводжуються правові аспекти життя. Більше того, потрібно зважати, що в теорії права виокремлюють і передумови до початку певного процесу чи діяльності. На

наше переконання, у податковому праві наявність матеріальних та процесуальних норм права можна вважати підставами виникнення процесуальних правовідносин. Як зазначалося вище, процесуальна норма не може існувати без матеріальної, так само і матеріальна норма без процесуальної матиме суто «паперовий» вигляд. Відповідно, реалізація податково-процесуальної норми буде відбуватися за безпосередньої участі матеріальної. В усіх випадках матеріальна норма податкового права буде правовою підставою для виникнення податково-процесуальних правовідносин. Матеріальна норма, закріплюючи певні права чи обов'язки суб'єкта податкових відносин (платника податків, контролюючого органу), є підставою для їх процесуальної реалізації, а тому така норма автоматично задіює і процесуальну.

Формально передумовою необхідно вважати те, що буде передувати юридичному явищу, процесу, виступатиме попередньою умовою для його виникнення та розвитку. Досліджуючи передумови виникнення представництва у кримінальному судочинстві, В. Г. Пожар звернув увагу на те, що у теорії права юридичними передумовами правовідносин, як правило, визначають такі: 1) нормативні передумови, тобто норми, на основі яких виникають правовідносини; 2) правосуб'єктні передумови (правоздатність і дієздатність учасників); 3) фактичні основи правовідносин (юридичні факти) [154, с. 345].

Дійсно, наведені вище передумови є універсальними в контексті правового життя. Вони передують не тільки виникненню і розвитку певного виду правовідносин, але й можуть бути визначені як передумови зародження інших явищ та процесів правової дійсності. Говорячи про податково-процесуальні правовідносини, зауважимо таке. Насамперед реалізувати можна тільки ту норму, яка існує. Закріплення податково-процесуальної норми є умовою того, щоб фактично її втілити у податково-правове життя. Таким чином, по-перше, досліджувана передумова виникнення та розвитку

податково-процесуальних правовідносин – наявність відповідної процесуальної норми; по-друге – наділення суб'єктами, які її реалізовуватимуть, відповідною правосуб'єктністю. Реалізувати, наприклад, податково-процесуальну норму щодо порядку, строків розгляду скарги платника податків або проведення податкової перевірки може тільки уповноважений на це контролюючий орган в особі його посадових (службових) осіб, бо саме він наділений для цього відповідною правосуб'єктністю. І останнє – це юридичний факт, тобто певна дія чи подія, яка породжує певні правові наслідки. Не вдаючись до наукових роздумів, одразу на підтвердження вказаного наведемо такий приклад. Згідно з п. 100.2 ст. 100 ПК України [151] платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Із цього моменту теоретично він може розпочати процедуру розстрочення шляхом подання відповідної заяви до контролюючого органу та реалізації відповідних податково-процесуальних норм. Але платник податків, у якого відсутній податковий борг, не реалізовуватиме такі норми. У даному випадку виникнення податкового боргу буде вважатися юридичним фактом, який став однією з передумов того, щоб платник податків вступив у відповідні податково-процесуальні правовідносини для розстрочення чи відстрочення податкового боргу.

Звідси випливає те, що у результаті настання юридичного факту, а саме виникнення податкового боргу, платник податків переходить у новий стан – боржника, що й тягне за собою відповідні процесуальні наслідки. Можна привести ще один приклад, коли юридичний факт породжує нові процесуальні наслідки. У підп. 39.2.1.7 п. 39.2. ст. 39 ПК України визначено, що до контрольованих операцій належать і господарські операції, у яких річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням

непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [151]. Якщо платник стає суб'єктом контрольованих операцій, він, згідно з ПК України, реалізуючи відповідні процесуальні норми, подаватиме звітність щодо трансфертного ціноутворення.

Отже, виникнення та розвиток податкових процесуальних правовідносин як форми реалізації податково-процесуальних норм зумовлені не тільки необхідністю у забезпеченні публічного інтересу держави щодо акумулювання податків, зборів, платежів та здійснення її контрольних функцій при наповненні бюджету, а й захистом прав та законних інтересів платників податків.

2.2. Ефективність реалізації податково-процесуальних норм

Однією з найбільш вагомих проблем для юридичної науки, законотворчої та практичної діяльності залишається визначення того, наскільки ефективною є дія та реалізація процесуальних норм податкового права. Прийняття тієї чи іншої податкової норми насправді має ряд завдань, зумовлених не тільки забезпеченням урегулювання податкових правовідносин. Мета, з якою норма ухвалюється та набуває чинності, значно ширша. Вона виходить за межі традиційних уявлень. Дія податкової правової норми повинна не просто стабілізувати податкову сферу, а сприяти покращанню економічного добробуту держави, її наближенню до позитивного міжнародного досвіду законодавчого регулювання правовідносин, забезпечувати захист прав та законних інтересів платників податків.

У доктрині податкового права дослідження категорії «ефективність» відбувалося в контексті визначення ефективності податкового аудиту [204], податкової системи [56], фіскальної ефективності податку на додану вартість

[41], ефективності податкового адміністрування [202] та податкового контролю [74].

При цьому ефективність реалізації податково-процесуальних норм не була предметом жодних наукових дискусій та обговорень.

Зазначимо, що в економічній теорії поняття «ефективність» пов'язують з ефектом (певною формою результату) або розглядають як співвідношення результату та витрат, доводячи, що ефективність є завжди позитивною величиною, яка характеризує приріст результатів у співвідношенні із засобами їх досягнення [119, с. 9]. У юридичній науці ефективність права розглядають як результативність правових норм щодо запланованих цілей [99]; властивість правових норм забезпечувати належну поведінку суб'єктів і коригувати розвиток суспільних процесів у напрямі, визначеному державою [45, с. 80]; ступінь досягнення законом поставленої мети [122, с. 7].

Дехто з дослідників вважає, що ефективність законодавства є результативною характеристикою його дії та означає здатність закону вирішувати відповідні соціально-правові проблеми. Загальна ефективність законодавства забезпечується трьома аспектами: а) ефективністю самого закону; б) ефективністю розпорядчо-виконавчої діяльності, що сприяє конкретизації норм закону на підзаконному рівні; в) ефективністю діяльності застосування положень закону спеціальними суб'єктами [84, с. 194].

Отже, один з підходів до визначення ефективності реалізації податково-процесуальних норм – це співвідношення мети, з якою вони прийняті, і досягнутих результатів, зумовлених їх прийняттям та втіленням у реальне життя. Таке твердження, на погляд дисертанта, видається коректним із позиції «високого» призначення процесуальної норми: не просто встановлювати певний порядок вчинення дій, а забезпечувати вдосконалення певного процесу.

Мета процесуальних норм полягає у такому. По-перше, беручи до уваги сутність та призначення податкових процесуальних норм, вважаємо,

що однією з цілей їх існування є оптимізація часових та економічних затрат на здійснення певних процесуальних дій, зокрема платником податків. Крім того, мета процесуальної норми впливає із загальноприйнятого уявлення про те, що платник податків повинен витратити мінімум часу та ресурсів на обрахування і сплату обов'язкових платежів, а більше часу – на ведення особистих справ та бізнесу. По-друге, підвищення зручності податкового адміністрування та реалізація принципу процесуальної економії. Незважаючи на те, що податкове адміністрування залежить від методів та засобів здійснення податкової справи, процесуально-правове супроводження прийняття управлінських рішень контролюючими органами не може стояти осторонь податкових процедур. Тобто процесуальні норми не просто регламентують систему процедур податкового адміністрування, а й рішення контролюючих органів повинні бути прийняті на основі встановленої процедури, яка час від часу також потребує вдосконалення, виходячи із завдань та викликів навколишнього податкового середовища. По-третє, потрібно погодитися із О. В. Дьоміним, що процесуальні норми податкового права є засобом впливу на вирішення невизначеності, нестабільності, суперечності та фрагментації податкового права в цілому [47, с. 4]. Шляхом верифікації податкової практики процесуальні норми здатні швидко відшукати існуючі в системі проблеми, колізії, у результаті яких виникають спори та конфлікти. Прийняття нових процесуальних норм сприяє вдосконаленню законодавства. По-четверте, подібно до потенційної можливості врегулювати податкові конфлікти процесуальними нормами, за допомогою їх цілком імовірно не тільки підвищити якість правової захищеності платників, але й попередити можливі ризики у цьому напрямі, або вдосконалити цю процедуру. У такому разі оцінювати рівень ефективності процесуальної норми щодо захищеності платників податків можна за допомогою підрахунку кількості звернень чи оскаржень рішень контролюючих органів у конкретному випадку. По-п'яте, з урахуванням

наведеного вище, не можна заперечувати загальну мету процесуальної норми – оптимізацію оподаткування.

Тобто загалом мета полягає у тому, щоб забезпечити реалізацію матеріальних норм податкового права шляхом прийняття відповідної/відповідних процесуальної/процесуальних норм.

Так, наприклад, у п. 42.4 ст. 42 ПК України закріплено, що з платниками податків, які подають звітність в електронному вигляді, листування з контролюючими органами може здійснюватися засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Також передбачено, що на вимогу платника податків, який отримав документ в електронному вигляді, контролюючий орган надає такому платнику податків відповідний документ у паперовому вигляді протягом трьох робочих днів з дня надходження відповідної вимоги (у письмовій або електронній формі) платника податків [151].

Зміст цієї норми переконливо засвідчує наявність альтернативної форми листування (письмової або електронної) між окремими категоріями платників податків та контролюючими органами. Для податкового процесуального законодавства така норма стала новацією, її прийняття зумлене внесенням змін до ПК України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 № 3609-VI [187].

При цьому, як зазначалося у пояснювальній записці до проекту вказаного Закону, його ухвалення необхідне для врегулювання найбільш проблемних питань, що виникають при застосуванні положень ПК України та негативно впливають на діяльність платників податків. Метою та завданнями цього акта є усунення законодавчої невідповідності у частині визначення прав та обов'язків суб'єктів господарювання – платників податків

та органів контролю, дотримання суб'єктами господарювання вимог іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на податкову службу [180].

Таким чином, мета, що ставиться при прийнятті матеріальних чи процесуальних приписів, зводиться до того, щоб у цілому поліпшити наявну податкову систему та забезпечити оптимальність оподаткування, не залишаючи при цьому поза увагою питання важливості забезпечення прав і законних інтересів платників податків. Для цього податково-процесуальна норма є одним з інструментів, спрямованих на мінімізацію ресурсних затрат та сприяння зручності коригування податково-процесуальної поведінки платників податків і контролюючих органів. Звичайно, ця мета повинна чітко виражатися при реалізації процесуальних норм податкового права.

Погодимось з твердженням про те, що проблема ефективності законодавства має розглядатися в декількох площинах. При цьому необхідно враховувати різні аспекти, зокрема внутрішній, національний, зовнішній, та навіть зовнішньоінтеграційний, пов'язаний з імплементацією в законодавство України міжнародних стандартів [136].

Для визначення ефективності реалізації податкового процесуального законодавства можна використати рекомендовані А. К. Мусаєвою підходи до встановлення ефективності втілення законів у життя. Перший – порівняння мети та результату дії закону. Другий – вимірювання реального «зсуву», що стався у суспільному житті до і після ухвалення норми закону [122, с. 6].

Однак оцінити реальну ефективність реалізації податково-процесуальних норм українського законодавства надзвичайно складно. Це пояснюється, з одного боку, самою їх специфікою, а з іншого – відсутністю в Україні спеціалізованих інститутів, діяльність яких безпосередньо була б спрямована на визначення ефективності реалізації податково-процесуальних приписів. Проте, з огляду на другий підхід до оцінки ефективності, цілком імовірно є її здійснення за допомогою окремого аналізу податкових

процедур та їх результатів в еквіваленті статистики, наприклад, співвідношення кількості спорів, звернень, співвідношення часу на реалізацію податкових процедур, задоволеність податковим сервісом платниками податків.

Так, О. В. Дьомін наполягає на впровадженні шаблонності у формалізації процесів правотворення. Іншими словами, ефективність реалізації процесуальних норм та їх можливість бути регулятором суспільних відносин і засобом соціального контролю спрацьовує тільки в тому випадку, якщо норми являють собою чіткі, досить однозначні формули належної або можливої поведінки [47, с. 26].

Зворотний метод оцінки ефективності реалізації податкової процесуальної норми полягає у формальній можливості кореляції майбутньої поведінки суб'єктів процесуальних прововідносин у разі появи загрози виникнення конфлікту чи спору або іншого небажаного результату у процесі реалізації податкового обов'язку.

Досить цікавим є досвід Швеції, де ефективності дії та реалізації законів дається перспективна та ретроспективна оцінка. Насамперед при перспективній оцінці даються відповіді на запитання: чи буде запропонований закон та його реалізація ефективними? Які заходи необхідні для забезпечення достатнього рівня його ефективності? Чи необхідний відповідний орган з контролю за виконанням закону? Щодо ретроспективної, то після певного часу з моменту прийняття закону можуть проводитися дослідження, метою яких є виявлення його ефективності. Такі дослідження здійснюються насамперед відповідним міністерством або міністерствами. Крім того, ретроспективну оцінку закону може проводити спеціальний комітет. На органи, уповноважені контролювати виконання закону, покладено обов'язок доповідати про те, як працює закон, та надавати пропозиції щодо його вдосконалення [105].

У Німеччині для визначення ефективності законів використовуються сучасні методи оцінки, зокрема: контрольні списки, симуляції (випробування), тести і експериментальне законодавство. Свою позицію щодо ефективності реалізації законодавства викладають міністерства та суди, торговельні палати. Також вважається цінною оцінка законодавства, надана адвокатами [69].

У нашій країні, на жаль, не функціонує механізм оцінки ефективності реалізації податково-процесуальних норм; немає чітко визначених критеріїв, за якими можна оцінити, наскільки реалізація тієї чи іншої норми є ефективною. За таких умов в Україні відсутня системність у забезпеченні оцінки ефективності реалізації чинного процесуального податкового законодавства, а отже, нагальною залишається потреба у вирішенні цієї проблеми.

Аналізуючи перелік завдань ДФС, що впливають з Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [155], варто зазначити, що у ньому немає вказівки на те, що ДФС проводить оцінку ефективності реалізації податкового законодавства. Крім того, серед переліку завдань ДФС визначено узагальнення практики застосування законодавства з питань, які належать до компетенції ДФС, розроблення пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подання їх Міністру фінансів.

Такий стан речей вимагає змін шляхом створення у структурі ДФС підрозділу, який би проводив оцінку ефективності реалізації податкових норм в українському законодавстві, зокрема процесуальних, та долучав до своєї діяльності платників податків, юристів-практиків та фахівців науково-дослідних установ для надання своїх висновків. Таку діяльність можна було б налагодити в межах Меморандуму про партнерство та співробітництво між

Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та ДФС.

Ураховуючи викладене вище, пропонуємо доповнити п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236, підп. 1¹ про те, що ДФС відповідно до покладених на неї завдань проводить оцінку ефективності реалізації податкового законодавства, надає узагальнені висновки щодо його ефективності Міністру фінансів.

Систематизовуючи різні наукові погляди, І. О. Гуменюк зазначає, що загальними передумовами ефективної дії норм, зокрема, є такі: формування правової держави; високий рівень правосвідомості; співвідношення виконання законів із суспільно значимою зв'язки «інтереси-цінності», рівень правової культури населення та ін. [45, с. 81].

На переконання Р. Макхью, щоб закон та його реалізація були ефективними, він повинен ухвалюватися для більшості людей. Для того щоб вони його виконували, він повинен бути стабільним, а також гнучким, доступним та здатним до життя [266].

Вбачається, що на ефективність реалізації податково-процесуальних норм впливають такі дві основні групи факторів: правові (зовнішньоправові, внутрішньоправові) та неправові (політичні, економічні, соціальні та психологічні). Їхній вплив може мати як тимчасовий, так і постійний характер, вони можуть як піддаватися взаємодії, так й існувати окремо, самостійно.

Зрозуміло, що безпосередньо впливають на ефективність реалізації податкового процесуального законодавства правові фактори.

До зовнішньоправових (безпосередньо можуть не залежати від самої процесуальної податкової норми, виражаються в різних обставинах, за різних умов правової дійсності), на наш погляд, можна віднести такі:

1) рівень податкової культури, упевненість у власній правовій захищеності. Як відомо, податкова культура є елементом загальної культури осіб у правовому середовищі. Т. О. Чепульченко визначає прямий вплив правової культури на рівень законності. Зокрема, учений зауважує, що низький рівень правової культури призводить до девальвації режиму законності у суспільному житті [252, с. 109]. Стан законності є абстрактною категорією у праві. Що стосується конкретно процесуальних правовідносин, то рівень податкової культури виражатиметься в окремо взятих відносинах в оподаткуванні. Тут необхідно підкреслити, що особливо прослідковується взаємозв'язок процесуальної поведінки зі зловживанням суб'єктивним правом (процесуальним суб'єктивним правом) та його проявами. Наприклад, умисне затягування процесу оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, що пов'язане з корисливими цілями платника податків. Такий чинник, як упевненість у власній правовій захищеності, дає змогу розважливо та усвідомлено підійти до своїх процесуальних прав та обов'язків у податкових правовідносинах із контролюючими органами;

2) додержання принципу законності учасниками податкових правовідносин. Для того щоб податкова сфера розвивалася, важливо забезпечити втілення в ній принципу законності. Він зумовлює необхідність кожного суб'єкта суспільних відносин, що наділені та не наділені владними повноваженнями, діяти відповідно до правових норм. Це узгоджує суспільні відносини та протидіє можливому свавіллю і всездозволеності [22, с. 63]. Від того, наскільки буде забезпечено дотримання законності, залежить і ефективність реалізації податково-процесуального законодавства;

3) рівень тиску на правове становище платника або правовий ступінь можливого втручання з боку контролюючих органів. Концепція обмеженого втручання з боку контролюючих органів розкривалася ще у працях відомих німецьких теоретиків. Зокрема, Ебергард Шмідт-Ассманн стверджує, що основний закон визначає відносини між громадянами та державою як

асиметричні, розрізняючи громадянські свободи та компетенції держави. Громадянин діє в межах установлених правом свобод. Публічні органи діють у межах компетенцій, наданих правом [257, с. 17]. Таке правило дозволяє зробити висновок, що чим більший процесуальний тиск на платників податків, тим менший рівень їхньої процесуальної свободи, що не рідко виражатиметься і в ефективності реалізації податково-процесуального законодавства;

4) правова «зарегульованість». Досить часто правова система страждає від «надлишкових», «зарегульованих» компонентів, у тому числі і норм права, які породжують незрозумілості, у ході реалізації відповідних норм. У більшості випадків це негативно впливає на стан платників податків, вимагаючи від них вчинення дій, які не мають юридичного значення для процесу оподаткування, податкового контролю чи обробки податкової звітності;

5) розвиненість інституту юридичної відповідальності. Значною мірою правопорядок у суспільстві безпосередньо залежить від державно-примусових важелів. Страх бути покараним змушує учасників податкових правовідносин діяти відповідно до закону та реалізовувати матеріальні і процесуальні норми так, як цього вимагає воля законодавця. Для того щоб процесуальне податкове законодавство реалізовувалося ефективно, необхідно врегулювати проспективний (позитивний) та ретроспективний (негативний) аспект юридичної відповідальності у сфері податкових правовідносин. Так, позитивній відповідальності властивий амбівалентний характер [23, с. 87]. Для контролюючих органів проспективна юридична відповідальність виражається в їхній сумлінності, зокрема при реалізації приписів податково-процесуального законодавства, а також у можливому заохоченні при сумлінному ставленні до виконуваних обов'язків. Для платників податків цей вид відповідальності виступає у вигляді

внутрішнього сумлінного ставлення до реалізації відповідних матеріальних та процесуальних норм податкового права.

На відміну від позитивної юридичної відповідальності, ретроспективна виступає мірилом обмежень за протиправність діянь. Владно-примусовий аспект негативної юридичної відповідальності вказує на особистісні, організаційні, майнові втрати за порушення законодавчих приписів учасниками податкових правовідносин [26, с. 12], пов'язані, зокрема, із реалізацією податково-процесуальних норм. Крім того, потрібно наголосити на тому, що у деяких країнах, наприклад Естонії, досить високий рівень усвідомлення важливості функціонування інституту юридичної відповідальності, зокрема в контексті забезпечення ефективності законодавства. Це, наприклад, проявляється у чіткій нормативній регламентації питання персональної відповідальності державних службовців (ст. 81 Закону Естонії «Про публічну службу») [264];

б) ступінь правового регулювання автоматизованості електронної обробки документообігу. Податкова сфера особливо потребує автоматизації процесу оподаткування з метою як уникнення людського фактору, подолання корупційних проявів, так і оптимізації самого процесу податкового адміністрування. Завданням інформатизації та автоматизації податкової системи є здешевлення податкового обслуговування платників та системи податкового адміністрування у цілому, а також мінімізація часових затрат. Наприклад, фактичне впровадження електронного документообігу та його належне правове врегулювання суттєво підвищують продуктивність роботи податкового органу та економлять час платників податків. Крім того, упровадження інноваційних інформаційно-аналітичних систем у податковий процес дозволяє суттєво пришвидшити виконання базових податкових операцій в режимі он-лайн. Якщо розглядати податкове реформування, то ні одна з таких реформ не обходиться без упровадження нової чи вдосконалення діючої системи електроніфікації. Таким чином, це впливає на

ефективність реалізації податково-процесуального законодавства, приписи якого вказують на електронну форму/спосіб реалізації певних матеріальних податково-правових норм;

Внутрішньоправова (безпосередньо пов'язана із системою процесуальних податкових норм чи їх окремими видами) група факторів, зокрема, охоплює такі:

1) зрозумілість та коректність логіко-функціональної конструкції окремої процесуальної податкової норми. Річ у тім, що не всі норми права (у тому числі і процесуальні) збігаються зі змістом статті і навпаки. І. Д. Шутак та І. І. Онишук щодо цього наводять декілька варіантів конструкцій норм права в конкретному нормативно-правовому акті: норма права і стаття закону збігаються, тобто в одній статті нормативно-правового акта повністю викладено норму у складі всіх трьох її елементів; декілька норм входять до однієї статті закону; одна норма міститься у декількох статтях [258, с. 42].

Для суб'єкта, який реалізує процесуальні норми, конструкція кожної з них впливає на їх сприйняття та розуміння. Незважаючи на те, що ПК України є основним податковим законом, він містить ряд бланкетних та відсильних норм, а тому учасники податкових правовідносин вимушені звертатися до інших нормативно-правових актів. Інша проблема, яка є похідною від першої, це наявність великої кількості правових помилок, колізій, повторень, що часто зустрічаються навіть у різних статтях одного нормативного акта та впливають на ефективність податково-процесуального законодавства;

2) відповідність податково-процесуальної норми умовам загальносуспільного розвитку. Суспільний розвиток зумовлює потребу в адаптації до його умов ряду процесуальних норм, виняток серед яких не становлять податково-процесуальні. Наприклад, згідно з п. 56.3 ст. 56 ПК України скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовому вигляді [151]. Однак в умовах сьогодення, коли розвиток

інформаційно-комунікаційних систем цілком дозволяє здійснювати обмін інформацією в електронному вигляді, електронний спосіб та електронна форма подання такої скарги значно б спростили процедуру оскарження в адміністративному порядку [112, с. 74]. Але для того, щоб така законодавча зміна вирізнялася ефективністю, має бути сформоване відповідне електронно-технологічне забезпечення контролюючих органів та платників податків;

3) наявність розвиненої судової практики, практики діяльності контролюючих органів та обґрунтованість доктриною реалізації процесуальної норми. Оскільки навіть інструктивні норми не можуть прямо вказати на виключну та абсолютну поведінку суб'єктів, вони мають свої межі розуміння і відповідної реалізації. Діяльність судів щодо тлумачення процесуальних норм, практика діяльності контролюючих органів із узагальнення досвіду їх правозастосування, а також обґрунтованість тих чи інших процесуальних норм у доктрині права, без сумніву, має безпосередній вплив на поведінку суб'єктів процесуальних правовідносин та ефективність реалізації податково-процесуального законодавства. Крім того, важко недооцінювати саме важливість судової практики у правореалізаційній діяльності. Потрібно погодитися із думкою Н. М. Савчин про те, що судова діяльність у конкретному правовому середовищі з конкретними процесуально-правовими нормами у змозі вирішити ряд завдань, зокрема: усунути правові прогалини, конкретизувати і деталізувати зміст приписів загального характеру, правильно розтлумачити норми права [210, с. 91]. До того ж судова правозастосовна діяльність впливає на процесуальну поведінку як платників податків, так і контролюючих органів.

До неправових факторів, які впливають на ефективність реалізації податково-процесуальних норм, варто віднести такі: політичні (вид політичного режиму, особливості політико-ідеологічної спрямованості у державі тощо); економічні (рівень валового внутрішнього продукту, рівень

інфляції, макро- та мікроекономічну політику в регіоні, форму власності, вид економічної діяльності; ступінь корпоратизованості тощо); соціальні та психологічні фактори (загальний рівень добробуту населення, рівень соціального захисту платників податків та посадових (службових) осіб контролюючих органів, рівень довіри до податкових органів та податкової системи в цілому тощо).

В. В. Гордєєв стверджує, що на реалізацію процесуальних норм можуть також впливати організаційні, інформаційні, моральні фактори, звички, стереотипи мислення, традиції поведінки у певної соціальної групи або спільноти людей, життєвий досвід, правова культура та свідомість [38, с. 94].

Ефективність реалізації податкових процесуальних норм у деяких випадках може проявлятися у створенні нового «продукту». Так, наприклад, результатом перевірених часом та дієвих процесуальних норм взаємодії контролюючих органів та платників може бути поява нових процесуальних норм, або нових процедур. Наприклад, відповідно до ст. 60 Зводу фіскальних процедур Франції новою процесуальною формою взаємодії податкових органів та платників є фіскальний рескрипт. Ця процедура надає кожному платнику податків можливість направити адміністрації запит про правомірність операції, яку він має намір здійснити в майбутньому. По суті, ідеться про можливість, що є в розпорядженні будь-якого платника податку, отримати письмову консультацію в податковій адміністрації до укладення контракту або угоди, надавши їй всі необхідні документи [117]. У результаті такої взаємодії в майбутньому знижуються або нівелюються взагалі податкові ризики несправедливого визначення об'єкта податкових зобов'язань.

Отже, ефективність реалізації податково-процесуальних норм впливає на розвиток податкової системи, якість оподаткування та забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків. Однак у нинішніх умовах здійснити належну оцінку її ефективності надзвичайно складно через

специфіку самих податково-процесуальних норм, відсутність компетентного органу/його структурної одиниці, який би спеціалізувався на визначенні такої ефективності, чітких критеріїв, за якими можна оцінити, наскільки реалізація тієї чи іншої податково-процесуальної норми є ефективною.

Висновки до розділу 2

На підставі аналізу реалізації податково-процесуальних норм було зроблено такі висновки.

1. Формою реалізації процесуальних норм податкового права, як об'єктивно зумовленого закономірностями права втілення податково-процесуальних норм, є податково-процесуальні правовідносини.

2. Внутрішня структурна квінтесенція податкових процесуальних правовідносин розкривається в розрізі трьох її елементів: суб'єктів, об'єкта та змісту (юридичного та фактичного). Перелік суб'єктів досліджуваних правовідносин досить великий, зважаючи на те, що деяких з них можна розглядати як не прямих, а опосередкованих учасників цих відносин. Щодо об'єктів, то їх існує дві групи: неюрисдикційного та юрисдикційного характеру. Юридичний зміст податково-процесуальних правовідносин відображається в суб'єктивних правах та юридичних обов'язках суб'єктів податкових процесуальних правовідносин, а фактичний – поведінці суб'єктів податкових правовідносин – втіленні суб'єктами податкового права податкових процесуальних норм, що виражене у їхніх діях, рішеннях і спрямоване на реалізацію прав та обов'язків (компетенції).

3. Активна (ініціативна) податково-процесуальна поведінка – це результат прямої волі суб'єкта податково-процесуальних правовідносин на підставі законодавчо наданих йому прав чи покладених на нього обов'язків, що не є відповіддю на поведінкові «жести» іншого учасника податкових правовідносин. Пасивна (неініціативна) податково-процесуальна поведінка –

це відповідь на поведінку іншого учасника податково-процесуальних правовідносин.

4. Обґрунтовано, що на ефективність реалізації податково-процесуальних норм впливають дві основні групи факторів: правові (зовнішньоправові, внутрішньоправові) та неправові (політичні, економічні, соціальні та психологічні). До зовнішньоправових (безпосередньо можуть не залежати від самої процесуальної податкової норми) належать такі: рівень податкової культури, упевненість у власній правовій захищеності; 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 (безпосередньо пов'язана із системою процесуальних податкових норм чи їх окремими видами) група факторів охоплює такі: зрозумілість та коректність логіко-функціональної конструкції окремої процесуальної податкової норми; відповідність податково-процесуальної норми умовам загальносуспільного розвитку; наявність розвиненої судової практики, практики діяльності контролюючих органів та обґрунтованість доктриною реалізації процесуальної норми. До неправових факторів, що впливають на ефективність реалізації податково-процесуальних норм належать такі: політичні фактори: вид політичного режиму; особливості політико-ідеологічної спрямованості у державі; економічні: рівень валового внутрішнього продукту; рівень інфляції; макро- та мікроекономічна політика в регіоні; форма власності, вид економічної діяльності; ступінь корпоратизованості; соціально-психологічні: загальний рівень добробуту населення; рівень соціального захисту платників податків та посадових (службових) осіб контролюючих органів; рівень довіри до податкових органів та податкової системи в цілому.

РОЗДІЛ 3

ПОДАТКОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ НОРМИ В СИСТЕМІ ЮРИДИЧНИХ ГАРАНТІЙ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

3.1. Місце податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків

Останнім часом сфера податкових правовідносин характеризується активними реформами, що апріорі повинні бути спрямовані на подальше вдосконалення фіскального напряму функціонування держави. Визначальною складовою цих реформ стала зміна організаційних аспектів діяльності контролюючих органів. Концепція ідеалізованого Міндоходів була зруйнована. Подальшого обговорення як представниками наукової, так і політичної, економічної сфер зазнала ДФС з усім спектром її повноважень. Як науковці, так і суб'єкти владних повноважень зосереджують увагу на питанні подальшого варіювання кількості податків, їх ставках, на тенденціях розвитку процедури декларування доходів.

У контексті останніх державно-політичних подій правові зміни охопили не тільки податкову, а й багато інших сфер суспільного життя. Однак невирішеним так і залишається питання захисту прав і законних інтересів платників податків у матеріальній і, більше того, процесуальній площинах. Незважаючи на численні дослідження податкових спорів, кодифікацію податкового законодавства, зміни в судочинстві, процесуальний аспект захисту платників податків вирізняється рядом проблем.

Досить доречно В. М. Свириденко наголошує на суперечливості розвитку правовідносин у сфері оподаткування. На її переконання, з одного боку, у цій сфері розвиваються нові інститути, а з іншого – посилюються конфліктні ситуації між платниками податків та контролюючими органами

[213, с. 535]. Більше того, науковець переконливо доводить, що захист прав платників податків є пріоритетним завданням держави, і в умовах загострення відносин між платниками податків та контролюючими органами конструктивним буде узгодження їх інтересів, а також пошук ефективних способів їх взаємодії [212, с. 238].

Є. А. Усенко також зазначає про наявність спірних моментів, що виникають у процесі оподаткування [246, с. 182].

У Стратегічному плані діяльності Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини на 2013–2017 роки йдеться про те, що аналіз ситуації в Україні щодо додержання прав людини свідчить про ряд серйозних проблем, а в умовах погіршення економічної ситуації особливої актуальності набувають питання, пов'язані з порушеннями соціально-економічних та гуманітарних прав людини. Крім того, підкреслюється, що у планах на майбутнє Україна має бути державою, де права людини та основоположні свободи повинні посідати перше місце [227].

Те, що права та законні інтереси платників податків порушуються, є беззаперечним фактом. Значна частина їхніх звернень і до контролюючих, і до судових органів за захистом є не безпідставною, а, дійсно, підтверджує неправомірність дій/бездіяльності рішень суб'єктів владних повноважень щодо платників податків.

За 2015 рік до Департаменту внутрішнього аудиту та контролю від платників податків надійшло на розгляд 1 152 скарги. Ці скарги пов'язані з порушеннями з боку представників суб'єктів владних повноважень при проведенні ними перевірок платників податків, реєстрації чи поновленні реєстрації, зміні стану платників податків, при неприйнятті від них податкової звітності, неналежному розгляді їхніх звернень. У ДФС, за результатами розгляду скарг, факти щодо порушень підтвердилися у 145 випадках [62, с. 85]. Порушення прав та законних інтересів платників податків відбувається не тільки за рахунок дій/бездіяльності, а й рішень

контролюючих органів. Так, у 2015 році до ДФС від платників податків надійшло 8 346 скарг на 13 217 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких скасовано повністю або частково 521 податкове повідомлення-рішення [62, с. 71]. У 2016 році також мали місце такі порушення. Наприклад, протягом січня-червня 2016 року ДФС було розглянуто 3 607 первинних та повторних скарг на 5 162 податкові повідомлення-рішення, із них 309 податкових повідомлень-рішень скасовано повністю та 172 – частково [63].

У попередніх роках звернення до контролюючих органів зі скаргами також були непоодинокі. Наприклад, протягом 2013 року до Міндоходів було направлено 8,9 тис. скарг на 13,9 тис. податкових повідомлень-рішень, розглянувши які, Міндоходів скасувало повністю 486 податкових повідомлень-рішень [208].

Проте така статистика не відображає всієї картини порушень прав та законних інтересів платників податків, адже, по-перше, не завжди вони реалізують право на свій захист у досудовому порядку, а одразу звертаються до судових інстанцій; по-друге, проблема неупередженості розгляду скарг платників податків є до кінця ще не вирішеною. У зв'язку з цим С. А. Убогий зазначає, що недостатній рівень об'єктивності при прийнятті рішень за наслідками розгляду скарг є одним з найбільш суттєвих недоліків процедури розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку, що викликано відомчим впливом на посадових осіб, уповноважених розглядати такі скарги, їх підпорядкованістю керівним посадовим особам, які вирішують насамперед фіскальні завдання. Посилаючись на Р. О. Гаврилюк, він зауважує, що контролюючі органи в цілому і його посадові особи зокрема зацікавлені у недопущенні або у значному обмеженні кількості скасованих рішень за наслідками процедури адміністративного оскарження. У багатьох випадках не дотримується принцип об'єктивності, не застосовується правило про конфлікт інтересів («усі сумніви – на користь платника податків»), і

навіть якщо має місце спірна, неоднозначна ситуація, скарга платника податків залишається без задоволення [244, с. 139].

Коментуючи результати роботи адміністративних судів в Україні за 2015 рік, голова ВАС України О. М. Нечитайло наголосив на тому, що, за статистичними показниками у звітному періоді, найчастіше в адміністративні суди зверталися громадяни щодо вирішення соціальних та податкових спорів [128].

Зарубіжний досвід свідчить про те, що питання захисту прав та законних інтересів платників податків не має залишатися в тіні, а відповідні органи зобов'язані систематизувати відповідну інформацію, зокрема в розрізі проблеми вирішення податкових спорів [269; 268].

Регламентація ст. 1 Конституції України положення про те, що Україна є правовою державою, доводить необхідність у ефективному забезпеченні та захисті прав всіх категорій населення, формуванні механізму їх гарантування. У частині 2 ст. 3 Конституції України проголошується, що утвердження і забезпечення прав та свобод людини є головним обов'язком держави, а ст. 13 визначає, що держава гарантує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання [82].

Отже, на найвищому законодавчому рівні важливою складовою діяльності держави визнається створення умов для забезпечення реалізації та захисту прав і свобод особи.

Варто наголосити на тому, що сьогодні забезпечення та захист прав, свобод та законних інтересів особи є однією з тих цінностей, що активно пропагується на міжнародній арені. Виникає нагальна потреба у зверненні до фундаментального результату післявоєнного усвідомлення важливості гарантування та захисту прав особи, що об'єктивувалося у Загальній декларації прав людини 1948 року. У статті 22 вказується на те, що «кожна людина, як член суспільства, має право на соціальне забезпечення і на здійснення необхідних для підтримання її гідності і для вільного розвитку її

особи прав у економічній, соціальній і культурній галузях...» [58]. Стаття 6 Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права, ратифікованого Указом Президії Верховної Ради Української Радянської Соціалістичної Республіки № 2148-VIII від 19.10.1973, покладає на держави обов'язок визнання права на працю, яке охоплює право кожної людини мати можливість заробляти собі на життя працею, яку вона вільно обирає або на яку вона вільно погоджується, та здійснення належних кроків до забезпечення цього права [118].

Пряма вказівка на право захисту прав та законних інтересів особи закріплюється ст. 13 Європейської конвенції з прав людини, де, зокрема, ідеться про право осіб на ефективний засіб правового захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження [51].

Зміст норм наведених вище конвенцій дає підстави переконливо стверджувати про необхідність держав-учасниць таких міжнародних домовленостей сприяти економічним аспектам розвитку людини, не обмежувати альтернативність форм праці та вибору способів досягнення економічного благополуччя. Отже, сутність конвенційних норм доводить важливість створення державами умов для діяльності платників податків та гарантії захисту їхніх прав і законних інтересів.

Недосконалість податкового законодавства, прогалини в діяльності контролюючих органів зумовлюють те, що платники податків змушені реалізовувати своє право на захист не в поодиноких випадках, і навіть виходячи за національні рамки. Про проблемність нормативно-правових актів України з оподаткування зазначає і Європейський суд з прав людини у справі «Щокін проти України», висловивши думку про те, що відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості порушує вимогу «якості податкового закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного

втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника [225].

Досить часто відносини між контролюючими органами та платниками податків будуються не на паритетних засадах, а набувають антагоністичного характеру, що призводить до втрати між ними взаємодовіри та консолідованості в напрямі наповнення державного та місцевих бюджетів. До того ж, як впливає із зазначеного вище, у державі мають місце не вирішені законодавчі проблеми регулювання податкового життя і, як наслідок, своїми діями, бездіяльністю та рішеннями контролюючі органи порушують права та законні інтереси платників (неправомірно нараховують податкові зобов'язання, порушують права платників податків у ході реалізації контрольних процедур, вжиття заходів із забезпечення погашення платниками податків податкового боргу тощо).

З огляду на це, потрібно зауважити, що не тільки закріплення права на захист, але й гарантування його ефективної реалізації, може вказувати на досягнення пріоритетних ідей правової держави, нормалізацію податкового клімату, покращання фіскального механізму функціонування держави та адаптацію податкового життя до відповідних міжнародних стандартів у сфері оподаткування.

Однак у ПК України немає жодного розділу, окремої глави, яка б була присвячена даній проблемі. Право на захист впливає з окремих положень ПК України (у підп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України, п. 56.1 ст. 56 ПК України щодо права оскаржити рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів), де опосередковано розкривається процесуальний аспект його реалізації. Зазначене питання врегульовується відомчими актами, зокрема, у частині оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку – у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916, Порядку розгляду звернень та

організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271.

Зміст права на захист, на думку Д. Г. Мулявки, охоплює таке: право зацікавленої особи звернутися до компетентного державного органу з вимогою захистити порушене чи оспорюване право; право підтримувати власні вимоги; право вимоги від юрисдикційного органу прийняти об'єктивне істинне рішення, яке б відповідало нормам об'єктивного права, а також право вимагати забезпечення реалізації ухвалених у встановленому законом порядку рішень. До права на захист дослідник відносить права платників податків самостійно здійснювати дії, спрямовані на забезпечення недоторканності власних прав, припинення їх порушення, а також ліквідацію наслідків цих порушень [121, с. 77].

Аналізуючи зазначене твердження, можна констатувати, що захист Д. Г. Мулявка розглядає як дві системоутворюючі складові: доюрисдикційний захист (самозахист), що реалізується особою самостійно, без залучення відповідних органів та їхніх представників; юрисдикційний захист (шляхом звернення до компетентних органів).

О. К. Соколенко, виходячи з аналізу функцій правової держави, наголошує на тому, що права та свободи становлять не якийсь абстрактний зміст правової держави, а вимагають від неї розв'язання цілком конкретних завдань – визнання та забезпечення цих прав, свобод і законних інтересів. Таке забезпечення передбачає охорону та захист прав. Погоджуємося з науковцем, що забезпечення та, відповідно, захист прав особи є не просто окремим завданням правової держави, а її цільовою метою, генеральним напрямом у діяльності, що повинен втілюватися у всіх сферах державного управління [223, с. 119-121].

Посилаючись на науковий доробок Є. О. Крашеніннікова, С. Г. Зицик зазначає, що право на захист виражає самостійне охоронне суб'єктивне право

(право на захист), передбачене охоронною матеріально-правовою нормою і спрямоване на забезпечення реалізації порушеного суб'єктивного права. Гарантування регулятивних суб'єктивних прав виражається у тому, що кожному з них відповідає право на захист або охоронне суб'єктивне право. Право на захист – це встановлена охоронною нормою права можливість для певної поведінки уповноваженої особи у конфліктній ситуації, що надана їй з метою захисту регулятивного суб'єктивного права або інтересу, який охороняється законом [64, с. 43].

Також науковці вказують на потребу розглядати право на захист платників податків в об'єктивному та суб'єктивному аспектах. В об'єктивному його можна пояснити як юридичний інститут, сукупність правових норм, якими регулюються відносини, пов'язані із захистом прав платника податків, що охоплює матеріально-правові та процесуально-правові норми. Що стосується суб'єктивного аспекту, то право на захист – це вибір можливості певної поведінки суб'єкта захисту, що регламентовано чинним законодавством [78, с. 176-177].

У цілому право на захист можна вважати невід'ємною умовою нормального функціонування держави, а також важливим аспектом існування кожної особи. Сам захист являє собою дії окремої особи, групи осіб, суб'єктів владних повноважень, а також громадських об'єднань, спрямовані на непорушність прав особи, відновлення того становища особи, що існувало до порушення її прав. Захист може бути реалізованим як тим суб'єктом, чий права та законні інтереси порушуються, так і уповноваженими для цього органами влади та їх представниками.

На необхідності у формуванні гарантій захисту прав платників податків в умовах євроінтеграції робить акцент О. В. Петрушевська [146].

Із думкою про потребу у захисті прав платників податків кореспондується твердження Д. Г. Мулявки, який впевнений, що реалізація суб'єктивного права, його захист та застосування юрисдикційним органом

досить тісно пов'язані з дією та взаємодією багатьох інших суб'єктивних прав, що виникають у межах правового інституту, галузі права та системи всього права загалом. У зв'язку з цим права людини споріднюються з правами платника податків. Науковець неодноразово підкреслював, що захист суб'єктивних прав фізичних і юридичних осіб – платників податків повинен розглядатися чинним законодавством, а також юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Дослідник резюмує, що будь-яку свободу та будь-яке проголошене право потрібно вважати гарантованими та фактично реалізованими тільки у тому разі, якщо у поточному законодавстві будуть закріплені правові засоби їх реалізації, а також за умови, що при їх порушенні особа матиме право на судовий позов або інші передбачені законом шляхи відновлення порушеного права [121, с. 73].

Розкриваючи поняття захисту і його ознаки та безпосередньо захисту прав і законних інтересів платників податків, науковці правильно наголошують на його суб'єктах та основній меті. Формулюючи більш комплексне визначення даного поняття, можна зазначити, що захист прав та законних інтересів платників податків – це цілеспрямовані, послідовні, системні, узгоджені дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками відповідно до положень чинного законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення даних порушень та усунення їх наслідків.

Таким чином, право платників податків на захист своїх прав і законних інтересів – це фундаментальна правова основа уникнення девіантних проявів у сфері податкових правовідносин з боку контролюючих органів, обов'язковий атрибут на шляху становлення та розвитку правових і демократичних інституцій. Без фактичного забезпечення можливості

реалізувати таке право країна не зможе створити належний податковий клімат і стимулювати платників податків до відкритого діалогу та взаємодії.

Не можна залишити поза увагою те, що право платників податків на захист – це матеріальна норма, і без відповідного підґрунтя вона буде «неживою», оскільки не матиме практичного втілення та відповідної гарантованості своєї реалізації. А отже, вважаємо, що в умовах політико-правових та соціально-економічних реформ особливого значення набувають гарантії захисту прав і законних інтересів таких платників податків [111, с. 57-58]

З цього приводу важливою є думка В. В. Тильчик про те, що в Україні відсутній дієвий механізм захисту прав платників податків, а наявна податкова система в деяких випадках перешкоджає зусиллям підприємств, спрямованим на розвиток виробництва та підвищення рентабельності [238, с. 306].

Стає зрозумілим, що необхідною умовою функціонування держави, яка б могла на високому рівні реалізовувати всі покладені на неї функції, є створення гарантій забезпечення та захисту прав і законних інтересів бюджетоутворюючих суб'єктів – платників податків, адже вони, виконуючи покладений на них обов'язок зі сплати податків, сприяють формуванню фінансово-матеріальної основи держави – її бюджету. Недостатньо тільки регламентувати право платників податків на захист, необхідно створити й усі гарантії забезпечення його реального втілення на рівні де-факто.

У Великому енциклопедичному юридичному словнику визначено, що гарантії є поняттям, яким охоплено всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на забезпечення практичної реалізації прав та свобод, на усунення всіх можливих перешкод до їх повного та належного здійснення [28, с. 124].

У Юридичній енциклопедії гарантії прав і свобод розкриті як умови, засоби, способи, що забезпечують здійснення в повному обсязі і всебічну охорону прав та свобод особи [261, с. 555].

На переконання О. Ф. Скакун, гарантії – найважливіший чинник забезпечення прав і свобод людини і громадянина, адже без них права і свободи перетворюються на своєрідні «заяви про наміри», що не мають ніякої ваги ні для особи, ні для суспільства [219, с. 187].

Більш змістовно питання гарантій у сфері оподаткування розкривають автори навчального посібника «Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання», визначаючи, що гарантії прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин є нормами, принципами, умовами і засобами, що у своїй сукупності забезпечують здійснення, охорону і захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання встановлених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів [152, с. 286].

На нашу думку, гарантії забезпечення та захисту прав і законних інтересів платників податків – це правові норми та всі умови, засоби, спрямовані на забезпечення непорушності прав та законних інтересів платників податків, а також відновлення юридичного та фактичного становища платників податків, що існувало до порушення їх прав та законних інтересів.

Багато науковців висловлюють думку про те, що у системі гарантій прав і свобод особи діють загальні (економічні, політичні, соціальні, культурні, організаційні) та спеціальні (юридичні) гарантії. Зокрема, В. Ф. Погорілко та В. Л. Федоренко наголошують на тому, що загальні гарантії (політичні, економічні, соціальні, культурні) визначаються рівнем розвитку основних сфер суспільного життя – політичної, економічної, соціальної, культурної та ін. [148, с. 235].

Учені-юристи, які досліджували окремі аспекти гарантій прав платників податків, зокрема загальних, схиляються до думки, що до політичних гарантій потрібно віднести доручені державі обов'язки із забезпечення прав, свобод, законних інтересів людини і громадянина. Економічні гарантії прав платників податків зумовлені важливістю використання в Україні позитивного досвіду країн Європейського Союзу щодо ідеї побічного впливу держави на економіку за рахунок ринкових важелів. У контексті визначеного податки не повинні виступати тягарем для їх платників, а мають бути одним із стимулів економічного розвитку країни. Щодо соціальних гарантій прав платників податків, то вони реалізуються опосередковано через обов'язкове соціальне страхування. Також до загальних гарантій прав платників податків ними віднесено організаційні, які пов'язані з існуванням державних органів, що мають своїм завданням забезпечення та захист прав платників податків [152, с. 288].

Звичайно, що окрему групу гарантій, особливо важливих в умовах функціонування правової держави, становлять юридичні.

Як підкреслює О. Ф. Скакун, юридична гарантія є системою юридичних засобів та способів охорони і захисту прав людини та громадянина [219, с. 188].

А. М. Колодій та А. Ю. Олійник, у свою чергу, під юридичними гарантіями розуміють закріплені конституційними нормами та принципами юридичні умови і засоби реалізації прав, свобод та обов'язків людиною і громадянином [79, с. 270].

Отже, у запропонованих визначеннях О. Ф. Скакун, А. М. Колодія, А. Ю. Олійника норму не виділено як юридичну гарантію. Згідно з даними дефініціями система юридичних гарантій представлена відповідними умовами і засобами для того, щоб була можливою реалізація правових норм. Імовірно, учені, беручи до уваги широке трактування правових засобів, відносять до них і правові норми. Однак не вважаємо помилкою,

розкриваючи квінтесенцію юридичних гарантій, окремо виділяти в їх системі правові норми.

Потрібно пам'ятати, що саме процесуальна норма є невіддільною гарантією у системі юридичних, адже вона регламентує процесуальну основу для реалізації матеріальних норм. Багато дослідників відстоюють думку про належність норми, у тому числі процесуальної, до юридичних гарантій забезпечення та захисту прав особи. Досить слушним видається твердження В. Ф. Сіренка, який, зокрема, зазначає, що юридичні гарантії представлені нормами матеріального і процесуального права [216, с. 58].

У свою чергу, В. Ф. Погорілко, аналізуючи юридичні гарантії, здійснює їх поділ на нормативно-правові і організаційно-правові та констатує, що перші будуть представлені нормами-принципами матеріального і процесуального характеру, правовим статусом особи та ін., а другі – Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України [130, с.41-45].

У дисертаційній роботі І. Й. Магновського класифіковано юридичні гарантії забезпечення прав і свобод особи на нормативно-правові та інституційно-організаційні. Учений вважає, що до інституційно-організаційних належать суспільно-політичні інституції, функціями та повноваженнями яких є організація охорони й захисту прав і свобод людини та громадянина. Нормативно-правові гарантії, за його твердженням, є передбаченими у нормах матеріального та процесуального права юридичними засобами забезпечення реалізації, охорони і захисту прав та свобод. Залежно від характеру юридичної норми він поділив їх на матеріальні та процесуальні [104, с.157-158].

Ураховуючи підняте в межах підрозділу питання, вважаємо за доцільне виділити позицію І. Й. Магновського щодо матеріально-правових та процесуально-правових гарантій забезпечення прав особи, адже у юридичній науці мало систематизованих праць, та навіть ідей, у яких правова норма,

зокрема процесуальна, детально окреслюється в контексті її значення як юридичної гарантії захисту прав особи.

Так, науковець зауважує, що матеріальними нормативно-правовими гарантіями прав та свобод особи є головні принципи суспільного устрою, а також загальнообов'язкові правила поведінки суб'єктів суспільних відносин, яких вони мають дотримуватися для того, щоб створити належні умови для ефективної реалізації прав та свобод, попередити будь-які порушення прав та свобод, а у разі їх порушення – для захисту і відновлення.

Говорячи про процесуальні гарантії, І. Й. Магновський стверджує, що вони є засобами процедурного забезпечення реалізації норм, які визначають матеріальні гарантії прав та свобод і вимагають певного порядку втілення. Крім того, процесуальні юридичні гарантії є формою реалізації відповідних матеріальних гарантій, розкриваючи шляхи та методи їх здійснення в певних життєвих ситуаціях [104, с.158-159].

О. В. Кузьменко щодо процесуальних гарантій має своє наукове бачення, яке дещо кореспондується з думкою І. Й. Магновського. На його переконання, процесуальні гарантії – встановлені законом специфічні юридичні засоби процесуального забезпечення реалізації норм, що визначають матеріальні гарантії прав та свобод і вимагають певного порядку втілення (наприклад, право на судовий захист, право на оскарження дій або бездіяльності адміністративних органів та їхніх посадових осіб, право на конституційне звернення, що реалізуються у процесуальній формі, закріпленій у відповідних нормативних актах) [91, с. 138–139].

Про те, що за критерієм змісту потрібно виділяти матеріальні, процесуальні та організаційні правові гарантії, зазначають дослідники правового механізму охорони та захисту прав платників податків. Вони стверджують, що матеріальними є положення правових норм, які охоплюють ті чи інші приписи та заборони. Подібну з наведеними вище вони

висловлюють думку щодо сутності процесуальних гарантій, зауваживши, що це положення, якими визначено процес реалізації матеріальних гарантій. Організаційні гарантії, на їх переконання, є положеннями, що визначають систему державних органів, органів місцевого самоврядування та їх посадових і службових осіб [152, с. 289].

Також у розрізі досліджуваного питання цікавою є позиція М. О. Козлова щодо матеріально-правових та процесуально-правових засобів захисту прав платників податків. За його словами, матеріально-правовими є норми, що закріплюють суб'єктивні права платників податків, які в момент порушення або навіть загрози порушення суб'єктивних прав виступають інструментом їх захисту. Використання платником податків такого виду захисту реалізується за допомогою того чи іншого процесуально-правового засобу [78, с. 178].

В Основному Законі закріплені важливі гарантії прав громадян, що співвідносяться і з гарантіями прав платників податків (наприклад, зміст ст. 55 вказує на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади у судовому порядку, ст. 40 – направлення звернень до органів державної влади та їх посадових осіб, а ст. 59 – на правову допомогу) [82]. У податковому законодавстві здебільшого спектр гарантій прав платників податків конкретизовано. На різних стадіях податкового адміністрування та в різних податкових провадженнях діють свої гарантії. Деякі з них є загальними, оскільки матимуть місце на всіх етапах розвитку податкових правовідносин та стосуються всього податкового процесу. Проте значна частина таких гарантій за змістом є матеріальні. Їх трансформація у практичну площину можлива за наявності інших гарантій, зокрема процесуально-правових.

Так, наприклад, платник податків має матеріально-правові гарантії захисту своїх прав у ході реалізації контролюючими органами податкової перевірки (не допустити до документальної виїзної чи фактичної перевірки

посадових (службових) осіб контролюючого органу у разі непред'явлення ними направлення на проведення перевірки, копії наказу та службового посвідчення чи у разі їх оформлення з порушеннями вимог, які встановлені законодавством (ст. 81 ПК України); подання заперечення на акт податкової перевірки (ст. 86 ПК України) тощо. Поряд з ними закріплені процесуально-правові гарантії, без наявності яких втілити матеріально-правові гарантії в життя було б неможливо. Наприклад, у ст. 86 ПК України також розкрито порядок подання заперечення на акт податкової перевірки [151].

Незважаючи на таку значимість процесуальних норм податкового права, потрібно звернути увагу на недосконалість чинного податково-процесуального законодавства. Так, автори монографії Р. В. Гречанюк, С. К. Гречанюк, Д. Г. Мулявка, досліджуючи податковий арешт майна, стверджують, що для вдосконалення нормативно-правового забезпечення процедури застосування податкового арешту необхідно розробити комплекс нових норм, у тому числі процесуальних, та внести зміни і доповнення до вже існуючих норм податкового законодавства [43, с.102].

О. О. Головашевич теж наголошує на потребі у процесуальному поліпшенні правового регулювання податкової сфери. Зокрема, науковець аналізував процедури визначення окремих елементів податку, що не менш важливо в контексті наповненості чинного податкового законодавства [37].

Проаналізувавши наведені вище наукові концепції та норми чинного законодавства, приходимо до висновку, що, дійсно, податково-процесуальна норма виступає гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків. Вона узгоджує дії платників податків під час реалізації ними права на захист, та навіть при виконанні покладених на них обов'язків. Завдяки процесуальній нормі платник податків має уявлення про те, до якого компетентного органу, його структурної одиниці звертатися для захисту свого права та у якій формі, у який спосіб це робити. Він обізнаний у

строках, протягом яких зможе реалізувати право на захист прав і законних інтересів та у разі пропуску яких втрачає можливість щодо захисту.

Водночас досліджувана норма узгоджує дії суб'єктів владних повноважень із забезпечення такого захисту; зорієнтовує платників податків щодо оцінки правомірності дій суб'єктів, наділених спектром повноважень із захисту їхніх прав та законних інтересів.

Досить легко можна пояснити процесуальну норму як гарантію захисту прав та законних інтересів платників податків і на прикладі ст. 56 ПК України [151].

Отже, є матеріальна норма, яка закріплює право оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному або судовому порядку (підп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17, п. 56.1 ст. 56 ПК України). Тобто законодавча основа для того, щоб захистити порушене рішенням контролюючого органу право платника податків чи його інтерес, існує. Це ніби фундамент будинку. Але без стін, даху ця будівля нічого не варта. Її навіть не можна назвати будинком, бо свого призначення виконати вона не зможе. Так само і в захисті прав та законних інтересів платників податків, право, що його регламентує, є тільки підґрунтям для захисту. Про реальну забезпеченість зазначеного права можна буде говорити за наявності ряду важливих умов, що забезпечать його практичну реалізацію, а це насамперед процесуальне наповнення. Маючи матеріальний фундамент для оскарження рішення контролюючого органу, платник податків переходить до фактичної реалізації наданого права на захист.

Не випадково і Д. В. Приймаченко зосереджує увагу на важливості процесуального врегулювання правовідносин, зокрема він розглядає процесуальні аспекти регулювання митної справи [184, с. 21].

Завдяки процесуальним нормам ст. 56 ПК України, а також Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів

України від 21.10.2015 № 916, він зможе оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному порядку, адже знатиме, що для цього потрібно підготувати скаргу усталеної форми, адресувати її до вищого контролюючого органу протягом 10 календарних днів, які настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, та мати уявлення про ряд інших важливих процесуальних аспектів такого оскарження.

Разом з тим у законодавстві закріплені матеріальні основи з обов'язку суб'єктів владних повноважень захищати права платників податків, діяти у відповідному напрямі щодо забезпечення захисту їхніх прав та законних інтересів (наприклад, розглянути скаргу платника податків на рішення нижчого контролюючого органу). Однак без узгоджених процесуальних сторін таких дій це реалізувати буде неможливо. Саме тому, у ст. 56 ПК України та згаданому вище Порядку прописано порядок, строки розгляду скарг платників податків, урегульовано інші процесуальні положення з реалізації матеріально-правового обов'язку контролюючого органу у сфері захисту прав та законних інтересів платників податків (Додаток В).

Податково-процесуальна норма, визначаючи порядок, строк, способи, форми реалізації матеріальних норм податкового права, у тому числі у сфері захисту прав та законних інтересів платників податків, урегульовує відповідний спектр дій платників податків при фактичному втіленні в життя наданих їм прав на захист, суб'єктів владних повноважень, наділених повноваженнями із захисту прав та законних інтересів платників податків.

Крім того, зазначені норми сприяють реалізації і юридичної відповідальності, що може мати місце при порушеннях у сфері захисту прав та законних інтересів платників податків.

Підтвердження думки про те, що процесуальна податкова норма є гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків, знаходимо у працях Е. О. Олефіренко та О. В. Пабата. Учені не зверталися до визначення квінтесенції такої норми та її впливу на забезпечення захисту

прав платників податків, проте вони висловили важливі постулати, із змісту яких можна теж обґрунтувати підняте в межах підрозділу питання. Так, Е. О. Олефіренко переконливо наголошує на тому, що правова норма матеріального змісту, яка передбачає право або свободу особи, реалізується через виконання вимог процесуальних правових норм, що забезпечують її дію. До того ж вона зауважує, що процесуальні норми про права громадян сприяють реалізації матеріальних норм, які закріплюють ці права [134, с. 55,109].

О. В. Пабат підкреслює, що, коли держава визначає у відповідних правових нормах матеріальні гарантії – нормативні приписи, спрямовані на створення сприятливих юридичних умов для ефективного здійснення кожною особою своїх прав і свобод, вона водночас визначає конкретні форми і механізми їх реалізації та захисту, закріплюючи ці механізми у процесуальних нормах та утворюючи при цьому процесуальні гарантії для реалізації та захисту прав і свобод [140, с. 39].

Жодним чином ми не намагаємося спростувати значення інших гарантій у забезпеченні захисту прав та законних інтересів платників податків. Дійсно, стверджувати про ефективність реалізації їхнього захисту можна тоді, коли вся система гарантій, як загальних (політичних, економічних, соціальних, організаційних), так і спеціальних (юридичних), буде максимально адаптованою до вимог державно-правового та економічного життя і наближеною до кращих міжнародних стандартів, що діють у цій сфері. Недосконалість хоча б якоїсь із гарантій, у тому числі процесуальної податково-правової, як різновиду юридичної, може спричинити серйозний збій у функціонуванні цілого механізму захисту прав і законних інтересів платників податків та унеможливить протидію будь-яким порушенням, їх припинення та усунення наслідків. У свою чергу, це призведе до свавілля контролюючих органів, погіршення податкового клімату, дестабілізації фіскального життя держави, погіршення авторитету

держави на міжнародній арені та порушення основних засад правового верховенства і законності.

Таким чином, процесуальні норми податкового права забезпечують реалізацію базисних принципів та засад оподаткування. Вони сприяють тому, щоб законодавчо обґрунтована ідея захисту прав та законних інтересів платників податків виражалася не тільки на рівні де-юре, а й на рівні де-факто. Без чіткої регламентації процесуальних аспектів захисту прав та законних інтересів платників податків право на захист матиме суто умовний характер.

3.2. Особливості податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків

Більшість науковців сучасності зосереджує увагу на визначенні загальних положень захисту прав платників податків. Не можна не зазначити, що у дисертаційних та інших наукових працях досить ґрунтовно вивчалася як питання судового, так і адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. В основному позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків був представлений у контексті досліджень адміністративного порядку оскарження рішень контролюючих органів. В окремих наукових працях мало місце навіть їхнє ототожнення. На жаль, навіть активізація розвитку податкових правовідносин не сприяла появі систематизованих наукових досліджень позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків, наприклад тих, що можуть бути порушені ще до винесення податкового повідомлення-рішення, тобто аспектів захисту, які не пов'язані з адміністративним оскарженням рішень контролюючих органів і, звичайно, можуть передувати зверненню до суду та взагалі унеможливити потребу у судовому захисті. Крім того, податкова

наука практично не апелює до зазначеного поняття. Таким чином, процесуальні норми позасудового захисту платників податків теж залишаються малоокресленими у межах фінансово-правових досліджень.

Беручи до уваги конструкцію поняття «позасудовий захист прав та законних інтересів», потрібно зауважити, що апріорі воно означає дії, спрямовані на захист прав та законних інтересів особи, що реалізуються без звернення до суду, тобто здійснюються «поза судом», але в межах чинного законодавства, як відповідними органами державної влади, їх посадовими/службовими особами, так і самою особою, чії права та законні інтереси порушуються.

Дехто з науковців може не погодитися з таким твердженням, адже неодноразово дослідниками розмежовувалися інші форми захисту прав платників податків. Не завжди навіть у наукових працях використовувався термін «позасудовий захист». Так, С. В. Литвинов, посилаючись на Цивільний кодекс України, зазначає про три форми (способи) захисту прав платників податків – фізичних осіб: самозахист, адміністративний та судовий захист. Своє дослідження він резюмує тезою про необхідність у формуванні ефективних досудових процедур захисту їхніх прав [98, с. 182,185].

Отже, науковець наголошує на існуванні не тільки адміністративного, як позасудового захисту, а й інших його видів. Потрібно зважати на специфіку цивільних та податкових правовідносин, де в першому випадку учасники діють на паритетних засадах, у другому – відносини мають чітко виражений владний характер, у зв'язку з чим і прагнення до реалізації форм захисту відрізняються. Різні фактори: законодавчі, організаційні, ментальні, зумовлюють те, що досить часто платники податків обирають судовий захист своїх прав та законних інтересів. [19, с. 117]. Проте буде помилкою стверджувати, що тільки він має місце у сфері податкових правовідносин. Усе, що здійснюється до його реалізації або взагалі унеможлиблює його реалізацію, є позасудовим захистом. Також можна апелювати до терміна

«досудовий захист», але своїм формулюванням він дещо наводить на думку про те, що після нього повинен слідувати судовий захист. У зв'язку з цим більш коректним необхідно вважати термін «позасудовий захист».

У багатьох наукових працях було проведено градацію форм захисту прав особи на юрисдикційну та неюрисдикційну, особливістю якої є те, що перша реалізується за допомогою звернення до відповідних органів та їх посадових осіб. Коментуючи при цьому форми захисту прав платників податків, О. О. Шишов звертає увагу на те, що у ПК України вони не розкриті, а законодавець апелює тільки до поняття порядку захисту: судового та адміністративного [256, с. 221].

Виділяючи у вказаному розділі дослідження позасудовий та судовий захист прав платників податків, ми виходимо зі специфіки податкових правовідносин, інструментів для захисту їхніх учасників та практики, що сформувалася у цьому напрямі. Пропонуємо підійти до диференціації форм захисту прав платників податків, дещо відступивши від усталеної в науці традиції, та взяти за «стрижень» для градації інстанцію, до якої чи не найчастіше звертаються платники у разі порушення їхніх прав, – суд. Отже, при цьому є підстави стверджувати про позасудовий та судовий захист прав та законних інтересів платників податків. Зрозуміло, що реалізується право на позасудовий захист без участі судових інстанцій та зводиться до всіх заходів, що вживаються несудовими органами та їх посадовими/службовими особами, а також самими платниками податків для цілей захисту їхніх прав та законних інтересів, а за умови їх ефективності – взагалі у платника податків не виникає потреби у судовому захисті. Оскільки права та законні інтереси платників податків можуть порушуватися на різних стадіях податкового адміністрування та у ході реалізації різних податкових проваджень, то, відповідно, і позасудовий захист може охоплювати кожен з таких стадій та кожне податкове провадження.

Під час аналізу положень чинного податкового законодавства стає очевидним той факт, що законодавець не забезпечив групування норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків, насамперед податково-процесуальних. Більше того, у системі чинних податкових нормативно-правових актів відсутнє визначення поняття «позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків». Кожен може його трактувати, виходячи зі власних суб'єктивних міркувань. Окрема стаття у ПК про адміністративне оскарження не розкриває всієї сутності позасудового захисту.

Зважаючи на це, а також наукові позиції щодо визначення змісту захисту платників податків, що розглядалися вище, пропонуємо у п. 14.1 ст. 14 ПК України закріпити положення про те, що позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків – 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.

Як обґрунтовувалося у попередніх підрозділах роботи, податково-процесуальна норма регламентує порядок, строки, форми, способи реалізації матеріальних норм податкового права. Маючи уявлення про позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків, а також сутність процесуальної податкової норми, можна стверджувати, 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 та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

Отже, основною особливістю цих норм є їхня спрямованість на забезпечення реалізації матеріальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків. Треба зауважити, що аналіз Звіту про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік [62] та судових рішень з Єдиного державного реєстру судових рішень дає усвідомлення того, що права платників податків порушуються чи не найчастіше у ході реалізації контролюючими органами повноважень із здійснення податкового контролю, насамперед податкових перевірок, та винесеними рішеннями за результатами їх проведення.

У зв'язку з цим виникає особливий науковий інтерес до податково-процесуальних норм, що регламентують реалізацію матеріальних податкових норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків, порушених у ході податкових перевірок і прийнятих рішень за їх результатами. Це норми щодо недопущення платником податків представників контролюючого органу до податкової перевірки (норми про самозахист платників податків), подання заперечення на акт податкової перевірки, подання скарги на рішення, дії/ бездіяльність представників контролюючого органу.

Що стосується самозахисту, то в ч. 5 ст. 55 України проголошується право кожної особи будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права та свободи від порушень та протиправних посягань [82].

В. Л. Яроцький, досліджуючи проблематику становлення та розвитку інституту самозахисту речових прав в Україні, зауважує, що відповідно до даного конституційного положення можна припустити, що самозахист цивільних прав у широкому розумінні цього слова може розглядатися як будь-які дії особи, пов'язані із захистом своїх прав від порушення, які

протиставляються діям, що вчиняють державні чи інші компетентні органи [262, с. 157].

Р. М. Сидельников оперує таким поняттям, як «приватний самозахист», стверджуючи, що він виражає будь-яку захисну реакцію приватної особи від різних порушень правових благ, що здійснюється без звернення до компетентних органів. У зазначену категорію науковець вкладає соціальну значимість, підконтрольність свідомості та волі особи, його належність до правової сфери, підконтрольність юрисдикції держави й, крім того, породження юридичних наслідків [214, с. 34].

У податкових правовідносинах самозахист платників податків має місце тоді, коли платник податків повинен оперативно зреагувати на неправомірність діянь представників контролюючих органів, у тому числі при їх явці для проведення податкової перевірки.

Так, у п. 81.1 ст. 81 ПК України [151] закріплено матеріальну норму про право платника податків не допустити посадових (службових) осіб контролюючих органів до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки у разі непред'явлення або ненаправлення на проведення перевірки копії наказу про здійснення перевірки, службового посвідчення на осіб, зазначених у направленні на проведення перевірки, або у разі їх оформлення із порушенням установлених вимог.

Тобто спочатку платник податків вчиняє відповідні дії з метою захисту своїх прав та законних інтересів самостійно, без звернення до державних органів влади, у тому числі до суду. У такому контексті мова йде про самозахист платника податків.

Крім того, такий вид самозахисту, як недопущення до перевірки, має основну і водночас досить важливу характеристику. Не реалізувавши його, платник податків не може розраховувати на те, що оскаржить у подальшому податкову перевірку у суді. Підтвердженням викладеного слугує судова практика. Посилаючись на позицію Верховного Суду України, колегія суддів

Вищого адміністративного суду України у Постанові від 19.12.2013 № К/800/29102/13 мотивує свою відмову у задоволенні позовних вимог одного із платників податків про визнання дій представників контролюючих органів незаконними та скасування наказу на проведення податкової перевірки тим, що тільки на етапі допущення до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення, а також проведення шляхом реалізації свого права на захист від безпідставного й необґрунтованого контролю щодо нього. З огляду на це, судді зауважили про можливість задоволення позовів платників податків, предметом яких є оскарження наказів про призначення перевірки, дій або бездіяльності контролюючих органів при призначенні та/або проведенні перевірок тільки тоді, коли до моменту винесення судового рішення платником податків не було допущено представників контролюючих органів до спірної перевірки. В іншому разі в задоволенні відповідних позовів має бути відмовлено, оскільки правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може привести до відновлення порушених прав платника податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують тільки наслідки проведення відповідної перевірки [179].

Така сама позиція має місце і в Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 19.02.2014 № К/800/56894/13 (справа № 820/4415/13-а). Зокрема, суд приходять до висновку, що платник податків, який вважає порушеним порядок та підстави призначення податковим органом перевірки щодо нього, має захищати свої права за допомогою недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки [247].

Отже, тільки за умови реалізації права на самозахист платник податків може у подальшому розраховувати на позитивне вирішення спору в суді при оскарженні дій представників контролюючих органів, що мали на меті реалізувати податкову перевірку з порушенням встановлених законодавством процедурних аспектів. Платник податків повинен оперативно зреагувати на

порушення його прав та законних інтересів ще на місці та спробувати самостійно (позасудово) протидіяти незаконності діянь представників органів ДФС.

Незважаючи на таку важливість права на самозахист платника податків, його процесуальна сторона не є достатньо унормованою. У ПК України тільки зазначено, що у разі відмови у допуску до перевірки представниками контролюючого органу складається акт, який засвідчує факт відмови (п. 81.2 ст. 81 ПК України) [151]. При цьому варто пам'ятати про зміст ст. 94 ПК України, де однією з підстав застосування арешту майна платників податків є відмова платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу до її проведення (підп. 94.2.3. п. 94.2 ст. 94 ПК). Отже, захищаючи свої права шляхом недопуску до податкової перевірки представників контролюючого органу, платник податків має довести, що для цього, дійсно, були передбачені у чинному законодавстві підстави, щоб надалі не спричинити настання ще більш негативних наслідків для своєї господарської діяльності. Постає питання, у який спосіб це можна зробити, коли, крім матеріальної норми щодо права на недопущення до перевірки, жодних інших, зокрема процесуальних його сторін, не врегульовано.

У цьому контексті доречною вбачається рекомендація Ю. Ю. Рака про необхідність у зазначенні в акті про недопуск причин відмови в допуску та отриманні його копії, складанні власного акта про недопуск, інформуванні контролюючого органу листом про факт недопуску до перевірки [207].

Для того щоб усунути вказану законодавчу прогалину, вважаємо за необхідне доповнити п. 81.1 ст. 81 ПК України 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 такого листа платник податків додає власний акт про недопуск до проведення перевірки, складений у день такого недопуску».

Ця норма усуне цілком очевидну законодавчу прогалину та мінімізує ризик того, що дії платника податків з недопуску представників контролюючих органів до проведення податкової перевірки будуть визначені як незаконні. Водночас важливе місце посідають строки, у межах яких він повинен скласти свій акт про недопуск до перевірки (у той самий день, у який були наміри представників контролюючого органу реалізувати податкову перевірку без належно оформлених для цього документів), а також повідомити контролюючий орган про факт та обґрунтованість таких своїх дій (не пізніше наступного робочого дня після наміру представників контролюючого органу реалізувати податкову перевірку з порушеннями встановлених законодавством вимог). Тобто це також мінімізує ризик зловживання правом з боку платника податків.

Недопущення платником податків представників органів ДФС до податкової перевірки є не одним «актом прояву» позасудового захисту своїх прав. Так, у ПК України закріплено право платників податків подати заперечення на акт (довідку) податкової перевірки (п. 81.3 ст. 81 ПК України) [151]. На наш думку, його теж доцільно розглядати в межах позасудового захисту прав платників податків. Хоча це не зовсім збігається з поглядами судової влади, адже згідно з позицією Верховного Суду України та Вищого адміністративного суду України сам акт податкової перевірки та його висновки не вважаються такими, що можуть порушувати права та законні інтереси платника податків.

У Постанові Верховного Суду України від 10.09.2013 № 21-237a13 зазначено, що акт податкової перевірки не є рішенням суб'єкта владних повноважень, а тому не зумовлює виникнення будь-яких прав та обов'язків для осіб, робота (діяльність) яких перевірялася, а отже, його висновки не можуть бути предметом спору. Крім того, у зазначеній вище Постанові зроблено висновок про те, що акт перевірки є носієм доказової інформації щодо виявлених контролюючими органами порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, документом, на підставі якого ухвалюється відповідне рішення контролюючого органу, а тому оцінка акта, у тому числі й оцінка дій службових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення в ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта [178].

Заслуговує на увагу позиція Вищого господарського суду України, узагальнена Оглядом листом «Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищого господарського суду України)» від 12.06.2014 № 01-06/770/2014, де констатовано, що інформація, яка викладена в актах податкової перевірки, не є підставою для задоволення позовів щодо спростування недостовірної інформації до контролюючого органу та відкликання вказаних актів, оскільки у такому випадку має місце реалізація контролюючим органом повноважень щодо отримання інформації та, у свою чергу, не може розглядатися як поширення недостовірної інформації [190]. Узагальнення судової практики, що засвідчує неможливість вважати акт податкової перевірки таким, що прямо або опосередковано впливає на права платників податків, знайшло свій вираз в Листі Державної фіскальної служби України «Про узагальнення судової практики Вищого адміністративного суду України та Верховного Суду України з питань

оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок» від 12.09.2014 № 4352/7/99-99-10-02-02-17 [200].

Однак потрібно мати на увазі таке: по-перше, саме на підставі акта податкової перевірки виноситься податкове повідомлення-рішення, яке згідно зі ст. 58 ПК України містить підставу для нарахування платнику податків грошового зобов'язання та штрафних санкцій [151]. Тобто акт податкової перевірки є своєрідним підґрунтям для порушення прав особи. По-друге, в акті податкової перевірки йдеться про порушення платником податків встановлених норм чинного законодавства, на що вказує ч. 2 «Зміст акта (довідки) про результати перевірки» Вимог до складення акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованої(их) операції(й), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 912 [29].

У науковій доктрині та у професійному колі деяких правозахисників теж закріпилася думка, не тотожна твердженням судової гілки влади та правовим обґрунтуванням контролюючих органів щодо акта податкової перевірки. Так, В. А. Пригоцький указує на спірність положень, наголосивши, що акт перевірки не є рішенням суб'єктів владних повноважень, не спричиняє виникнення будь-яких прав та обов'язків осіб чи суб'єктів владних повноважень, а отже, не породжує правовідносин, які можуть бути предметом спору. Обґрунтовуючи факт, що акт спричиняє виникнення правових наслідків для платника податків, які можуть бути предметом спору, він виходить з того, що акт податкової перевірки складається посадовою особою (тоді ще податкової служби) та є рішенням особи, на підставі якого податковий орган обов'язково приймає рішення щодо визначення або невизначення грошового зобов'язання платника податків, яке має форму податкового повідомлення-рішення [183, с. 140].

Отже, можна зробити висновок про те, що актом податкової перевірки можуть порушуватися права та законні інтереси платника податків. З огляду на це, подання платником податків заперечення на акт податкової перевірки є позасудовим захистом його прав, а тому й процесуальна сторона реалізації вказаного права має надзвичайно важливе значення.

У пункті 86.7 ст. 86 ПК України закріплено процесуальні норми щодо порядку подання заперечення на акт (довідку) податкової перевірки та його розгляду [151].

Беручи до уваги усталені підходи до важливості незатягування часу вчинення юридично значущих дій у сфері публічно-правових відносин, а також урахувавши те, що згідно з п. 86.8 ст. 86 ПК України [151] податкове повідомлення-рішення повинне бути винесене протягом десяти робочих днів від дня, наступного після дня вручення платникові податків акта перевірки, або трьох, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків, на перший погляд може здатися нерозумним робити законодавчий виняток щодо строку подання заперечення на акт податкової перевірки. Цілком очевидно, що це б породило подальші правові наслідки, виражені затримкою винесення податкового повідомлення-рішення.

Проте, якщо поглянути на це в контексті забезпечення прав платників податків, то, навпаки, відсутність норми, яка б давала можливість подати заперечення у разі пропущення п'ятиденного строку з поважних причин, є серйозною прогалиною законодавства правової держави з визначеними орієнтирами на вдосконалення податкових правовідносин.

У даному випадку повинен спрацювати принцип пропорційності, що б дозволило не зашкодити головним інтересам держави і водночас забезпечити реалізацію досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Досягнути вказаного необхідно за допомогою закріплення норми, згідно з якою у разі неможливості подати заперечення на акт податкової перевірки у строк, встановлений законом з поважних на це 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 таких причин варто віднести перебування платника податків на стаціонарному лікуванні у зв'язку з хворобою та його відрядження за межі України. Звичайно, не завжди ці причини можуть бути усунені за такий час, проте однозначно платнику податків це дасть змогу знайти представника своїх інтересів для викладу заперечень.

Зрозуміло, що дія даної норми може бути застосована тільки до фізичних осіб – платників податків. Неправильно законодавчо нехтувати наявними відмінностями між ними та юридичними особами як платниками податків, обмежуючись ідентичним правовим полем у регламентації позасудового захисту їхніх прав та законних інтересів, коли через об'єктивні причини можливості для цього у двох категорій платників податків є дещо різними.

Безумовно, позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків представлений і правом на адміністративне оскарження рішень органів ДФС, яке в розумінні законодавця (п. 56.10 ст. 56 ПК України) [151] не унеможливорює подальше звернення до суду.

Великий енциклопедичний словник трактує оскарження як звернення зі скаргою до державних органів і органів об'єднань громадян з приводу незаконності чи необґрунтованості рішень і дій службових осіб [28, с. 578].

О. В. Кузьменко звертає увагу на те, що оскарження – це встановлений нормами права послідовний порядок дій щодо подання скарги до публічної

адміністрації та її посадових осіб, які уповноважені вирішувати адміністративно-правовий спір [90, с. 127].

Зміст поняття «оскарження в адміністративному порядку» розкривають автори навчального посібника «Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання», указуючи на те, що це оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень безпосередньо до них самих або до адміністративних органів, які є вищими у системі ієрархічного підпорядкування [152, с. 278].

Що стосується поняття «оскарження рішень контролюючих органів», то згідно з підп. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 ПК України [151] – це оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого іншого рішення контролюючого органу в порядку і строки, встановлені ПК України за процедурами адміністративного оскарження або в судовому порядку.

Перш ніж перейти до змістовного аналізу податково-процесуальних норм адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, вважаємо за доцільне наголосити на потребі у законодавчому визначенні поняття «оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку», адже це сприятиме конкретизації чинного законодавства.

Особливості досліджуваної категорії впливають з п. 56.2 ст. 56 ПК України [151], яким регламентовано, що, у разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд цього рішення.

З урахуванням положень ст. ст. 14, 56 ПК України та доктринально сформульованих визначень адміністративного оскарження, наведених вище,

доходимо висновку, що під поняттям «оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку» потрібно розуміти оскарження платником податку рішення контролюючого органу, що реалізується шляхом подання скарги про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня.

В умовах сучасних державно-правових, соціально-економічних перетворень важливість права на оскарження рішення органів публічної влади в адміністративному порядку, зокрема органів ДФС, не викликає жодних сумнів. Не можна не погодитися з позицією М. Л. Лук'янової, що елементом принципу законності у функціонуванні органів державної влади є реальне гарантування громадянам можливості оскаржити рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, у тому числі в адміністративному порядку [100, с. 369].

Д. В. Лученко, у свою чергу, вважає, що у правовій державі, крім судової, повинні бути сформовані і позасудові процедури оскарження, зокрема процедура адміністративного оскарження, оскільки без них реалізація права особи на оскарження не може вважатися повноцінною [102, с. 152].

Заслуговує на увагу міркування Л. В. Кришталь про те, що одним з дієвих засобів адміністративно-правового захисту прав громадян виступає їх право на оскарження в адміністративному порядку [87, с. 82].

Представники наукової доктрини посилаються на те, що інститут адміністративного оскарження є однією з форм правового захисту особи у правовідносинах з публічною адміністрацією; указують на те, що адміністративне оскарження може допомогти у вирішенні конфлікту між особою, яка скаржиться, та адміністративним органом [152, с. 278-279].

Як бачимо, особливе значення права на оскарження рішень органів ДФС у межах позасудового захисту прав і законних інтересів платників податків та, відповідно, матеріальної норми з його визначення

обґрунтовується з огляду на декілька позицій. По-перше, право на оскарження рішень в адміністративному порядку є гарантією захисту прав та законних інтересів. По-друге, це елемент забезпечення законності у державі, адже, реагуючи на неправомірні рішення контролюючих органів, особа викриває недоліки та незаконність їх діяльності, що зумовлює подальшу необхідність реагування вищими контролюючими органами. По-третє, його реалізація є варіативною формою позасудового розв'язання податкового спору. Не можна обійти увагою окремі переваги позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Указуючи на позитивні аспекти адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, науковці наголошують на його економічності з огляду на те, що даний вид оскарження, на відміну від судового, більш дешевий як для скаржника, так і держави. Водночас він є більш оперативним та менш формалізованим. Адміністративне оскарження, якщо воно ефективне, зменшує навантаження на суд. Також важливою перевагою є те, що суд, навіть, коли визнає рішення, що оскаржується, незаконним, не може виконати позитивне для скаржника рішення по суті питання замість адміністративного органу. Тому особа буде чекати, поки орган виконає рішення суду [152, с. 278-279].

Ураховуючи таку значимість права в оскарженні рішень контролюючих органів в адміністративному порядку, можна зі впевненістю стверджувати про необхідність у його належному процесуальному «обрамленні».

Процесуальними податковими нормами, зокрема, урегульовано питання подання первинної та вторинної скарг. У пункті 56.3 ст. 56 ПК України [151] регламентовано, що скарга платника податків подається до контролюючого органу вищого рівня. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних

територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової та митної політики.

З контексту викладеного випливає те, що законодавець наголошує на порядку подання первинної та повторної скарг, хоча у ПК України, у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 21.10. 2015 № 916, даними поняттями не оперує.

Керуючись вимогами п. 56.5 ст. 56 ПК України [151], платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня повинен письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення.

Відповідно до розділу 5 зазначеного Порядку є декілька способів подання скарги [171]: особисто платником податків або його представником чи шляхом надіслання поштою (поштовим відправленням з рекомендованим повідомленням про вручення та описом вкладення). Форма скарги повинна бути письмовою (п. 56.3 ст. 3 ПК України) [151].

Однак процеси модернізації основних аспектів функціонування органів ДФС, а також визначення пріоритетним її напрямом створення зручних умов для взаємодії з платниками податків не можуть не відобразитися на питанні подання скарг. Постійно в межах реалізації тих чи інших реформ, у ході підняття проблем діяльності контролюючих органів ідуть активні обговорення щодо необхідності у впровадженні певних новацій у її функціонування. Електронний характер взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків уже отримав правову основу (у п. 49.3 ст. 49 ПК України одним із способів подання декларації визначено засобами

електронного зв'язку в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством) [151]. Це могло б слугувати прикладом для внесення законодавчих змін щодо питання форми скарги, яка адресується контролюючому органу на податкове повідомлення-рішення.

Зважаючи на це, вважаємо, що чинне законодавство вимагає його доповнення процесуальною нормою щодо ще одного способу подання скарги – засобами електронного зв'язку, та її форми – електронної. Регламентувати способи та форми подання скарги, з урахуванням запропонованих, необхідно у п. 56.3 ст. 56 ПК України.

Також досить корисною в контексті піднятого питання є думка С. К. Гречанюка, Л. В. Берднікової та Д. Г. Мулявки, які вважають, що для ефективного врегулювання податкового спору на досудовому етапі необхідно процесуально врегулювати застосування механізмів взаємодії юридичних служб з іншими підрозділами податкової служби шляхом упровадження процедур погоджень і взаємних консультацій з питань оподаткування [10, с.127].

Крім того, чинними процесуальними податковими нормами узгоджено строки оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку.

Зміст з п. 56.3 ст. 56 ПК України [151] указує на те, що скарга повинна бути подана до вищого контролюючого органу протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Відповідно до п. 56.6 ст. 56 ПК України [151] звернення зі скаргою до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, можливе протягом 10 календарних днів, наступних за днем отримання рішення про

результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня.

Однак у тих випадках, коли контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, платник податків має право оскаржити таке рішення протягом 30 календарних днів, що настають за днем його надходження (п. 56.12 ст. 56 ПК України) [151].

Дотримання процесуальних норм щодо порядку та строків оскарження рішень контролюючих органів є досить важливим, адже, як визначено п. 56.7 ст. 56 ПК України [151], у разі їх порушення подана скарга не розглядається та повертається платнику податків із зазначенням причин повернення.

В окремих випадках, з урахуванням неможливості своєчасного подання платником податків скарги на рішення контролюючого органу, установлені законодавством строки оскарження можуть бути продовжені керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків (ст. 102 ПК України) [151]: якщо такий платник податків протягом зазначених строків перебував за межами України; перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден; перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду; мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально; був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом.

Незважаючи на таку на перший погляд бездоганність процесуально-правового регулювання питання порядку та строків подання скарг, є деякі дискусійні законодавчі моменти, що надалі не повинні залишатися у тіні без належного обговорення та практичного вирішення. Неодноразово серед науковців обговорювалася проблема законодавчо визначених строків, у межах яких платник податків може звернутися зі скаргою до контролюючого

органу. Учені доводили, що 10 календарних днів, які настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення, недостатньо для подання скарги [239, с. 319].

На наше переконання, процесуальна норма щодо строку подання скарги (не рахуючи 30-денного, що застосовується у випадках, передбачених п. 56.12 ст. 56 ПК України) повинна бути змінена. Для того щоб платник податків міг підготувати якісну скаргу, варто звернути увагу на зарубіжний досвід та продовжити існуючий в Україні 10-денний строк для її подання. У нинішніх податково-правових умовах хоча б для подання первинної скарги оптимальним можна вважати 20-денний строк. По-перше, такий строк даватиме платнику податків можливість підготувати більш якісну скаргу, систематизувати всю доказову базу для підтвердження викладеного в ній, що не менш важливо в умовах розбудови правової держави та її адаптації до позитивного податково-правового досвіду інших країн. По-друге, такий строк не є надмірним у контексті того, щоб недобросовісний платник податків ним зловживав у своїх інтересах.

Як зазначається у ст. 56 ПК України, діюча система оскарження є дворівневою. До ухвалення ПК України вона мала трирівневий характер і перша інстанція, до якої звертався платник податків зі скаргою, – це був той контролюючий орган, який прийняв рішення, що оскаржується. Такий порядок оскарження мав дуже суперечливий характер та піддавався науковій критиці (Л. В. Бринцева [16, с. 98], В. С. Кіценко [73, с. 12], С. Г. Зицик [64, с. 102]).

Ми поділяємо думку щодо недоцільності функціонування трирівневої системи адміністративного оскарження, адже вона апріорі не може забезпечувати об'єктивний розгляд скарг, поданих до тих органів, які винесли рішення, що оскаржується. Однак і дворівненість, що має місце при адміністративному оскарженні, одностайної підтримки не отримала.

Так, С. Г. Зицик виступає за ідею впровадження однорівненої системи адміністративного оскарження, мотивуючи її доцільність скороченням термінів досудового врегулювання податкових спорів та оперативністю прийняття рішень [64, с. 103].

Проте у медалі, як говорять, є дві сторони, і спрощення процедури оскарження не ознаменує безпомилковість діяльності суб'єктів владних повноважень. Контролюючий орган, що розглядає скаргу, не застрахований від помилок, у зв'язку з чим потрібно, щоб діяла перша та друга інстанції оскарження. Це створює додаткові гарантії захисту законних прав та інтересів платників податків у позасудовому порядку.

Коли постає питання про реалізацію платником податків права на оскарження рішень контролюючих органів, підлягає з'ясуванню те, до якого органу він може звернутися зі скаргою і чи насправді цей орган може забезпечити неупереджений її розгляд.

У зв'язку з тим, що не завжди контролюючі органи вищого рівня саме так підходять до розгляду скарг, указану проблему намагалися вирішити шляхом розробки законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення механізму досудового оскарження рішень органів доходів і зборів», відповідно до якого при Державній службі України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва мала бути утворена Апеляційна рада з питань урегулювання податкових спорів (колегіальний орган) зі спектром повноважень останньої інстанції досудового (адміністративного) оскарження рішень контролюючих органів. До новоствореного органу повинно було входити шість представників державних органів влади та шість представників громадських організацій. Вбачається, що Апеляційна рада з питань урегулювання податкових спорів була б третьою інстанцією у ході адміністративного оскарження рішень контролюючих органів [182].

Вважаємо, що не потрібно бути занадто категоричними та позбавляти вищі контролюючі органи можливості переглянути законність прийнятого рішення, на яке скаржитися платник податків. При цьому трьом ланкам (двом із системи контролюючих органів і третій – незалежному органу) надавати повноваження з розгляду скарг платників податків теж недоцільно через те, що це явно призведе до затягування строків та зайвих економічних затрат.

Наявний стан речей дозволяє запропонувати таке. Завдяки модернізації матеріальних та процесуальних податкових норм варто врегулювати питання порядку подання скарг: первинних – так і залишити до вищого контролюючого органу, при цьому усунувши явні їхні недоліки; у разі негативних для платника податків результатів їх розгляду – до незалежного органу, який би не належав до системи контролюючих.

Дослідивши європейські стандарти у сфері оскарження, Д. В. Лученко також наполягає на необхідності у формуванні незалежного органу з розгляду скарг, зокрема платників податків [103, с. 136].

С. К. Гречанюк та Ю. С. Махиніч на основі дослідження європейських стандартів щодо діяльності органу, уповноваженого розглядати скарги платників податків, наголошують на його незалежності та неможливості бути підпорядкованим фіскальним органам [44, с. 128].

Тобто ми не вважаємо, що порядок подання первинних скарг повинен зазнавати серйозних змін. Скарга так і подається до вищого контролюючого органу. Тільки частина процесуальних норм, що регулює це питання, повинна бути зміненою (доповнити форму, спосіб подання скарг, а також змінити строки їх подання, що обґрунтовувалося вище). Однак вторинні скарги (за бажанням платника податків) мають уже подаватися не до центрального органу виконавчої влади, що реалізує податкову та митну політику, а до незалежного органу з їх розгляду. Отже, потребує розробки і комплекс відповідних процесуальних податкових норм: у якій формі та спосіб, у які строки це має робитися. Так, скарга має подаватися до

незалежного органу з їхнього розгляду у письмовому вигляді. Постає питання, а чому не в електронному, або за вибором: письмовому чи електронному? Відповідь проста: електронний характер відносин між контролюючими органами та платниками податків певною мірою вже врегульований, зокрема технічно. І від його імені інша недобросовісна особа не зможе це зробити. Щодо способу подання скарги до незалежного органу, то варто закріпити конкретний спосіб: чи вона подається особисто платником податків або його представником, чи надсилається поштою (поштовим відправленням з рекомендованим повідомленням про вручення та описом вкладення). При цьому платник податків у день подання вторинної скарги повинен проінформувати контролюючий орган, яким прийнято рішення, що оскаржується, та контролюючий орган, яким розглядалася первинна скарга. На особливу увагу заслуговує строк подання скарги до незалежного органу. Для подання первинної скарги ми обґрунтовували доцільність закріплення двадцятиденного строку з тим, щоб платник податків мав змогу систематизувати доказову базу та якісно оформити своє непогодження з рішенням контролюючого органу. Для подання вторинної скарги такий строк буде великим, адже фактично сутність вторинної скарги серйозних змін не зазнає, а сама доказова база попередньо вже була підготовлена. Тому оптимальним є десятиденний строк для її подання.

Поряд з процесуальними податковими нормами, що закріпили питання подання скарг платниками податків, важливе значення мають і норми, які визначають аспекти їхнього розгляду. Узагалі розгляд скарг платників податків є одним з особливо важливих етапів захисту прав та законних інтересів платників податків. Будучи вирішальним аспектом процедури адміністративного оскарження, він окреслює якість роботи контролюючих органів, сприяє виявленню недоліків у їх діяльності та слугує основою прийняття рішень, що визначають подальше становище платника податків та вплинуть на хід його наступних дій з реалізації права на подальший захист.

Положеннями чинних нормативно-правових актів закріплено, що скарги платників податків розглядаються вищими контролюючими органами (п. 56.3 ст. 56 ПК). У пункті 56.8 ст. 56 ПК України зазначено, що контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Разом з тим у п. 56.9 ст. 56 ПК України [151] законодавець передбачив можливість прийняття керівником контролюючого органу рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів, з обов'язковим письмовим повідомленням про це платника податків до закінчення двадцятиденного строку розгляду скарги. Інакше скарга платника податків вважатиметься задоволеною.

Цілком очевидно, що важливим питанням забезпечення ефективності та якості розгляду скарг платників податків залишається чітка законодавча визначеність процедурних аспектів діяльності контролюючих органів. Як бачимо, ПК України містить норму про те, що контролюючий орган може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків. Однак випадки, у яких він може це зробити, у ПК України не розкриті. Дана законодавча прогалина зумовлює безпідставне затягування строків розгляду скарг. Відповідно до п. 56.15 ст. 56 ПК України [151] скарга, подана з дотриманням строків, 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. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а отже, сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

З наведеного випливає, що у несумлінного платника податків є достатньо часу, щоб реалізувати майно, інші цінності та в подальшому не виконати свій податковий обов'язок, навіть якщо оскаржуване рішення є законним.

Аналіз праці С. А. Убогого наштовхує на думку, що науковець взагалі виступає проти права контролюючого органу на продовження строку розгляду скарги до 60 днів. Він стверджує, що з урахуванням як інтересів платника податків, так і держави норми права повинні забезпечити швидкий та ефективний захист порушених прав, а не породжувати тяганину [244, с. 139].

На наш погляд, контролюючий орган повинен мати право на продовження строку розгляду скарг платників податків, але не потрібно, щоб його реалізація набувала характеру зловживань. Кожна категорія оскаржуваних рішень має свій рівень складності, а тому не завжди через об'єктивні причини контролюючий орган може якісно розглянути скаргу протягом 20 днів. В окремих випадках він повинен мати право продовжити строки розгляду скарги до 60 днів.

Проте у п. 56.9 ст. 56 ПК України необхідно чітко прописати, за яких обставин контролюючий орган має право продовжити строки розгляду скарги. Серед них варто виділити такі: потребу у дослідженні значного обсягу доказових матеріалів у справі, в аналізі широкого кола господарських операцій, здійснюваних скаржником, або коли скарга подана на декілька податкових повідомлень-рішень.

Рішення за результатами розгляду скарги реєструється та надсилається або надається платнику податків. Що стосується порядку направлення (вручення) рішень, прийнятих за результатами розгляду скарг, то, як визначено Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 (п. 5 глави 9), рішення вважатиметься

надісланим (наданим) юридичній особі – платнику податків за умови, що його було вручено посадовій особі або уповноваженій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано поштою з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі незазначення такої адреси у скарзі – на податкову адресу платнику податків. Рішення вважатиметься надісланим (наданим) фізичній особі – платнику податків, якщо його було вручено особисто фізичній особі або її представникові під розписку чи надіслано поштою з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі незазначення такої адреси в скарзі – на податкову адресу платника податків. Крім того, копія рішення, прийнятого контролюючим органом вищого рівня за результатами розгляду скарги платника податків, надсилається для виконання до контролюючого органу, рішення якого оскаржувалося [171].

Наведені вище положення, наукові узагальнення та пропозиції стосувалися питання розгляду первинних скарг. Зважаючи на нашу підтримку створення незалежного органу, який би розглядав вторинні скарги, необхідно розглянути процесуальну сторону його діяльності в даному напрямі. У цьому контексті ми виділимо декілька процесуальних норм, на які варто звернути увагу. Наприклад, щодо строку розгляду скарг. Якщо для контролюючих органів законодавець встановлює двадцятиденний строк з максимальною можливістю його продовження до шістдесятиденного, то виникає запитання, а чи може він бути адаптованим до розгляду вторинних скарг. Швидше за все, так. Але, якщо при створенні цього органу буде врахований прогресивний зарубіжний досвід, він матиме беззаперечне кадрове наповнення та виключну спеціалізацію з розгляду вторинних скарг і, як наслідок, у своїй діяльності відзначатиметься кращими результатами. Отже, процесуальною нормою потрібно встановити строк розгляду

вторинних скарг – тридцять календарних днів, наступних за днем отримання скарги, без права його продовження.

Також важливе значення у подальших взаємовідносинах контролюючого органу та платника податків матиме процесуальна норма, згідно з якою вказаний незалежний орган надсилає рішення про результати розгляду скарги контролюючому органу, рішення якого оскаржувалося, у той день, що й платнику податків.

З огляду на викладене, однією з негативних характеристик вітчизняного податкового законодавства щодо позасудового захисту прав та інтересів платників податків є наявність у ньому прогалин у контексті процесуального наповнення. Свідченням цього є п. 81.1 ст. 81 ПК України, у якому не розкрито процесуальної сторони реалізації матеріальної норми щодо права платників податків не допустити представників контролюючих органів до проведення податкової перевірки. Наявними є недоліки та прогалини процесуальних норм податкового права, які регулюють аспекти подання та розгляду заперечень на акт (довідку) податкової перевірки (у частині строків, у разі наявності поважних причин, через які платник податків не може вчасно подати заперечення, та порядку повідомлення про наявність таких причин; строків направлення контролюючим органом повідомлення про розгляд заперечень (п. 86.7 ст. 86 ПК України). Шляхом модернізації матеріальних та обов'язково процесуальних податкових норм важливо врегулювати 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 їх розгляду – до незалежного органу з розгляду вторинних скарг. Зокрема, вимагає доповнення п. 56.3 ст. 56 ПК України щодо способу подання первинної скарги платниками податків – засобами електронного зв'язку, та щодо її форми – електронної. Разом з тим доцільно змінити процесуальну норму, якою визначено строки

подання скарги, та закріпити, що скарга подається у 20-денний строк, який настає за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Необхідно сформувати матеріально-правову базу, яка б унормувала діяльність незалежного органу з розгляду вторинних скарг платників податків, та адаптувати до нових матеріальних норм податкового права весь спектр процесуальних податкових норм. Створюючи новий незалежний орган з розгляду вторинних скарг платників податків, варто 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 надсилання рішення про результати розгляду скарги контролюючому органу, рішення якого оскаржувалося, у той день, що й платнику податків.

Отже, 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.

3.3. Особливості податково-процесуальних норм захисту прав та законних інтересів платників податків у зарубіжних країнах

В умовах євроінтеграції, політико-економічних, правових та податкових реформ спостерігається посилена увага загалом до захисту прав та законних інтересів платників податків. Ураховуючи їхню «особливу місію»

та важливість утвердження принципів правової держави, не викликає жодних сумнівів потреба у формуванні ефективних матеріально-процесуальних основ для їх захисту у правовідносинах з фіскальними органами.

Зарубіжний досвід демонструє розвиненість податково-процесуальних норм щодо захисту прав та законних інтересів платників податків, зокрема шляхом адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Крім того, у зарубіжних країнах функціонують спеціалізовані органи судочинства, до компетенції яких належить вирішення податкових спорів, що, у свою чергу, зумовлює розвиток податкового процесуалізму при судовому захисті платників податків.

Так, на відміну від України, у деяких державах платники податків мають більше часу для адміністративного оскарження рішень контролюючого органу. Статтею 86 ПК Туркменістану [127] платнику податків для оскарження рішень податкових органів надано місячний строк. Відповідно до ст. 87 ПК Білорусі [124], ст. 268 ПК Молдови [125], ст. 147 ПК Киргизстану [123], строк адміністративного оскарження рішень податкових органів у кожній з цих країн становить 30 календарних днів. Згідно зі ст. 667 ПК Казахстану [131] для оскарження рішень податкових органів платник податків має 30 робочих днів. Урахування такого досвіду є корисним і для України, з огляду на що в підрозділі 3.2 дисертаційної роботи обґрунтовувалася необхідність у збільшенні строків адміністративного оскарження.

При цьому варто звернути увагу і на процесуальні податкові норми, якими визначено строки розгляду поданих скарг. У Туркменістані (ст. 86 ПК Туркменістану) для цього контролюючому органу надано місячний строк, відлік якого починається з моменту подання скарги. Разом з тим можливість продовження строку розгляду скарги законодавством не визначена [127]. Аналогічна ситуація склалася і в процесуально-правовому регулюванні питання розгляду скарг платників податків у Білорусі (ст. 88 ПК Білорусі)

[124]. У Молдові процесуальні норми податкового права щодо строків їх розгляду дещо відрізняються, оскільки ст. 270 ПК Молдови визначено для цього 30 календарних днів й при цьому контролюючому органу надано право продовжити строки розгляду скарги, але не більше, ніж на 30 календарних днів [125].

Також важливе значення у розумінні розвиненості податково-процесуального регулювання адміністративного оскарження рішень контролюючих органів має форма подання скарги до контролюючого органу. Як показує аналіз приписів податкового законодавства багатьох країн, зокрема СНД, форма скарги має бути письмовою (ст. 86 ПК Туркменістану [127]; ст. 87 ПК Білорусі [124]; ст. 667 ПК Казахстану [131]).

Отже, зазначені норми доводять, що у розглянутих країнах законодавство не зовсім модернізоване в контексті його адаптації до сучасних можливих форм взаємодій між платниками податків та контролюючими органами. Тому електронна форма подання скарг не розвинена.

Варто зауважити, що Україна значно відстає від деяких інших держав, у яких сформувалася потужна законодавча та матеріально-організаційна база для утвердження та гарантування судового захисту платників податків. Наявність ефективних та розвинених органів судочинства з вирішення податкових спорів у багатьох країнах робить судовий захист особливо пріоритетним та актуальним. Отже, він є важливою формою захисту прав та законних інтересів платників податків та зумовлює розвиток відповідного спектра податково-процесуальних норм.

У статті 55 Конституції України зазначено, що права, свободи людини і громадянина захищаються судом [82]. Конституційна норма одночасно є нормою прямої дії і свідчить про те, що судова гілка влади є легітимним органом захисту прав та законних інтересів усіх учасників правовідносин. Рішенням Конституційного Суду України від 14.12.2011 № 19-рп/2011

розширено перелік суб'єктів, визначених у ст. 55 Конституції України. А саме конституційне право на оскарження в суді будь-яких рішень, дій чи бездіяльності всіх органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб гарантоване кожному учаснику правовідносин [243]. Частиною 4 ст. 55 Конституції України передбачено право кожного не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень та протиправних посягань [82]. Із цього випливає, що захист осіб, зокрема платників податків, не вичерпується тільки їх правом звернутися до суду. Проте такий вид захисту у світлі податкових і судово-правових реформ потребує нормативно-правового вдосконалення.

Серед його позитивних моментів виділяють незалежність і безпрецедентність суду, його підпорядкування тільки закону, незалежність та змагальність процесу, детальну процесуальну регламентацію судового розгляду [241, с. 297]. Разом з тим варто розглянути позицію О. П. Рябченко, яка наголошує на недоліках судової системи, зумовлених багатьма чинниками: хронічним недофінансуванням, вадами правового регулювання, проблемами реалізації правових гарантій незалежності суддів [1, с. 13].

Стаття 4 КАС України дає імперативну вказівку на те, що правосуддя в адміністративних справах здійснюється адміністративними судами [75]. Спеціалізованих судових органів з вирішення податкових спорів в Україні немає. Отже, судовий захист прав та законних інтересів платників податків реалізується в межах адміністративного судочинства.

Дещо по-іншому склалася ситуація у США, де в 1969 році Податковий суд було віднесено до судової гілки влади і він став повноцінним судовим органом відповідно до ст. 1 Конституції США [68]. Як зазначає А. Ю. Бучик, у США найбільш розвинена система вирішення податкових спорів серед інших країн англосаксонської правової сім'ї. Платнику податків надається право спочатку сплатити нарахований податок, а потім звернутися до Федерального претензійного суду чи Федерального окружного суду за його відшкодуванням.

Разом з тим, щоб уникнути попередньої його сплати, він одразу може реалізувати право на свій захист шляхом звернення до Податкового суду США, який має загальнонаціональну юрисдикцією з вирішення справ щодо оподаткування доходів, майна, подарунків тощо, які пов'язані зі сплатою обов'язкових платежів до Федерального бюджету. Його рішення можуть оскаржуватися у Верховному суді США [17, с. 64].

Більше того, процедура розгляду податкових справ детально регламентована та врегульована відповідними процесуально-правовими нормами, що містяться, зокрема, у Правилах та процедурах Податкового суду США. Аналіз цих норм засвідчує, що вони закріплюють процесуально-правові аспекти: звернення до суду (зокрема, форму документів, що адресуються до суду (письмова форма); способи їх подання (дозволяється будь-який можливий спосіб, щоб тільки документи відповідали встановленим вимогам) (правило 23); доказування (наприклад, порядок отримання показань свідка у податковому судовому процесі здійснюється переважно на відкритому судовому засіданні (правило 143); винесення судового рішення за результатами розгляду справи (зокрема, передбачено, що винесенню рішення може передувати витребування у сторін розрахунків та обчислень з урахуванням специфіки справи (правило 155).

Також з аналізу процесуальних норм Правил та процедур Податкового суду США вбачається модернізований підхід до звернення до суду, оскільки окремим правилом (26) розкрито електронну форму подання документів до суду [267]. Функціонування Податкового суду характерне і для Канади (створений у 1983 році згідно з розділом 3 Закону про Податковий суд Канади). Він є судовою інстанцією, яка розглядає звернення фізичних осіб та компаній щодо питань, пов'язаних з податками на прибуток, податками на товари та послуги, а також виплатою допомоги на випадок безробіття. Крім того, Податковий суд надає інформацію щодо інтерпретації законів, які перебувають у сфері його юрисдикції [46].

Початком податкового судочинства вважається подання позовної заяви до Податкового суду. Розгляд податкових спорів може відбуватися як у межах загальної процедури, так і в порядку так званого неформального (спрощеного за формою) судочинства. Положення Закону «Про Податковий суд Канади» в частині загальної процедури конкретизуються у Правилах Податкового суду Канади. З урахуванням того, що він є тільки судом першої інстанції, його рішення можуть оскаржуватися у Федеральному апеляційному суді [94].

Потрібно зауважити, що Правила Податкового суду Канади формують важливе процесуально-правове підґрунтя для захисту прав та законних інтересів платників податків. Зокрема, вміщені в них процесуально-правові норми розкривають такі питання: подання документів до суду (наприклад, п. 18 Правил закріплені способи подання документів: шляхом реєстрації в канцелярії, відправлення поштою, відправлення факсом, електронне подання); відкриття провадження у справі (так, п. 21 Правил визначено, що провадження у справі порушується на підставі поданого документа, відомості про який внесені до реєстру); порядок вирішення справи та доказування (наприклад, способи доказування врегульовані пп. 71–76 Правил і до них віднесено такі: допит, експертизу, огляд та ін.) [270].

У Німеччині, відповідно до Закону про фінансові суди від 06.10.1965, фінансова юрисдикція здійснюється самостійними судами, які незалежні від адміністративних органів влади. Фінансові суди Німеччини розглядають будь-які спори фінансово-правового характеру, зокрема податкові, публічно-правові спори в частині виконання адміністративних актів, а також інші публічно-правові спори, якщо федеральним або земельним законом щодо них передбачена можливість звернення у фінансовий суд [249].

При вирішенні податкового спору фінансовий суд визначає обставини справи, а суддя надає їм свою правову оцінку. Німецьке процесуальне законодавство висуває свої вимоги до форми та порядку подання позовної заяви, яку платник податків адресує до суду: письмова форма або її виклад під запис

судового секретаря, надання примірників для інших сторін; чітке визначення позивача, відповідача, предмета позовних вимог, указівка на адміністративний акт, що порушує права та законні інтереси платника податків, надання відповідних доказів. Разом з тим платник податків повинен визначити вид позову. У §§ 40–41 Закону про фінансові суди виділено такі види позовів: про оскарження; про примус до виконання своїх обов'язків; про визнання; про оскарження неправомірних дій щодо стягнення податків; про бездіяльність адміністративних органів. Процесуально-правові норми Німеччини закріплюють порядок підготовки справи до розгляду, визначаючи при цьому можливість виклику суддею сторони для обговорення предмета податкового спору. На досудовій стадії підготовки справи можливі такі дії: або відстрочення, або призупинення провадження у справі; відкликання позовної заяви; урегулювання справи по суті; визначення суми позову; призначення судових витрат. Федеральний фінансовий суд слугує інстанцією з розгляду касацій із податкових спорів [83, с. 272-273].

Отже, на відміну від України, у США, Канаді, Німеччині абсолютно по-іншому оцінюється важливість функціонування спеціалізованих органів судочинства з вирішення податкових спорів. Узагалі розвиток податкового права та норм правового регулювання сфери оподаткування призвів до того, що вже сьогодні, як зазначає О. В. Дьомін, у сучасній правовій системі немає іншої галузі права, для якої значення суду та судової практики оцінювалося б настільки високо, як для податкового права [47, с. 158]. Крім того, учений, вдається до крайнощів, в окрему субгалузь податкового права він виділяє судове податкове право, визначаючи його як додаткову можливість систематизації плуралістичних джерел податкового права, без якого неможливо сформулювати адекватне уявлення про податкову систему [47, с. 213]. Однак у будь-якому разі механізм судового захисту прав та інтересів платників податків не може обійтися без відповідної матеріальної норми, яка закріплює їхнє право на звернення до суду, та процесуальних норм, що регламентують цей порядок.

Податково-процесуальний механізм судового захисту – це складний інститут утвердження та гарантування прав особи в демократичній державі, онтологічно-правова сутність якого ґрунтується на розумінні самої категорії судового захисту, його легітимної мети, об'єкта, принципів та значення.

Д. В. Тютін наголошує на тому, що забезпечується активний правовий захист особи безпосередньо справедливим судовим розглядом [241, с. 278]. Незважаючи на те, що в Україні, на відміну від країн англосаксонської правової сім'ї, правовий прецедент як джерело права офіційно не утвердився, цілком логічно, що справедливе правосуддя у вирішенні податкових спорів дає можливість запобігти значній кількості порушень прав платників податків у майбутньому в аналогічних категоріях справ.

У літературі можна віднайти багато прикладів прив'язки судового захисту прав особи до процесуалізму у праві, і це слугувало появі таких галузей, як цивільно-процесуальне, адміністративно-процесуальне, господарсько-процесуальне право. Як було зазначено І. В. Атаманчук, норми процесуального права пов'язані з діяльністю органів судової влади (в окремих випадках – з діяльністю спеціально уповноважених державних органів), а тому процесуальне право ще називають судовим правом [7, с. 20]. Така концепція є дещо вузькою, оскільки призначення процесу не охоплює лише діяльність органів судової влади. Наприклад, процесуальні норми податкового права (як це зазначалося у попередніх підрозділах дисертації) поширюють свою регулятивну дію на всі стадії податкового адміністрування, податкові провадження, адже без них неможливо втілити матеріальну податкову норму у життя (щодо обліку та реєстрації платників, подання звітності, податкового контролю, стягнення заборгованості, надання адміністративних послуг тощо).

При аналізі практики застосування судами ст. 16 Цивільного кодексу України («Захист цивільних прав та інтересів судом») Верховний Суд України чітко розділяє матеріально-правовий та процесуальний аспект [4]. Перший – це апріорна можливість (незалежно від стадії процесу, інших суб'єктивних та

об'єктивних обставин). Процесуальний аспект «відцентровує» свою дію до цивільного процесу. З моменту звернення суб'єкта до суду, що є його формою реалізації матеріального права, «гра» розпочинається за правилами цивільного процесуального законодавства, тобто Цивільного процесуального кодексу України.

У непроцесуальних галузях та підгалузях права чіткий перехід від матеріальної (базової) норми до процесуальної відсутній. Як правило, порядок реалізації суб'єктивного права на судовий захист у такій підгалузі правового життя закріплений у кодифікованому процесуальному акті, який регламентує інший вид правовідносин або за своїм обсягом є більш ширшим і частково містить елементи декількох сфер правового середовища. В Україні ним є КАС України.

На жаль, увага науковців не була сконцентрована виключно на процесуальних аспектах реалізації права на судовий захист окремих груп учасників правовідносин, зокрема податкових. Процесуальні норми, як норми динаміки, дають можливість описати певний процес, правове явище чи дійсність краще або у тому вигляді, який би найбільше задовольняв базові принципи існування суб'єктивного права.

Ця критика стосується і позиції Я. В. Греци, який, застосовуючи вузький матеріально-правовий аспект, відносить до елементів механізму реалізації та захисту прав суб'єктів податкових правовідносин тільки правові норми, що закріплюють права суб'єктів податкових правовідносин [42, с. 21, с. 10].

Якщо говорити про процесуальні норми судового захисту, то, на наш погляд, їх джерелами є не тільки приписи законодавства, які належать до конкретної галузі права. Навіть у так званих процесуальних галузях кодифіковані акти (такі як Господарський процесуальний кодекс, Цивільний процесуальний кодекс, Кодекс адміністративного судочинства) містять відсильні приписи до інших правових актів. Так, за даними офіційного порталу zakon.rada.gov.ua, наприклад, Господарський процесуальний кодекс відсилає приписи до 14

нормативних актів і відсилається з 8 184 актів [30]. Сукупність норм у сфері судового захисту має характер мультизагузевості. Завдяки цьому забезпечується комплексність та всеосяжність процедури захисту органом правосуддя.

Необхідність у дослідженні проблеми процесуальних норм у системі механізму захисту прав та інтересів платників податків зумовлена багатьма чинниками. По-перше, такі норми забезпечують оптимальні умови правового регулювання у сфері оподаткування; по-друге, підтримують стабільність правозахисної системи зобов'язальних суб'єктів податкових правовідносин та її уніфікований характер; по-третє, завдяки ним реалізується можливість швидко реагувати на «відірване» від права середовище адміністративної діяльності податкових органів; по-четверте, процесуальна (процедурна) податкова норма створюється під кожен окремий вид податкових правовідносин, а тому не існує в «мертвому» вигляді [110, с. 79].

Важливий базис для усвідомлення складної природи процесуальних податкових норм судового захисту прав та законних інтересів платників податків демонструє міжнародний досвід з їх визначення та приведення в дію.

Варто наголосити, що на стан як матеріального, так і процесуального регулювання у сфері судового захисту прав та інтересів платників податків впливає наявність спеціалізованої судової установи з вирішення спорів за участю платників податків та контролюючих органів, що мають відповідний спектр повноважень у сфері адміністрування податків та зборів (наприклад, функціонування Податкового суду у США зумовило те, що у країні діють Правила та процедури Податкового суду).

О. А. Журавський зауважує, що, як правило, адміністративна юстиція в податкових правовідносинах утворюється з двох складових: підрозділів апеляції податкових органів України, діяльність яких спрямована на розгляд скарг платників податків на рішення, дії чи бездіяльність податкових органів та їх посадових осіб з метою захисту законних прав, свобод та інтересів платників податків; адміністративного судочинства – діяльність адміністративних судів

щодо розгляду та вирішення публічно-правових спорів, які виникають у сфері оподаткування з метою захисту законних прав, свобод та інтересів платників податків [57, с. 273]. Але із наведеної системи, звичайно, існує виняток, зокрема в частині діяльності спеціальних судових установ, і, як обґрунтовувалося вище, у деяких країнах функціонують органи судочинства, які спеціалізуються виключно на вирішенні податкових спорів.

Якщо взяти до уваги досвід Росії, то там основний масив розгляду податкових спорів відбувається в арбітражних судах, які створені на рівні суб'єктів Федерації. При них функціонують спеціальні податкові колегії та групи, які спеціалізуються на розгляді спорів, що випливають із сфери оподаткування [83, с. 271].

Норми податкового законодавства, які регламентують вирішення податкових спорів у суді, містяться лише в одній статті ПК Росії (ст. 142), яка відсилає до відповідного цивільного процесуального, арбітражного процесуального законодавства та законодавства у сфері адміністративного судочинства [126]. Таким чином, російський законодавець прямо стверджує, що податкових процесуальних норм, як самостійних норм у системі податкового права, у законодавстві країни не існує.

Загалом аналіз міжнародного досвіду функціонування органів судочинства дає підстави виділити дві їх основні моделі у контексті процесуально-правового забезпечення реалізації платниками податків права на судовий захист та діяльності спеціальних судових установ з вирішення податкових спорів: самостійна: наявність спеціалізованої судової установи з вирішення податкових спорів (наприклад, функціонування фінансових судів у Німеччині, податкових судів у США та Канаді); інтегрована: без наявності спеціалізованої судової установи з вирішення податкових спорів, де право розгляду таких категорій справ належить не податковим судам чи спеціалізованим підрозділам судів, а іншим судам (діяльність адміністративних судів в Україні, арбітражних судів у Росії).

Кожна із наведених моделей своєрідно регламентована податковим процесуальним законодавством різних держав. Більше того, у деяких країнах визначено право платника податків звернутися до суду за захистом без попередньої реалізації досудового захисту, на що, наприклад, указує ст. 86 ПК Білорусі [124] або ст. 86 ПК Туркменістану [127]. Існують і протилежні законодавчі порядки, наприклад, у Молдові платник податків не має права звернутися до суду до того часу, поки не подасть скаргу на рішення податкового органу або дії податкового службовця до податкового органу, який виніс рішення або службовцям якого вчинено дії, та не отримає рішення за результатами розгляду цієї скарги (ст. 269 ПК Молдови) [125].

Змістовним є дослідження податкового процесу Португалії у роботі О. В. Суханової. Так, ним у Португалії прийнято називати порядок реалізації права на судовий захист, змістом якого є перевірка законності винесеного раніше адміністративного акта податковим органом. З огляду на п. 4 ст. 268 Конституції Португалії, О. В. Суханова зазначає, що цей процес пов'язаний з таким: визнанням прав чи законних інтересів платників податків; оскарженням актів, прийняття яких негативно позначається на становищі платника; спонуканням податкової адміністрації до дії; введенням адекватних забезпечувальних заходів.

До того ж вона підкреслює, що податковий процес вписаний у загальний процесуальний простір за рахунок створення «прив'язки» до цивільно-процесуальних норм і одночасно до податкової системи за рахунок підпорядкування тим самим базовим принципам оподаткування та принципу взаємної співпраці платника податків і податкових органів. Водночас науковець наголошує на тому, що цей процес спрямований на вирішення особливих спорів, зі своєю об'єктивно-суб'єктивною специфікою, та пропонує запозичити досвід Португалії Росії у контексті прийняття Кодексу податкової процедури та процесу, обґрунтовуючи при цьому його значимість [229, с. 23-24].

Разом з тим не можна не згадати про Загальний податковий закон Португалії, затверджений Декретом № 398/98 від 17.12.1998. Його структура представлена такими розділами: 1) Податковий порядок; 2) Відносини у сфері оподаткування. 3) Податкова процедура; 4) Податковий процес.

Так, у розділі III «Податкова процедура» серед процедур взаємодії податкових органів та платників податків розкрито порядок оцінки рішень податкових органів, їх оскарження та розгляду тощо. Положення розділу IV «Податковий процес» містять дві глави: гл. 1 «Доступ до податкового правосуддя» та гл. 2 «Форми процесу і процес виконання» [265].

Отже, як видно, процесуальні податкові норми судового захисту платників податків у португальському податковому праві містяться у спеціалізованому акті, що, безумовно, свідчить про високий рівень законодавчого регулювання податкового процесу загалом.

Повертаючись до вітчизняної системи судового захисту у податкових спорах, потрібно зазначити, що із запропонованої нами вище класифікації в Україні діє інтегрована модель із можливістю звернення до суду без обов'язкового попереднього адміністративного оскарження. Оскільки в Україні норми Конституції мають пряму дію, то введення обов'язкового попереднього порядку адміністративного оскарження частково порушувало б право на звернення до суду за захистом у розумінні ст. 55 Конституції України.

Варто наголосити, що судовий захист платників податків і, відповідно, судові процедури захисту платників податків не всі вчені відносять до елементів податкового процесу. Так, наприклад, І. А. Саприкіна в системі податкового процесу виокремлює лише стадію позасудового порядку оскарження дій та рішень посадових осіб контролюючих органів [211, с. 15].

У ПК України досить незначна кількість норм регламентує питання судового захисту прав та законних інтересів платників податків (пп. 56.18–56.22) [151].

Виходячи з того, що в Україні відсутня спеціалізована судова інстанція (палата) з вирішення податкових спорів, процесуальні норми у сфері судового захисту прав та інтересів платників податків є в нормах інших правових актів. За загальним вітчизняним правилом, вирішення публічно-правових спорів у сфері оподаткування здійснюється в адміністративних судах, оскільки однією зі сторін учасників спору виступає суб'єкт владних повноважень [113, с. 64]. Процесуальні норми захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку в багатьох державах теж інтегровані до відповідних актів процесуального законодавства, так би мовити неподаткового.

О. Ю. Щербакова стверджує: «Судовий порядок вирішення податкових спорів перебуває за межами податкового процесу. Податковий процес майже завжди є неюрисдикційним (з певними застереженнями, до єдиного винятку з наведеного загального правила можна віднести випадки застосування податково-процесуальної відповідальності). Тому судовий порядок розв'язання податкових спорів виходить за межі податково-процесуального регулювання та здійснюється на підставі норм Кодексу адміністративного судочинства України» [259, с. 169]. Але позицію О. Ю. Щербакової можна піддати критиці. З урахуванням того, що в Україні прийнято ПК України, КАС України не є єдиним документом, яким регламентується процес вирішення податкових спорів.

Очевидно, що процес захисту платників податків та зборів в адміністративному суді розпочинається з моменту звернення до суду. Згідно з ч. 1. ст. 104 КАС України [75] позов пред'являється шляхом подання позовної заяви до суду першої інстанції. При цьому у разі звернення до суду платником податків повернення до адміністративної процедури забороняється (п. 56.18 ст. 56 ПК України) [151].

Однією з процесуальних норм, яка формує першооснову для реалізації платником податків права на судовий захист, є норма щодо строків звернення

до суду. У цьому випадку процесуальні строки та особливості їх перебігу регламентовані як ПК України, так і КАС України. На суперечливість деяких з них указують і правові позиції судових установ, і наукова спільнота. Так, згідно з п. 56.18 ст. 56 ПК України, з урахуванням строків давності, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення (ПК України). При цьому ст. 102 ПК України строком давності визначається строк, початком якого є наступний день після граничного строку подання податкової звітності і не пізніше закінчення 1 095 дня (2 555 дня у разі проведення перевірки контрольованої операції відповідно до ст. 39 цього Кодексу), що настає за таким днем. Якщо протягом зазначеного терміну контролюючий орган не визначає суми грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір щодо такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку [151].

Згідно з ч. 5 ст. 99 КАС України для звернення до адміністративного суду щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів, встановлюється місячний строк. Однак ч. 3 ст. 99 КАС України передбачено, що для захисту прав, свобод та інтересів особи цим Кодексом та іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду [75].

Пунктом 56.19 ст. 56 ПК України закріплено, що у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті [151].

Отже, при реалізації права на судовий захист платник податків у питанні строків звернення до суду першої інстанції керується нормами ПК України. Проте, як видно, пп. 56.18, 56.19 ПК ст. 56 ПК України суперечать один одному, а зі змісту п. 56.19 ПК ст. 56 ПК України випливає, що процедура адміністративного оскарження в питанні строків не відповідає потребам платника податків. Для дисертанта така законодавча позиція є незрозумілою. Замість того, щоб стимулювати розвиток адміністративного оскарження та розвантажувати суддів, нормотворець ставить платника податків у становище, коли йому більш вигідно не реалізовувати право на досудовий захист, оскільки при цьому строк звернення до суду з 1 095 днів зменшується до одного місяця.

Таку законодавчу прогалину неможливо було не помітити, на що, у свою чергу, і звернув увагу Вищий адміністративний суд України у Листі від 10.02.2011 № 203/11/13-11. Суд констатував, що пп. 56.18, 56.19 ст. 56 ПК України містяться в одному нормативно-правовому акті, вони прийняті одночасно та регулюють ті самі відносини. У зв'язку з цим суперечність між ними неможливо розв'язати шляхом застосування загальновизнаних прийомів тлумачення законодавчих норм, зокрема надання переваги нормі, яку прийнято пізніше чи яка є спеціальною. Таким чином, ці норми припускають неоднозначне трактування змісту права платників податків на судове оскарження рішень про нарахування грошових зобов'язань у частині тривалості й початку перебігу строків для відповідного оскарження. З огляду на це, суд доходить висновку, що при прийнятті позовних заяв від платників податків, які оскаржують податкові повідомлення-рішення та інші рішення щодо нарахування грошових зобов'язань, суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати п. 56.18 ст. 56 ПК України, яким закріплено більш тривалий строк для звернення до суду (1 095 днів), ніж п. 56.19 цієї самої статті (один місяць) [260].

Наявність таких колізій свідчить про недостатню увагу законодавця до процесуальних норм податкового права, зокрема щодо захисту прав та законних інтересів платників податків.

Аналіз зарубіжного досвіду щодо строків судового оскарження рішень контролюючих органів указує на таке. Згідно зі ст. 86 ПК Білорусі скарга на рішення податкового органу може бути подана в господарський суд протягом року з дня його винесення [124]. У ПК Молдови [125], ПК Туркменістану [127] припис про строки звернення до суду для оскарження рішень контролюючих органів взагалі відсутній.

Іншим незрозумілим (дискусійним) явищем, яке впливає на процесуальне регулювання судового захисту платників податків, є відсутність у ст. 56 ПК України відсильних норм до приписів інших правових актів, які б деталізували процес судового захисту у відповідному правовому полі. Так, ст. 56 ПК України називається «Оскарження рішень контролюючих органів». Однак судове оскарження у цій статті розкрито тільки в межах матеріальної норми як право платника податків оскаржувати рішення контролюючого органу у судовому порядку. При цьому, як саме реалізувати зазначене право та до норм якого (яких) нормативно-правового акта (нормативно-правових актів) звернутися, у ст. 56 ПК України не зазначається.

Очевидно, ПК України залишив без уваги ряд важливих процесуальних питань судового захисту платників податків.

Те саме, наприклад, можна сказати і про приписи ПК Туркменістану, оскільки ст. 87, яка називається «Оскарження в суд», закріпила положення про те, що оскарження до суду рішень податкової служби і дій її посадових осіб здійснюється відповідно до законодавства Туркменістану [127]. Аналогічного характеру норму має податкове законодавство Молдови, оскільки ст. 274 ПК Молдови «Оскарження рішень податкового органу і дій податкових службовців в судову інстанцію» регламентовано, що рішення

податкового органу та дії податкових службовців можуть бути оскаржені в судову інстанцію в установленому законодавством порядку [125].

Якщо взяти до уваги досвід Білорусі, то в цьому аспекті її законодавство є більш деталізованим. Так, у ст. 86 ПК визначено, що оскарження рішення податкового органу, дій (бездіяльності) його посадових осіб в судовому порядку здійснюється відповідно до цивільного процесуального або господарського процесуального законодавства [124].

Визначення поняття та системи процесуальних податкових норм судового захисту прав та законних інтересів платників податків суттєво розширить розуміння податкового процесу в цілому, а також його нерозривного взаємозв'язку з іншими видами процесів. Отже, вирішення питання про межі взаємодії правових норм інших процесуальних галузей права з податково-процесуальними є основним у цьому напрямі.

Оскільки в Україні судовий порядок оскарження платниками податків рішень контролюючих органів відбувається за правилами адміністративного судового процесу, то у цьому аспекті важливим джерелом процесуально-правового регулювання судового захисту їхніх прав та законних інтересів платників податків є КАС України, який регламентує публічні процесуальні правовідносини судового захисту прав, свобод, інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у відносинах із суб'єктами владних повноважень. У Росії – це цивільне процесуальне, арбітражне процесуальне законодавство та законодавство у сфері адміністративного судочинства; у Білорусі – цивільне процесуальне та господарське процесуальне законодавство.

З аналізу положень КАС України видно, що ним розкрито кожен етап судового захисту прав та законних інтересів платників податків з позиції процесуалізму, починаючи зі звернення до суду першої інстанції та закінчуючи касаційним оскарження судових рішень. До того ж урегульовано процесуально-правову площину звернення до Верховного Суду України та звернення до суду за нововиявленими обставинами.

Також варто наголосити на тому, що серед положень КАС України є спеціальні гарантії, які стосуються платників податків та спрямовані на попередження порушення їхніх прав, забезпечення законності у діяльності органів доходів і зборів та попередження свавілля з їхнього боку. Стаття 183³ КАС України регламентує особливості та порядок провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів [75]. Однак доцільність звернення суб'єктів владних повноважень до адміністративних судів є предметом активної дискусії. Так, в одній з праць В. М. Жернаков указує на те, що «зазначені категорії справ мають дуже опосередковане відношення до захисту прав, свобод та інтересів фізичних та юридичних осіб... і до завдань адміністративного суду розгляд таких справ не входить» [55, с. 244]. Можливо, з формального погляду вчений має рацію. Але з позиції легітимної мети та завдань адміністративного судочинства його твердження викликає сумніви. Аналіз кожної підстави звернення до суду з боку податкових органів дає можливість зробити ряд вагомих висновків. По-перше, випадки звернення до суду контролюючих органів, передбачені ст. 183³ КАС України, віддзеркалюються як «права контролюючих органів», визначені у ст. 20 ПК України. По-друге, виконавчі процедури, накладення адміністративного арешту на майно, стягнення коштів тощо суттєво впливає на правове становище платника податків. По-третє, досліджувані податкові процедури є суттєвим втручанням у права та інтереси платників, що тягне за собою ризик їх неправомірного обмеження чи порушення.

Із цього випливає адекватність, справедливність та необхідність з метою захисту прав та інтересів платників податків звернення контролюючих органів до суду. Суд при цьому відіграє роль «верифікатора», який перевіряє законність застосування примусу та суттєвого втручання в діяльність платників податків. Так, згідно з підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду. А відповідно до п. 94.10 ст. 94 ПК України арешт на майно може бути накладено рішенням керівника

контролюючого органу (його заступника), обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [151].

При цьому законодавець Білорусі таких гарантій платникам податків не надає, і, як свідчить ст. 54 ПК цієї країни, рішення про його накладення приймається керівником (його заступником) податкового або митного органу. Тільки щодо накладення арешту на майно, яке міститься в житловому приміщенні фізичної особи, необхідна постанова прокурора [124]. Згідно зі ст. 77 ПК Росії під арештом майна як способом забезпечення виконання рішення про стягнення податку, пені та штрафів визнається дія податкового або митного органу з санкції прокурора щодо обмеження права власності платника податків-організації стосовно його майна [126].

Як бачимо, подібної до української норми-гарантії ні законодавстві Білорусі, ні Росії не існує. У Молдові сформувався свій підхід, як певна гарантія для платника податків при накладенні арешту на його майно. Так, у ст. 199 ПК Молдови закріплено, що у разі, якщо фізична особа не допускає в своє житло або місцеперебування для накладення арешту на майно, податковий службовець робить відмітку про це в акті. Тоді податковий орган звертається з відповідним позовом до суду. Винесене судовою інстанцією рішення про примусове виконання податкового зобов'язання реалізовується відповідно до цивільного процесуального законодавства [125].

Таким чином, на підставі аналізу зарубіжного досвіду захисту прав та законних інтересів платників податків можна стверджувати, що податкова процесуальна норма судового 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 у сфері судового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Висновки до розділу 3

На підставі аналізу податково-процесуальних норм у системі юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків було зроблено такі висновки:

1. 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 майнові права платників податків, що виступає обов'язковим атрибутом становлення та розвитку правових і демократичних інституцій у сфері оподаткування. Право платників податків на захист є матеріальною нормою, і, щоб забезпечити її фактичне втілення, необхідні відповідні процесуальні норми, які, зокрема, уособлюють гарантії правової захищеності платника податків. Метою процесуальної гарантованості забезпечення основоположних прав та законних інтересів у сфері оподаткування є досягнення пріоритетних ідей правової держави, налагодження безперервного та взаємовигідного діалогу зобов'язальних суб'єктів та контролюючих органів, нормалізація національного податкового клімату та стимулювання припливу іноземних інвестицій, покращання фіскального механізму функціонування держави та адаптація вітчизняних стандартів податкового адміністрування до кращої міжнародної практики роботи з платниками податків.

2. Основною особливістю податково-процесуальних норм позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків є їхня спрямованість на забезпечення реалізації матеріальних норм у позасудових процедурах захисту прав та законних інтересів платників податків, зокрема, щодо недопуску представників контролюючих органів до податкової перевірки, подання та розгляду заперечення на акт податкової перевірки, оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку. Ці норми пов'язанні як із неюрисдикційним, так і юрисдикційним захистом.

3. Обґрунтовано важливість дефініції поняття «позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків» та запропоновано у п. 14.1 ст. 14 ПК України закріпити, що це передбачені чинними нормативно-правовими актами дії платника податків та/або несудового органу влади, його посадових/службових осіб, спрямовані на протидію будь-яких порушень прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків.

4. Доведено, що у деяких зарубіжних країнах судовому захисту прав та законних інтересів платників податків приділено особливу вагу, про що свідчить наявність у них розвинених органів судочинства з вирішення податкових спорів. Це зумовлює розвиток відповідного спектра податково-процесуальних норм. Так, у США діють Правила та процедури Податкового суду, у Канаді – Правила Податкового суду Канади, які формують важливу податково-процесуальну 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 необхідно 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 (накладення арешту на майно тощо)).

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: удосконалення правових засад функціонування держави, 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 процесуальних норм і 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 процесуальні норми податкового процесу: загальні, інституційні та спеціальні. Загальні можуть бути адаптовані для градації різних норм. До них належать такі критерії: обсяг правового регулювання, юридична сила норми, її дія у просторі, дія в часі, джерело закріплення, спосіб правового регулювання поведінки, метод правового регулювання, суб'єкт ухвалення норми, суб'єкт реалізації норми, історичні аспекти генезису норми, повнота викладу, повнота структури, функціональна

спрямованість. Інституційні критерії можуть бути застосовані при класифікації як матеріальних, так і процесуальних норм податкового права. Це, зокрема, вид податку та збору, адміністрування яких забезпечене дією податково-процесуальних норм, стадія податкового адміністрування, вид системи оподаткування, податковий режим, юрисдикційна складова. Виключно для диференціації податково-процесуальних правових норм можна застосувати спеціальні критерії: вид податково-процесуальних проваджень, податково-процесуальний режим, вид податково-процесуальних стадій, податково-процесуальний зміст.

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. З 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 відрядження 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. 1¹ 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне судочинство : навч. посіб. / [за заг. ред. О. П. Рябченко]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2014. – 304 с.
2. Алексеев С. С. Общая теория права / Алексеев С. С.– М. : Юридическая литература, 1982. – Т. 2. – 359 с.
3. Алимбекова А. С. Проблемы реализации налогово-правовых норм : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук. : спец. 12.00.14 / А. С. Алимбекова. – Саратов, 2009. – 30 с.
4. Аналіз практики застосування судами ст. 16 Цивільного кодексу України // Закон і Бізнес [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/print/88249-analiz_praktiki_zastosuvannya_sudami_st16_civilnogo_kodeksu_.html
5. Апаров А. М. Поняття, структура, види та форми адміністративно-правових відносин / А. М. Апаров // Право та державне управління : зб. наук. праць / Класичний приватний ун-т ; Запорізька торгово-промислова палата. – Запоріжжя, 2012. – № 1 (6). – С. 9–12.
6. Арістова І. В. Реалізація державної інформаційної політики: інформаційне середовище управління в органах внутрішніх справ України / І. В. Арістова // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – Вип. 9. – С. 405–410.
7. Атаманчук І. В. Процесуальні норми в системі процесуального права: загальнотеоретичний аспект / І. В. Атаманчук // Юридичний вісник. – № 1 (34). – 2015. – С. 18–23.
8. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.

9. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація в податковому законодавстві України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07 / Башняк О. С. – Х., 2005. – 21 с.
10. Берднікова Л. В. Участь податкових органів в адміністративному судочинстві : [монографія] / Берднікова Л. В., Мулявка Д. Г., Гречанюк С. К. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2013. – 159 с.
11. Блащук Т. В. Джерела правового регулювання договірних відносин: теоретико-правовий аспект [Електронний ресурс] / Т. В. Блащук // Часопис Національного університету «Острозька академія». – 2013. – № 1 (7). – С. 1–12. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2013/n1/13btvtpa.pdf>
12. Бліщук К. М. Актуальні питання реформування податкової системи / К. М. Бліщук, Г. С. Третяк // Демократичне врядування : наук. вісник [Електронний ресурс]. – 2012. – Вип. 10. – Режим доступу : http://www.lvivacademy.com/visnik10/fail/Blishchuk_Tretjak.pdf
13. Боднарук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві / Ю. В. Боднарук // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. праць. – 2007. – Вип. 34. – С. 198–206.
14. Бондаренко І. М. Правові питання вдосконалення системи податкового права [Електронний ресурс] / І. М. Бондаренко // Актуальні проблеми державного управління. – 2008. – № 2. – С. 343–349. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_2008_2_46
15. Борисова Л. Н. Общая теория процессуальных норм права : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Борисова Людмила Николаевна. – Ростов-на-Дону, 2004. – 169 с.
16. Бринцева Л. Деякі питання вдосконалення системи адміністративного оскарження в органах податкової служби / Л. Бринцева // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 4. – С. 97–99.
17. Бучик А. Ю. Вирішення податкових спорів в країнах англосаксонської системи права [Електронний ресурс] /

А. Ю. Бучик // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 63–67. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=FP_index.htm_2011_4_12

18. Вазарханов С. И. Концептуальная основа качества налоговой деятельности [Электронный ресурс] / С. И. Вазарханов // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 1 (321). – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnaya-osnova-kachestva-nalogovoy-deyatelnosti>.

19. 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.

20. Василенко Н. В. Джерела процесуальних норм податкового права / Н. В. Василенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету : зб. наук. праць. – Одеса : МГУ. – С. 95–98.

21. Василенко Н. В. Некоторые вопросы генезиса процессуальных норм налогового права / Н. В. Василенко // *Leges et viata*. – 2016. – № 5/2. – С. 17–20.

22. 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. – 116 с.

23. Василенко Н. В. Позитивна (проспективна) юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків // 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. Коломoeць. – Запоріжжя : ЗНУ, 2015. – 168 с.

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

25. 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. – 366 с.

26. 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.

27. Васильєв С. В. Принципи права як джерело права [Електронний ресурс] / С. В. Васильєв, І. Г. Васильєва // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. – 2011. – Вип. 17. – С. 15–22. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znpkhnpu_pravo_2011_17_4.pdf

28. Великий енциклопедичний юридичний словник / [за ред. Ю. С. Шемшученка]. – К. : Юридична думка, 2007. – 992 с.

29. Вимоги до складення акта (довідки) про результати перевірки платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованої(их) операції(й) : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 912 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 94. – Ст. 3240.

30. Відомості із картки Господарського процесуального кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/main/123125p6>
31. Войтов О. В. Структура процесуальних норм, якими регламентовано слідчі дії, що провадяться з дозволу суду та із санкції прокурора [Електронний ресурс] / О. В. Войтов // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 2 (15). – С. 1–7. – Режим доступу : <http://e-pub.aau.edu.ua/index.php/chasopys/article/viewFile/300/321>
32. Воронин М. В. Структура норм права как проявление системности права / М. В. Воронин // Вестник Пермского университета. – 2012. – Вып. 4 (18). – С. 14–22 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.jurvestnik.psu.ru/index.php/ru/vypusk-4182012/21-2010-12-01-13-31-58/-4-18-2012/312-voronin-struktura-norm-prava-kak-proyavlenie-sistemnosti-prava>
33. Воронова Л. К. Фінансове право України : [підручник] / Воронова Л. К. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – 448 с.
34. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : [монография] // Истоки налогового права / Гаврилюк Р. А. – Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. – Кн. 1. – 452 с.
35. Гейц С. О. Норми кримінально-процесуального права : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.09 / С. О. Гейц. – Дніпропетровськ, 2007. – 20 с.
36. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку [Електронний ресурс] / Д. О. Гетманцев // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 4. – С. 134–137. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkup_2013_4_33
37. Головашевич О. О. Тенденції розвитку правового регулювання процедур визначення окремих елементів податку [Електронний ресурс] /

О. О. Головашевич // Фінансове право. – 2014. – № 1. – С. 14–16. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_1_6

38. Гордєєв В. В. Фактори, що впливають на реалізацію адміністративних процесуальних норм / В. В. Гордєєв // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. – Чернівці, 2012. – Вип. 618. – С. 94–97.

39. Гордимов А. В. Доктринальні джерела права в умовах глобалізації / А. В. Гордимов // Право України. – 2014. – № 9. – С. 147–154.

40. Гордієнко Н. М. Соціальна норма як феномен: поняття, сутність, цінність для суспільства / Н. М. Гордієнко // Соціальні технології: актуальні проблеми теорії та практики. – 2013. – Вип. 59–60. – С. 33–40. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/stapttp_2013_59-60_6.pdf

41. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 2 (41). – С. 118–126.

42. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Я. В. Греца. – К., 2005.

43. Гречанюк Р. В. Податковий арешт майна : монографія / Гречанюк Р. В., Гречанюк С. К., Мулявка Д. Г. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2014. – 135 с.

44. Гречанюк С. К. Взаємодія контролюючих органів у сфері оподаткування з великими платниками податків: процедурно-правовий аспект : монографія / С. К. Гречанюк, Ю. С. Махиніч. – К. : ГО «Київський правозахисний альянс», 2016. – 174 с.

45. Гуменюк І. О. Зміст поняття «ефективність» норм законодавства про соціальний захист [Електронний ресурс] / І. О. Гуменюк // Актуальні

проблеми держави і права. – 2008. – № 39.– С. 80–83. – Режим доступу : <http://www.apdp.in.ua/v39/14.pdf>

46. Гусев О. Судебная система Канады [Электронный ресурс] / Гусев О. – Режим доступа : http://internationalcommentary.blogspot.com/2009/03/blog-post_17.html

47. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.04 / Демин Александр Васильевич. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

48. Деякі питання реалізації статті 95 Податкового кодексу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1244 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-%D0%BF/para13#n13>.

49. Дмитрик О. О. До питання визначення ознак джерел фінансового права [Електронний ресурс] / О. О. Дмитрик // Теорія і практика правознавства : електр. наук. фах. вид. – 2013. – Вип. 2. – С. 1–14. – Режим доступу : http://nauka.jur-academy.kharkov.ua/download/el_zbirnik/2.2013/32.pdf

50. Дмитрик О. О. Деякі аспекти характеристики нормативно-правових актів як джерел фінансового права / О. О. Дмитрик // Тези доповідей та наукових повідомлень Всеукр. науково-практичної конференції молод. учених та здобувачів «Сучасні проблеми юридичної науки та практики». – Х., 2007. – С. 98–101.

51. Європейська конвенція з прав людини 1950, з поправками, внесеними відповідно до положень протоколів № 11 та 14, з протоколами № 1, 4, 6, 7, 12 та 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_UKR.pdf.

52. Євсікова О. В. Поняття та зміст податкових правовідносин [Електронний ресурс] / О. В. Євсікова // Кримський юридичний вісник. – Вип. 3 (10). – Ч. II – 2010. – С. 41–51. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/soc_gum/Kyuv/2010_3_2/06.pdf

53. Єфімов О. М. Цивільні процесуальні правовідносини та передумови їх виникнення / О. М. Єфімов // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 32. – Т. 2. – С. 32–35.
54. Жванія Т. В. Девіантна поведінка особистості: соціальні та психологічні критерії визначення [Електронний ресурс] / Т. В. Жванія // Сучасне суспільство. – 2013. – Вип. 2. – С. 170–178. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/cuc_2013_2_16.pdf
55. Жернаков М. В. Адміністративні справи за зверненням фіскальних органів: захист прав особи чи легітимація рішень виконавчої влади? / М. В. Жернаков // Митна справа. – 2014. – № 2. – Ч. 2 – С. 242–247.
56. Жукевич О. Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази [Електронний ресурс] / О. Жукевич // ВІСНИК КНТЕУ. – 2009. – № 2. – С. 108–114.
57. Журавський О. А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект / О. А. Журавський // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 272–276. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index
58. Загальна декларація прав людини від 10.12.1948 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 93. – Ст. 3103.
59. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / [М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Х. : Право, 2009. – 584 с.
60. Загальна теорія держави і права : основні поняття, категорії, правові конструкції та наукові концепції : навч. посіб. / [Копиленко О. Л., Зайчук О. В., Заєць А. П., Журавський В. С. та ін.] ; за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Онищенко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 400 с.
61. Захаркевич Т. С. Правова поведінка та основоположні принципи права / Т. С. Захаркевич // Альманах права. – 2012. – Вип. 3. – С. 166–170.

62. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>

63. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України за перше півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/173587.pdf>

64. Зицик С. Г. Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Зицик Сергій Григорович. – Ірпінь, 2012. – 193 с.

65. Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби : затв. наказом Державної податкової адміністрації від 17.03.2001 № 110 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 578 (наказ втратив чинність на підставі наказу Державної податкової служби від 22.12.2010 № 982).

66. Інструкція про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 18.06.2008 № 395 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 48. – Ст. 1574 (наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 02.03.2015 № 271).

67. Каменська Н. П. Провадження у справах за зверненнями платників податків до органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Каменська Ніна Петрівна. – Ірпінь, 2009. – 212 с.

68. Капкаев А. А. Краткий обзор процедуры разрешения судебных налоговых споров по праву США [Электронный ресурс] / А. А. Капкаев // Вестник МГИМО Университета. – 2011. – № 2. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/kratkiy-obzor-protsedury-razresheniya-sudebnyh-nalogovyh-sporov-po-pravu-ssha>

69. Карпен У. Немецкий опыт [Электронный ресурс] / У. Карпен // Материалы Международного семинара «Оценка законов и эффективности их

приняття». – Режим доступу :
<http://www.consultant.ru/law/review/lawmaking/material/#16>

70. Касьяненко Л. М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Касьяненко Л. М. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.

71. Кельман М. С. Загальна теорія держави і права : підручник / М. С. Кельман, О. Г. Мурашин. – К. : Кондор, 2006. – 477 с.

72. Київець О. В. Загальні принципи права як джерело міжнародного права: природно-правовий та позитивістські підходи [Електронний ресурс] / О. В. Київець // Вісник Маріупольського державного університету. – 2013. – Вип. 5. – С. 141–148. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vmdu_pr_2013_5_27.pdf

73. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 [Електронний ресурс] / В. С. Кіценко. – Одеса, 2010. – 19 с. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe

74. Князькова В. Я. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення [Електронний ресурс] / В. Я. Князькова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 3. – С. 116–123.

75. Кодекс адміністративного судочинства : від 06.07.2005 № 2747-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

76. Кодекс України про адміністративні правопорушення : від 07.12.1984 № 8073-Х : за станом на 15.03.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

77. Козачук Д. А. Адміністративно-процесуальні правовідносини: проблема визначення поняття та структурних елементів [Електронний ресурс] / Д. А. Козачук // Вісник Чернівецького факультету Національного

університету «Одеська юридична академія». – 2014. – Вип. 2. – С. 109–124. –
Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2014_2_12

78. Козлов Н. А. Средства и способы защиты прав налогоплательщика при осуществлении налогового контроля / Н. А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. – 2015. – № 3. – С. 175–187.

79. Колодій А. М. Права, свободи та обов'язки людини і громадянина в Україні : підручник / А. М. Колодій, А. Ю. Олійник. – К. : Правова єдність, 2008. – 350 с.

80. Коломоєць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Т. О. Коломоєць. – Х., 2005. – 38 с.

81. Колпаков В. К. Адміністративний процес: співвідношення з адміністративним судочинством [Електронний ресурс] / В. К. Колпаков, О. А. Гусар. – Режим доступу : http://er.nau.edu.ua/bitstream/NAU/21853/1/Документ_17.pdf

82. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

83. Конюхова А. А. Разрешение налоговых споров в России и Германии (анализ особенностей правового регулирования) [Электронный ресурс] / А. А. Конюхова // Вестник МГИМО-Университета. – 2015. – № 2 (41). – С. 269–275. – Режим доступа : http://www.vestnik.mgimo.ru/sites/default/files/pdf/030_pravo_konyuhovaaa.pdf

84. Кравченко М. Г. Ефективність реалізації закону: телеологічний аспект [Електронний ресурс] / М. Г. Кравченко // Адміністративне право і процес. – 2014. – № 3 (9). – С. 191–206.

85. Крестовська Н. М. Теорія держави і права: елементарний курс. [Електронний ресурс] / Н. М. Крестовська, Л. Г. Матвеева. – [2-ге вид.]. – Х. :

Одіссей, 2008. – 432 с. – Режим доступу : <http://studies.in.ua/krestovska-nm-teorija-derzhavy-i-prava/1538-rozdl-15-formi-prava.html>

86. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / Криницький І. Є. – Х. : Право, 2009. – 320 с.

87. Кришталь Л. В. Сучасний стан законодавчого регулювання адміністративного оскарження / Л. В. Кришталь // Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 4 (65). – С. 81–89.

88. Кузнеченкова В. Е. Современная концепция налогового процесса / В. Е. Кузнеченкова // Государство и право. – 2005. – № 1. – С. 34–39.

89. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : автореф. дис. на соискание учен. степени докт. юрид. наук / В. Е. Кузнеченкова. – М., 2005.

90. Кузьменко О. В. Курс адміністративного процесу : [навч. посіб.] / Кузьменко О. В. – К. : Юрінком Інтер, 2013. – 208 с.

91. Кузьменко О. В. Процесуальні категорії адміністративного права : [монографія] / Кузьменко О. В. – Львів : Атлас, 2004. – 232 с.

92. Кузьменко О. В. Адміністративно-процесуальне право України : підручник / О. В. Кузьменко, Т. О. Гуржій ; за ред. О. В. Кузьменко. – К. : Атіка, 2008. – 416 с.

93. Курило М. П. Щодо уніфікації підстав порушень норм процесуального права / М. П. Курило [Електронний ресурс] // Право і суспільство. – 2013. – № 6. – С. 99–102. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Pis_2013_6_24.pdf

94. Кучеров И. И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=26559>

95. Кучерявенко М. П. Податкове право : [підручник] / Кучерявенко М. П. – Х. : Право, 2013. – 536 с.

96. Легка О. В. Реалізація норм права: теоретико-правові аспекти [Електронний ресурс] / О. В. Легка // Право і суспільство. – 2012. – № 1. – С. 30–33. – Режим доступу : http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/1_2012/07.pdf
97. Лившиц Р. З. Теорія права : [учебник] / Лившиц Р. З. – М. : Издательство БЕК, 1994. – 224 с.
98. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків [Електронний ресурс] / С. В. Литвинов // Наукові праці МАУП. – 2014. – Вип. 1. – С. 181–186. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npmaup_2014_1_33.pdf
99. Лоскутов Т. О. Соціальна ефективність права та її критерії [Електронний ресурс] / Т. О. Лоскутов // Інновації та традиції в сучасній науковій думці : матеріали III Міжнародної наукової інтернет-конференції. – Режим доступу : <http://intkonf.org/loskutov-to-sotsialna-efektivnist-prava-ta-yiyi-kriteriyi/>
100. Лук'янова М. Л. Правове регулювання адміністративного оскарження дій чи бездіяльності посадових осіб державної виконавчої служби / М. Л. Лук'янова // Публічне право. – 2013. – № 2 (10). – С. 369–375.
101. Лукашев О. А. Владно-майнова природа фінансово-правових відносин / О. А. Лукашев // Вісник Академії правових наук України. – 2009. – № 3. – С. 185–191.
102. Лученко Д. В. Про правову природу оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень / Д. В. Лученко // Вісник Академії правових наук України. – 2011. – № 4 (67). – С. 152–160.
103. Лученко Д. В. Про європейський правовий досвід у розвитку інституту оскарження в адміністративному праві [Електронний ресурс] / Д. В. Лученко // Проблеми законності. – 2012. – Вип. 120. – С. 134–143. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2012_120_16

104. Магновський І. Й. Гарантії прав і свобод людини та громадянина в праві України (теоретико-правовий аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Магновський Ігор Йосипович. – К., 2003.
105. Магнуссон С. Шведский опыт [Электронный ресурс] / С. Магнуссон // Материалы Международного семинара «Оценка законов и эффективности их принятия». – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/law/review/lawmaking/material/#16>
106. Маньковский И. А. Нормы права как средство правового регулирования [Электронный ресурс] / И. А. Маньковский // Право та державне управління. – 2013. – № 2. – С. 9–13. – Режим доступа : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Ptdu_2013_2_4.pdf
107. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... кандидата юрид. наук : спец. 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович. – Ірпінь, 2009. – 212 с.
108. 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. – Х. : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2016. – С. 24–27.
109. 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.
110. 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.

111. 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.

112. 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.

113. 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. – 140 с.

114. Махиніч Ю. С. Правові особливості суб'єктів, що відносяться до категорії великих платників податків в Україні / Ю. С. Махиніч // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Херсон, 2014. – № 6–2. – С. 62–65.

115. Мединська Т. Податкова перевірка як один із способів здійснення податкового контролю / Т. Мединська // Збірник наукових праць ДЕТУТ. – 2014. – № 28. – С. 202–209.

116. Мельник А. Доповнюючі джерела українського права / А. Мельник // Юридична Україна. – 2013. – № 11. – С. 30–36.

117. Метка «фискальний рескрипт» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fin-lawyer.ru/tag/fiskalnyj-reskript/>

118. Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права : від 16.12.1966 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_042

119. Морщенок Т. С. Огляд підходів до визначення економічної сутності поняття «ефективність» [Електронний ресурс] / Т. С. Морщенок // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Вип. 1. – С. 7–13. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_1_3

120. Мочульська М. Характерні ознаки правової доктрини / М. Мочульська // Підприємництво, господарство і право. – 2012. – № 4. – С. 102–105.

121. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мулявка Дмитро Григорович. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

122. Мусаєва А. К. Європейський досвід оцінки законодавства: традиції та новації [Електронний ресурс] / А. К. Мусаєва // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2014. – № 1. – С. 5–9. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzizvru_2014_1_3

123. Налоговый кодекс Кыргызской Республики : от 17.10.2008 № 231 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506

124. Налоговый кодекс Республики Беларусь : от 29.12.2009 № 71-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/ru/by/by032ru.pdf>

125. Налоговый кодекс Республики Молдова : от 24.04.1997 № 1163-ХІІІ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834

126. Налоговый кодекс Российской Федерации : от 16.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://docs.cntd.ru/document/nalogovyj-kodeks-rf-nk-rf>

127. Налоговый кодекс Туркменистана : от 25.10.2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://minjust.gov.tm/ru/mmerkezi/doc_view.php?doc_id=8381

128. Нечитайло О. М. Позиція ВАСУ про необхідність законодавчих змін та передачі всіх категорій адмінсправ до адміністративних судів є цілком виправданою [Електронний ресурс] / О. М. Нечитайло // Офіційний веб-сайт Вищого адміністративного суду України. – Режим доступу : <http://www.vasu.gov.ua/123557/>

129. Ніколенко Л. М. Матеріальні та процесуальні норми і правовідносини: їх взаємозв'язок у господарському судочинстві [Електронний ресурс] / Л. М. Ніколенко // Наше право. – 2013. – № 10. – С. 148–154. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nashp_2013_10_26.pdf

130. Нова Конституція України: Огляд, коментарі і текст Основного Закону / [за ред. В. Ф. Погорілка]. – К. : Правова держава, 1997. – 156 с.

131. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Республики Казахстан : от 10.12.2008 № 99-IV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217

132. Общая теория права : учебник для юрид. вузов / [Дмитриев Ю. А., Казьмин И. Ф., Лазарев В. В. и др.]; под общ. ред. А. С. Пиголкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1996. – 384 с.

133. Олендер І. Я. Функції суду в державному механізмі [Електронний ресурс] / І. Я. Олендер // Право і суспільство. – 2014. – № 1.2. – С. 153–158. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Pis_2014_1.2_38.pdf

134. Олефіренко Е. О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олефіренко Ельвіра Олексіївна. – Ірпінь, 2006. – 210 с.

135. Оніщенко Н. Деякі дискусійні питання визначення категорії «джерело права» у сучасній юридичній науці / Н. Оніщенко // Право України. – 2013. – № 5. – С. 245–252.

136. Оніщенко Н. М. Проблема ефективності законодавства та сучасний розвиток [Електронний ресурс] / Н. М. Оніщенко // Віче. – 2007. – № 12. – Режим доступу : <http://www.viche.info/journal/607/>

137. Оніщик Ю. В. Конструкція «фінансова діяльність» : співвідношення публічного та приватного інтересу при її здійсненні / Ю. В. Оніщик // Держава і право. Юрид. і політ. науки : зб. наук. праць. – 2010. – Вип. 48. – С. 419–423.

138. Онопенко П. В. Правоохоронні функції Української держави: зміст і реалізація : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.01 / П. В. Онопенко. – К., 2005. – 16 с.

139. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : [підручник] / Орлюк О. П. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.

140. Пабат О. В. Адміністративно-процесуальні гарантії прав та свобод громадян : дис. ... канд. наук : 12.00.07 / Пабат Олександр Васильович. – Х., 2008. – 194 с.

141. Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології : [монографія] / Пархоменко Н. М. – К. : Юридична думка, 2008. – 336 с.

142. Пауль А. Г. Процессуальные нормы бюджетного права : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук. : 12.00.14 [Электронный ресурс] / Пауль А. Г. – Воронеж, 2002. – 24 с. – Режим доступа : <http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=107615>

143. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / Пацурківський П. С. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с.

144. Пацурківський Ю. П. Реалізація права: поняття, зміст та співвідношення з суміжними категоріями [Електронний ресурс] / Ю. П. Пацурківський // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 636. – С. 59–64. – Режим доступу : <http://lawreview.chnu.edu.ua/visnuku/st/636/8.pdf>
145. Перепелюк В. Г. Адміністративний процес. Загальна частина : [навч. посіб.] / Перепелюк В. Г. – Чернівці : Рута, 2003. – 367 с.
146. Петрушевська О. В. Гарантії захисту прав платників податків в Україні в умовах євроінтеграції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. В. Петрушевська. – Ірпінь, 2014. – 20 с.
147. Підлубна О. В. Взаємодія матеріальних та цивільно-процесуальних норм / О. В. Підлубна // Науковий потенціал світу 2004 : матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – Т. 50. – С. 47–49.
148. Погорілко В. Ф. Конституційне право України : підручник / В. Ф. Погорілко, В. Л. Федоренко / за заг. ред. В. Л. Федоренка. – 3-тє вид., переробл. і доопр. ; передмова В. В. Коваленка. – К. : Ліра-К., 2011. – 532 с.
149. Погребняк С. Загальні принципи права як джерело права [Електронний ресурс] / С. Погребняк // Вісник Академії правових наук України. – 2011. – № 1 (64). – С. 14–25. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/varpu_2011_1_2.pdf
150. Податкове право України : альбом схем : навч. посіб. / [Касьяненко Л. М., Цимбалюк А. В., Аністратенко Ю. І., Блащук Н. І.] ; за заг. ред. Л. М. Касьяненко. – К. : Алерта, 2013. – 112 с.
151. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

152. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / [Буряк С. В., Мельник П. В., Ярошенко Ф. О. та ін.] ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.

153. Подпіснoв Д. С. Ознаки реалізації норм права [Електронний ресурс] / Д. С. Подпіснoв // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. – Вип. 3 (19). – 2013. – С. 107–111. – Режим доступу : <http://visnyk-ppsp.kpi.ua/article/viewFile/36047/32274>

154. Пожар В. Г. Підстави та передумови виникнення представництва в кримінальному судочинстві [Електронний ресурс] / В. Г. Пожар // Актуальні проблеми держави та права : зб. наук. праць. – Вип. 32. – Одеса : Юридична література, 2007. – С. 345–350. – Режим доступу : <http://www.apdp.in.ua/v32/67.pdf>

155. Положення про Державну фіскальну службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507.

156. Положення про здійснення контролю за додержанням порядку державної реєстрації суб'єктами підприємництва та ліцензування підприємницької діяльності : затв. наказом Ліцензійної палати України від 17.06.1999 № 53 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 28. – Ст. 197 (наказ втратив чинність на підставі наказу Держпідприємництва від 25.07.2001 № 101).

157. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків державними податковими адміністраціями : затв. наказом ДПА України від 11.12.1996 № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0723-96> (наказ втратив чинність на підставі наказу Державної податкової служби від 23.12.2010 № 1001).

158. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 23.12.2010 № 1001 // Офіційний вісник

України. – 2011. – № 5. – Ст. 261 (наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 19.11.2012 № 1203 (z2046-12)).

159. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 98. – Ст. 3981 (наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 27.12.2013 № 1178).

160. Положення про порядок розгляду звернень громадян в органах державної податкової служби України : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 27.02.2004 № 112 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 13. – Ст. 948 (наказ втратив чинність на підставі наказу Державної податкової адміністрації від 18.06.2008 № 395).

161. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 568 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 89. – Ст. 3273.

162. Порядок застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 26.04.2001 № 182 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 22. – Ст. 1007 (наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 03.09.2015 № 751 (z1150-15)).

163. Порядок застосування податкової застави органами доходів і зборів : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 572 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 89. – Ст. 3277.

164. Порядок координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 № 805 // Урядовий кур'єр. – 2013. – № 214.

165. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів): затв. постановою Кабінету Міністрів України від 21.07.2005 № 619 // Урядовий кур'єр. – 2005. – № 141 (постанова втратила чинність на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1234).

166. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.01.1999 № 112 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 5. – Ст. 41 (постанова втратила чинність на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 21.07.2005 № 619).

167. Порядок направлення органами доходів і зборів податкових вимог платникам податків : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 576 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62920.html>.

168. Порядок обліку платників податків і зборів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 1. – Т. 2. – Ст. 39.

169. Порядок обробки персональних даних у базі персональних даних – Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.02.2015 № 210 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 24. – Ст. 432.

170. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів : затв. наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 № 848 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 10. – Ст. 353 (наказ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів від 21.10.2015 № 916).

171. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 2. – Ст. 129.

172. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 89. – Ст. 2985.

173. Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.03.2013 № 395 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 34. – Ст. 1228.

174. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 38. – Ст. 1153.

175. Порядок розрахунку податку на прибуток нерезидентів, які провадять діяльність на території України через постійне представництво : затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2016 № 544 // Офіційний вісник. – 2016. – № 57. – Ст. 1986.

176. Порядок надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 11. – Ст. 479.

177. Порядок подання нормативно-правових актів на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України та проведення їх державної реєстрації: затв. наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2005 № 34/5 // Офіційний вісник України. – 2013 – № 38. – Ст. 1357.

178. Постанова Верховного Суду України від 10.09.2013 № 21-237а13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/0FE2074032E351D7C2257C920039A9E6>

179. Постанова Вищого адміністративного суду України від 19.12.2013 № К/800/29102/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/36557878>

180. Пояснювальна записка до проекту закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=39874

181. Пояснювальна записка до проекту закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22.12.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072

182. Пояснювальна записка до проекту закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення механізму досудового оскарження рішень органів доходів і зборів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrp.gov.ua/info/2486>

183. Пригоцький В. А. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів при вирішенні спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Пригоцький В'ячеслав Анатолійович. – Ірпінь, 2012. – 244 с.

184. Приймаченко Д. В. Щодо вад правової регламентації провадження у справах про порушення митних правил / Д. В. Приймаченко // Публічне право. – 2011. – № 1. – С. 19–23.

185. Пришва Н. Ю. Місце процесуальних норм у регулюванні фінансових правовідносин / Н. Ю. Пришва // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2005. – № 65–66. – С. 10–12.

186. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України: від 28.12.2014 № 71-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 7–9. – Ст. 55.

187. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України: від 07.07.2011 № 3609-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60. – Ст. 2403.

188. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів: Закон України: від 20.11.2012 № 5503-VI // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 8. – Ст. 89.

189. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України: від 23.07.1998 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/817/98>

190. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку ВГСУ): Оглядовий лист Вищого господарського суду України: від 12.06.2014 № 01-06/770/2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vgsu.arbitr.gov.ua/news/1512/>

191. Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення фінансових санкцій органами державної податкової служби: затв. спільним наказом Мінфіну України та ГДПІ України від 20.04.1995 № 28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0127-95> (втратив чинність на підставі наказу ДПА від 17.03.2001 № 110).

192. Про затвердження Положення про центральний засвідчувальний орган : Постанова Кабінету Міністрів України : від 28.10.2004 № 1451 // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 214.

193. Про комплекс заходів щодо розроблення механізму координації перевірок підприємств, установ та організацій, які здійснюються державними контролюючими органами : Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 09.06.1997 № 307-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/307-97-p> (розпорядження втратило чинність на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 29.01.1999 № 112).

194. Про Конституційний Суд України : Закон України : від 16.10.1996 № 422/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.

195. Про місцеве самоврядування : Закон України : від 21.05.1997 № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

196. Про подання електронної податкової звітності : наказ ДПА України : від 10.04.2008 № 233 // Офіційний вісник України. – 2008. – 5 травня.

197. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України : від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44 (закон втратив чинність на підставі Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI).

198. Про проведення одночасних перевірок в рамках положень про обмін інформацією згідно зі статтею 26 Конвенції між Урядом України й Урядом Словацької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і майно від 12.06.1998 : Робоча угода між Державною податковою адміністрацією

України і Міністерством фінансів Словацької Республіки // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1243.

199. Про систему оподаткування : Закон України : від 25.06.1991 № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510 (закон втратив чинність від 01.01.2011).

200. Про узагальнення судової практики ВАСУ та ВСУ з питань оскарження наказів на проведення перевірок та актів перевірок : Лист Державної фіскальної служби України : від 12.09.2014 № 4352/7/99-99-10-02-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5118-4352.html>

201. Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи : Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр : від 08.11.2012 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 78 – Ст. 2920.

202. Проскура К. П. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні / К. П. Проскура // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет ; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – Т. 4. – № 1. – С. 330–340.

203. Протасов В. Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства: Вопросы и ответы / Протасов В. Н. – М. : Новый Юрист, 1999. – 240 с.

204. Пухальська Г. В. Удосконалення організаційних та методичних засад податкового аудиту в сучасних умовах [Електронний ресурс] / Г. В. Пухальська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 177–180.

205. Радзівілл О. А. Загальноправові принципи як джерела міжнародного економічного права [Електронний ресурс] / О. А. Радзівілл //

Юридична наука. – 2014. – № 2. – С. 54–66. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/jnn_2014_2_7.pdf

206. Радінська В. О. Зарубіжний досвід оподаткування незаконних доходів фізичних осіб / В. О. Радінська // Європейські перспективи. – 2015. – № 2. – С. 130–136. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2015_2_25

207. Рак Ю. Ю. Позапланові перевірки: способи захисту від свавілля / Рак Ю. Ю. / Юридична компанія Legalitas. 04.03.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://legalitas.com.ua/ua/ukr-rak-yu-yu-pozaplanovi-perevirki-sposobi-zaxistu-vid-svavillya/>

208. Річний звіт Міністерства доходів і зборів України (2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/data/files/10866.pdf>

209. Россихина Г. В. Основные формы реализации норм финансового права / Г. В. Россихина // Вопросы теории и практики. – 2013. – № 2 (28). – Ч. I. – С. 172–175 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.gramota.net/materials/3/2013/2-1/43.html

210. Савчин Н. Влияние судебной практики на предотвращение и устранение судебных ошибок в гражданском процессе Украины / Н. Савчин // *LegeașiViața*. – 2015. – № 12/3 (288). – С. 90–94.

211. Сапрыкина И. А. Процессуальные нормы налогового права : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / И. А. Сапрыкина. – Воронеж, 2009. – 23 с.

212. Свириденко В. М. Захист прав платників податків як пріоритетне завдання держави: сучасний стан та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / В. М. Свириденко // Актуальні проблеми держави і права. – 2011. – Вип. 62. – С. 237–243. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2011_62_35

213. Свириденко В. М. Про конфлікти у сфері оподаткування: теоретико-правовий аспект [Електронний ресурс] / В. М. Свириденко // Актуальні проблеми держави і права. – 2011. – Вип. 57. – С. 535–543. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2011_57_80
214. Сидельников Р. Н. Самозащита гражданских прав: необходимость терминологической определенности / Р. Н. Сидельников // Проблемы законности. – 2005. – № 72. – С. 28–35.
215. Сидоренко О. О. Процесуальні норми права: поняття, особливості, різновиди : [монографія] / Сидоренко О. О. – Х. : Право, 2014. – 192 с.
216. Сиренко В. Ф. Реальность прав советских граждан / Сиренко В. Ф. – К. : Наукова думка, 1983. – 139 с.
217. Ситар І. М. Джерела права в контексті акультурації / І. М. Ситар // Публічне право. – 2014. – № 3 (15). – С. 192–198.
218. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] / Скакун О. Ф. – 2-ге вид. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 520 с.
219. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : [підручник] ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
220. Словник іншомовних слів / [Пустовіт Л. О., Скопненко О. І., Сюта Г. М., Цимбалюк Т. В.]. – К. : Довіра, 2000. – 1018 с.
221. Словник економічних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ekonomiks.net.ua/%D0%A0%D0%B5%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F/>
222. Снігур І. Й. Механізм реалізації права громадян на участь у здійсненні державної влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / І. Й. Снігур. – К., 2007. – 19 с.
223. Соколенко О. К. Захист прав громадян як основна функція правової держави / О. К. Соколенко // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 2. – С. 118–121.

224. Солдатова О. Е. Юридический процесс (теоретико-правовой аспект) : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Солдатова Ольга Евгеньевна. – Челябинск, 2014. – 178 с.

225. Справа «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06) : Рішення Європейського суду з прав людини : від 14.10.2010 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 6. – Ст. 236.

226. Справа за конституційним зверненням Акціонерного товариства «Страхова компанія "Аванте"» щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування», статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Електронний ресурс] : Рішення Конституційного Суду України : від 12.06.2012 № 13-рп/2012. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-10/print1448695866354340>.

227. Стратегічний план діяльності Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини на 2013–2017 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ombudsman.gov.ua/ua/all-news/pr/161214-aw-strategichnij-plan-diyalnosti-upovnovazhenogo-verhovnoii-radi-ukraini>

228. Стрельникова І. Ю. Місце звичаю в сучасному праві України / І. Ю. Стрельникова, Є. В. Погорелов // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. – 2010. – Т. 23 (62). – № 2. – С. 52–56.

229. Суханова Е. В. Правовое регулирование налогообложения в Португальской Республике : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук / Е. В. Суханова. – М., 2013. – 26 с.

230. Сухонос В. В. Структура правової норми у контексті теорії права [Електронний ресурс] / Сухонос В. В. – Режим доступу : http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_DPD/Struktura-pravovoi_normi.pdf

231. Теория государства и права : [учебник для юрид. вузов и факультетов] ; под. общ. ред. С. С. Алексеева. – 1998. – 453 с.

232. Теория юридического процесса / [Горшенев В. М., Крупин В. Г., Мельников В. И. и др.]; под. общ. ред. В. М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1985.

233. Теорія держави і права / [за заг. ред. С. Л. Лисенкова, В. В. Копейчикова]. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 368 с.

234. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9). – С. 175–188.

235. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1 (56). – С. 302–309.

236. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Право і Безпека. – 2011. – № 5. – С. 98–103. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_5_23

237. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2011_4_123.pdf

238. Тильчик В. В. Правові та організаційні заходи захисту прав платників податків / В. В. Тильчик // Актуальні проблеми адміністративного права та адміністративної діяльності : матеріали всеукраїнської науко-практичної конференції, 10 грудня 2010 р. / Донецький юридичний інститут Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Є. О. Дідоренка. – Донецьк, 2010. – С. 306–308.

239. Тильчик О. В. Організаційно-правове забезпечення захисту прав платників податків у країнах СНД: порівняльний аналіз / О. В. Тильчик, Н. В. Василенко // Актуальні проблеми адміністративного права та

адміністративної діяльності: матеріали всеукраїнської науко-практичної конференції, 10 грудня 2010 р. / Донецький юридичний інститут Луганського державного університету внутрішніх справ ім. Є. О. Дідоренка. – Донецьк, 2010. – С. 317–320.

240. Турчин-Кукаріна І. В. Цивільно-процесуальне оціночне поняття «загальновідомі обставини» та його судове застосування [Електронний ресурс] / І. В. Турчин-Кукаріна // Вісник Академії адвокатури України. – 2012. – № 3. – С. 35–41. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vaau_2012_3_6.pdf

241. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Тютин Д. В. – М. : Эксмо, РАП, 2009. – 432 с.

242. У справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо офіційного тлумачення поняття «щомісячне довічне грошове утримання», що міститься у підпункті «е» підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України: Рішення Конституційного Суду України: від 14.12.2011 № 18-рп/2011 // Вісник Конституційного Суду України. – 2012. – № 1. – 77.

243. У справі про оскарження бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо заяв про злочини: Рішення Конституційного Суду України: від 14.12.2011 № 19-рп/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11>

244. Убогий С. А. Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платника податків / С. А. Убогий // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – 2013. – № 1. – С. 137–142 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VAPSV_pdu_2013_1_25.pdf

245. Уварова О. О. Матеріальне і процесуальне право: питання функціонального співвідношення [Електронний ресурс] / О. О. Уварова,

О. О. Сидоренко // Юрист України. – 2012. – № 4. – С. 19–24. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/uy_2012_4_5.pdf

246. Усенко Є. А. Правова природа податкового конфлікту / Є. А. Усенко // Проблеми законності. – 2010. – Вип. 111. – С. 182–190. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2010_111_24

247. Ухвала Вищого адміністративного суду України : від 19.02.2014 № К/800/56894/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37483336>

248. Ухвала Вищого адміністративного суду України : від 26.03.2013 № К-4962/09 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/30298496>

249. Финансовое право : учебник / [под. ред. И. А. Цинделиани]. – 3-е изд. – М. : Проспект, 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://books.google.com.ua/books?id>

250. Фонова И. В. Налоговое администрирование крупных налогоплательщиков в Российской Федерации : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Фонова Ирина Владимировна. – М., 2008. – 232 с.

251. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 № 435-IV : за станом на 18.02.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

252. Чепульченко Т. О. Правова культура: місце у правовому процесі та вплив на стан законності в державі / Т. О. Чепульченко // Вісник Національного технічного університету України. – 2013. – № 2. – С. 109–114.

253. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник для вузов / Черданцев А. Ф. – М. : Юрайт-М, 2002. – 432 с.

254. Чернобель Г. Т. Структура норм права и механизм их действия: Логические аспекты [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://law.edu.ru/article/article.asp?articleID=186943>

255. Чинчин М. М. Межі та стадії податкового адміністрування [Електронний ресурс] / М. М. Чинчин // Фінансове право . – 2013. – № 1. – С. 26–29. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fp_2013_1_10.pdf
256. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків [Електронний ресурс] / О. О. Шишов // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 221–225. – Режим доступу : <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/168.pdf>
257. Шмідт-Ассманн Е. Загальне адміністративне право як ідея врегулювання. Основні засади та завдання систематики адміністративного права / Шмідт-Ассманн Е. – 2-ге вид., переробл. та доповн. – К. : К.І.С., 2009. – 523 с.
258. Шутак І. Юридична техніка конструювання норми права / І. Шутак, І. Онишук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2013. – № 2. – С. 39–44. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnapu_2013_2_9
259. Щербакова О. Ю. Предмет доказування в податкових спорах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О. Ю. Щербакова. – Х., 2015. – 199 с.
260. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України : Лист Вищого адміністративного суду України : від 10.02.2011 № 203/11/13-11 // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 44. – Ст. 43.
261. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін.]. – К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 1. : А-Г. – 672 с.
262. Яроцький В. Становлення та розвиток інституту самозахисту речових прав в Україні / В. Яроцький // Право України. – 2014. – № 2. – С. 150–161.

263. Яцкін Р. О. Суспільні відносини з бюджетного контролю як предмет правового регулювання [Електронний ресурс] / Р. О. Яцкін // Право та державне управління. – 2013. – №4. – С.79–84. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2013_4_18.

264. Avaliku teenistuse seadus. Vastu vxetud 13.06.2012. RT I, 06.07.2012, 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.riigiteataja.ee/akt/126032013005>

265. Lei Geral Tributária // Decreto-Lei n.º 398/98 – 17-12-98 - DR n.º 290/98 Série I-A

266. McHugh R. Characteristics of an effective law 17 April 2013 [Electronic resource]. – Access mode : <https://prezi.com/-vel9co4-ai/characteristics-of-an-effective-law/>

267. Rules of practice & Procedure United States Tax Court [Electronic resource]. – Access mode : https://www.ustaxcourt.gov/rules/amended_070612.pdf

268. Tax administration 2013: Comparative information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Electronic resource]. – Access mode : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1

269. Tax administration 2015: Comporative information on OECD and other Advanced and Emerging economies [Electronic resource]. – Access mode : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page3

270. Tax Court of Canada Rules (General Procedure) (SOR/90-688a), Registration 01.10.1990 [Electronic resource]. – Access mode : <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/SOR-90-688a/page-1.html>

ДОДАТОК А

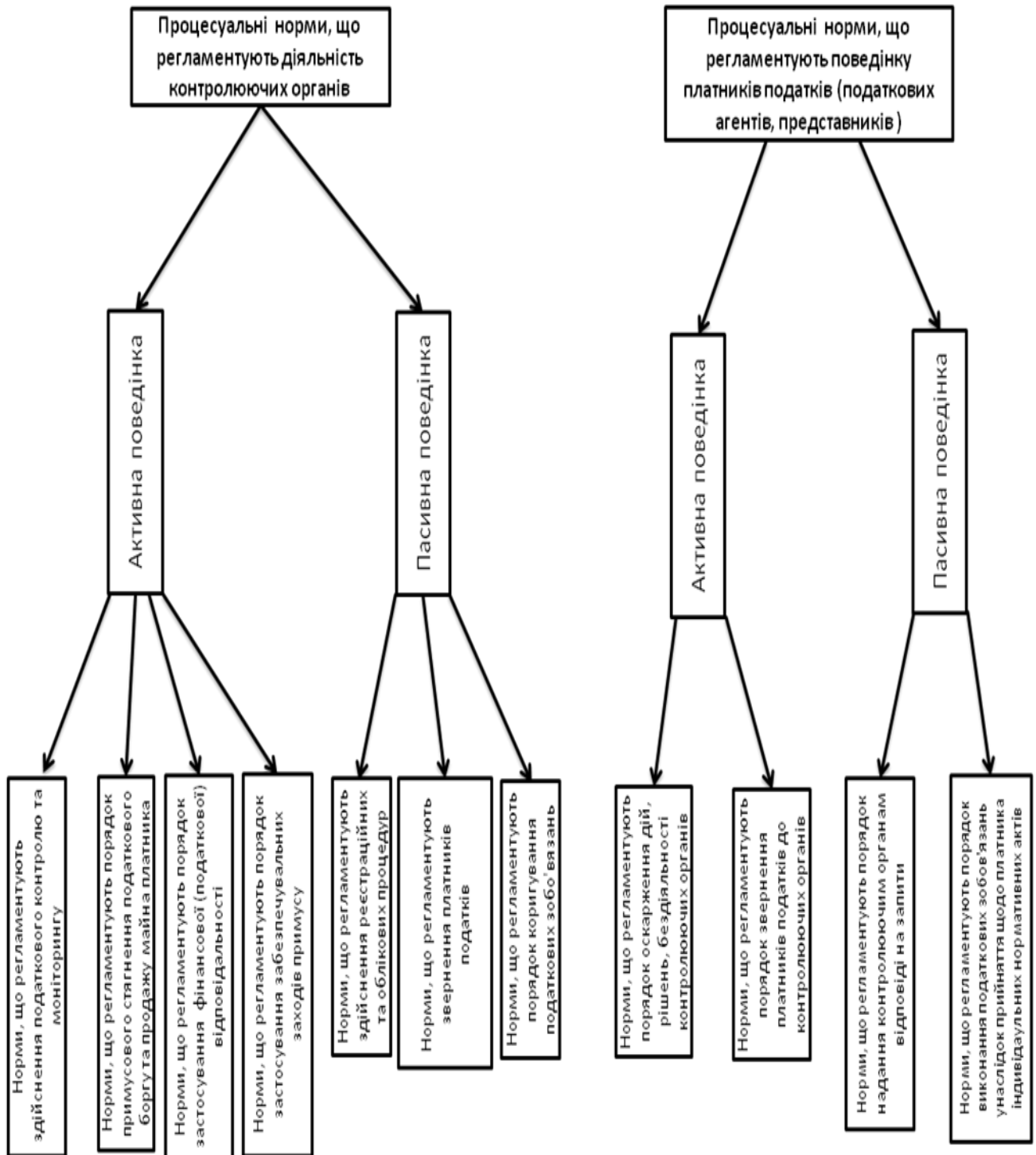
Приклад структури податкової правової процесуальної норми

Назва структурного елемента податково-процесуальної норми	Стаття ПК України з його закріпленням	Сутність елемента	Умовне логічне позначення елемента	Зміст конкретного елемента
Гіпотеза	П. 240.1 ст. 240 ПК України	Указує на обставини, за наявності чи відсутності яких відбудеться реалізація процесуальної норми податкового права	Якщо	Суб'єкт господарювання, юридична особа, яка не провадить господарську діяльність, бюджетна установа, громадські або інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України та у межах її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони здійснює: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів; утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений

				особливими умовами ліцензії строк, тобто є платником екологічного податку
Диспозиція	П. 250.2 ст. 250 ПК України	Описує процедурні аспекти реалізації правила поведінки у сфері оподаткування	То	Він подає податкову декларацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, до контролюючих органів
Санкція	П. 120.1 ст. 120 ПК України	Передбачає наслідки негативного характеру за невиконання чи неналежне виконання диспозиції процесуальної норми податкового права	Інакше	До нього буде застосовано накладення штрафу в розмірі 170 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання

ДОДАТОК Б

Схема активної та пасивної податково-процесуальної поведінки



ДОДАТОК В

Схема дії процесуальної норми податкового права як гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків



ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший заступник начальника
ДФС у Полтавській області

О.В. Леднік

"3" листопада 2016 року

АКТ

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Махніч Надії Володимирівни
на тему "Процесуальні норми податкового права"
у практичну діяльність фіскальних органів**

Результати дисертаційного дослідження аспіранта Університету державної фіскальної служби України Махніч Надії Володимирівни на тему "Процесуальні норми податкового права" використанні у роботі Головного управління ДФС у Полтавській області при проведенні професійного навчання з працівниками юридичного управління ГУ ДФС у Полтавській області у контексті процесуального забезпечення прав та законних інтересів платників податків.

Начальник юридичного управління
ГУ ДФС у Полтавській області

А.М. Рябкова

Начальник відділу по роботі з персоналом
ГУ ДФС у Полтавській області

В.А. Литвиненко



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31
тел./факс: +38 (04597) 60-294, e-mail: zagvid@nusta.edu.ua, ЄДРПОУ 40233365

30.12.16 № 3568/01-23

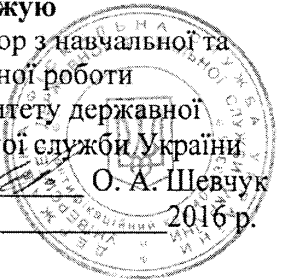
на _____

Затверджую

Проректор з навчальної та
методичної роботи
Університету державної
фіскальної служби України

О. А. Шевчук
О. А. Шевчук

« » _____ 2016 р.



АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

результатів дисертаційного дослідження Махініч Надії Володимирівни в освітній процес

Комісія у складі директора Навчально-наукового інституту права, доктора юридичних наук, професора Топчія В. В., завідувача кафедри фінансового права, доктора юридичних наук, професора Касьяненко Л. М., завідувача відділу методичного забезпечення та освітнього процесу О. О. Бойко-Слобожан цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Махініч Н.В. «Процесуальні норми податкового права» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються в освітній діяльності кафедри фінансового права під час проведення лекцій та семінарських занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Актуальні питання фінансового права».

Члени комісії

Директор Навчально-наукового
інституту права, д.ю.н., професор

В. В. Топчія
В. В. Топчія

Завідувач кафедри фінансового права
д. ю. н., професор

Л. М. Касьяненко
Л. М. Касьяненко

Завідувач відділу методичного
забезпечення та освітнього процесу

О. О. Бойко-Слобожан
О. О. Бойко-Слобожан

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І
НАУКИ УКРАЇНИ



MINISTRY OF EDUCATION AND
SCIENCE OF UKRAINE

ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

тел. +38(04622) 3-16-51;
факс +38(04622) 3-42-44
E-mail: cstu@stu.cn.ua
www.stu.cn.ua
Код ЄДРПОУ 05460798

CHERNIHIV NATIONAL
UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

вул. Шевченка, 95, Чернігів, 14027,
Україна

95, Shevchenko str., Chernihiv, 14027,
Ukraine

СР. 02. 2017 № 500/04 - 224

На № _____ від _____

АКТ

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
«Процесуальні норми податкового права» на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук аспіранта кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України
Махиніч Надії Володимирівни в освітній процес**

Комісія у складі директора навчально-наукового інституту права і соціальних технологій, к.ю.н., доцента Остапенко Л.А., декана юридичного факультету навчально-наукового інституту права і соціальних технологій, к.ю.н., доцента Бердник І.В., професора кафедри трудового права, адміністративного права та процесу навчально-наукового інституту права і соціальних технологій, д.ю.н., доцента Пузирного В.Ф. склала цей акт проте, що опубліковані матеріали дисертаційного дослідження Махиніч Н.В. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю: 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» щодо процесуальних норм податкового права використовуються під час проведення лекцій та семінарських занять з навчальних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право», а також при підготовці навчально-методичних комплексів вказаних дисциплін, які викладаються в навчально-науковому інституті права і соціальних технологій.

Перший проректор



О.О. Новомлинець

Остапенко (0462)72-40-60