

УДК 347.73

**СТРУКТУРА ПРОЦЕСУАЛЬНОЇ НОРМИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

Василенко Н.В., аспірант

*Національний університет державної податкової служби України*

У статті розкрита структура податково-процесуальної норми. На основі аналізу чинних нормативно-правових актів у сфері оподаткування доведено, що елементами досліджуваного виду норм є гіпотеза, диспозиція та санкція. Вказується на можливість застосування нестандартного підходу у визначенні структурних одиниць процесуальної норми податкового права.

**Ключові слова:** процесуальна норма податкового права, структура, гіпотеза, диспозиція, санкція.

В статті раскрыта структура налогово-процессуальной нормы. На основе анализа действующих нормативно-правовых актов в сфере налогообложения доказано, что элементами изучаемого вида норм является гипотеза, диспозиция и санкция. Указывается на возможность применения нестандартного подхода в определении структурных единиц процессуальной нормы налогового права.

**Ключевые слова:** процессуальная норма налогового права, структура, гипотеза, диспозиция, санкция.

Vasylenko N.V. THE STRUCTURE OF PROCEDURAL NORMS OF TAX LAW

The article describes structure of procedural norms of tax law. It was proved that hypothesis, disposition and sanction are elements of such norms. The author shown possibility of using of «non-standard» approach in determining structural elements of procedural norms of tax law.

**Key words:** procedural norms of tax law, structure, hypothesis, disposition, sanction.

**Постановка проблеми.** Податково-процесуальна норма становить складну єдність взаємопов'язаних елементів, які взаємодіють та взаємодоповнюють один одного, утворюють її структуру. Розуміння норми не може проходити без усвідомлення кожної з її структурних одиниць, а відтак не уявляється можливим подальше поліпшення правових основ сфери оподаткування.

**Ступінь розробленості проблеми.** Важливе теоретичне підґрунтя щодо визначення структури правової норми були закладені у працях В.В. Сухоноса, О.Ф. Скакун, М.С. Кельмана, О.Г. Мурашина, О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. Проблема структури процесуальної норми порушив О.О. Сидоренко. Питання щодо структури процесуальної норми податкового права не залишили осторонь І.Є. Криницький та Ю.В. Бондарук.

Здавалося б, що так як проблема структури податково-процесуальної норми вже прямо чи опосередковано розглядалася, то відпадає потреба у подальшому її дослідженні. Однак це припущення є помилковим, оскільки: 1) змінюється податкове законодавство, а відтак зазнають змін і його норми; 2) погляди на досліджувану норму мали тільки традиційний характер. Не було зроблено спроб до нестандартних узагальнень можливих елементів процесуальної норми податкового права; 3) детально обґрунтувати структуру такої норми можливо лише на основі аналізу діючих нормативно-правових актів, зокрема прийнятого Податкового кодексу України (далі – ПК України).

**Мета статті.** Шляхом аналізу положень чинних нормативно-правових актів у сфері оподаткування, перш за все ПК України, встановити структурні елементи податково-процесуальної норми, враховуючи традиційний та нетрадиційний «нестандартний» підходи до визначення елементів правової норми.

**Виклад основного матеріалу.** Як відомо, у юридичній науці були непоодинокі спроби пояснити структуру правової норми. Науковці вказували, що під нею слід розуміти логічний погоджений внутрішній зміст норми права, обумовленість якого пов'язана з фактичними

суспільними відносинами, які відзначаються взаємозалежними та взаємодіючими елементами, що реально виражені у нормативно-правових актах [1]; внутрішню побудову правової норми права, що виражена у її поділі на складові елементи, які пов'язані між собою [2, с. 285]; форму внутрішнього змісту норми [3, с. 222].

Останнім часом багато дослідників підтримують ідею трьохланкової структури норми права та визначають її елементами гіпотезу, диспозицію та санкцію. Однак деякі науковці піддають сумнівам правильність вказаного твердження та висловлюють думку про два елементи норми права [4, с. 214], дехто робить спроби пояснити її структуру дещо нетрадиційно [5].

Так, І.Д. Шутак та І.І. Онищук відмітили, що багато авторів у складі норми виділяють два елементи: в регулятивних нормах – гіпотезу і диспозицію, в охоронних – гіпотезу (або диспозицію) та санкцію [6, с. 40–41].

Попри те, що всезагального визнання вищевказані частини структури правової норми не отримали, саме їх спробуємо обґрунтувати ключовими елементами податково-процесуальної норми.

Важливим залишається висновок І.Є. Криницького, що основним фактором, який визначає особливу конструкцію податково-процесуальної норми, є її процесуальна природа [7, с. 198].

Апріорним слід вважати те, що гіпотеза правової норми виражає умови, необхідні для введення її в дію. Диспозиція розкриває правило поведінки. Санкція вказує на несприятливі наслідки за порушення такого правила поведінки.

Варто наголосити, що на основі певних критеріїв кожен з елементів правової норми диференціюють на окремі види. Наприклад, гіпотези залежно від кількості обставин, що приводять норму в дію, поділяють на прості (вказують лише на одну необхідну для цього обставину) та складні (визначають дві або більше обставин). Інколи виділяють й інші критерії для її класифікації [8, с. 211].

Просту гіпотезу податково-процесуальної норми містить п. 86.5 ст. 86 ПК України [9], адже у ньому окреслена тільки одна обставина



для складання акту, що вказує на відмову від підписання акту (довідки) податкової перевірки, а саме: відмова платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції від його/її підписання.

Складну гіпотезу має п. 89.6 ст. 89 ПК України [9], оскільки вказує на дві обов'язкові обставини для проведення опису майна у податкову заставу у повному обсязі: 1) неподільність майна, 2) більша балансова вартість майна від суми податкового боргу.

Диспозицій теж існує декілька видів, зокрема, від способу їх викладення можна виділити просту, описову, відсылну та бланкетну. Досить часто на такі види диспозицій акцентують увагу дослідники кримінальних норм [6, с. 41].

Втім цей критерій має важливе місце при поділі диспозицій процесуальних норм податкового права. Так, проста диспозиція податково-процесуальної норми не буде конкретизувати процесуальні аспекти правила поведінки на відміну від описової. Відсылна, не чітко описуючи правило поведінки, відсилатиме до інших норм податкового нормативно-правового акту. Щодо бланкетної, то це диспозиція, яка, не деталізуючи процесуальну сторону правила поведінки з реалізації матеріальної норми податкового права, направить до іншого нормативно-правового акту.

Вважаємо, що просту диспозицію містить п. 59.1 ст. 59 ПК України [9], адже не розкриває порядку направлення податкової вимоги. Прикладом описової диспозиції податково-процесуальної норми є п. 56.8 ст. 56 ПК України [9], яким визначено 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.

П. 77.6 ст. 77 ПК України [9] регламентував питання щодо допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення планової виїзної перевірки, закріпивши, що він повинен здійснюватися відповідно до 81 статті цього Кодексу та

вказав на проведення документальної планової невиїзної перевірки у порядку, який визначений його 79 статтею. Як бачимо, зазначена норма є податково-процесуальною, проте вона не деталізує процедурно-організаційні аспекти порушеного в ній питання, а відсилає до іншої норми ПК України. Звідси ця норма є відсылною.

Норму з бланкетною диспозицією вміщено в Порядку 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, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727. Як визначено підп. 10 п. 3 частини III вказаного Порядку, за необхідності посадові особи контролюючого органу, якими проводиться документальна виїзна перевірка, можуть надавати платнику податків запити з надання 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 [10].

Останнім, проте не менш вагомим елементом процесуальної норми податкового права, є санкція. Небезпідставно науковці зважилися провести і їх диференціацію. Одним із вагомих у рамках нашого дослідження є критерій складу санкції, відповідно до якого їх розмежовано на прості та складні санкції. Прості визначають можливість застосування тільки одного виду впливу на правопорушника, а складні – декілька видів впливу [8, с. 216].

Аналізуючи положення ПК України, приходимо до думки про однозначну пріоритетність простих санкцій як елементів податково-процесуальної норми. Такий висновок можна зробити на підставі положень глави 11 «Відповідальність» ПК України. До прикладу, порушення банками чи іншими фінансовими установами встановленого строку для повідомлення контролюючих органів про відкриття або закриття ра-

Таблиця 1

Назва структурного елементу податково-процесуальної норми	Стаття ПК України з його закріпленням	Логічна прив'язка елементу/ його умовне позначення	Зміст конкретного елементу
Гіпотеза	п. 240.1 ст. 240 ПК України	Якщо	суб'єкт господарювання, юридична особа, які не провадять 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	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	Інакше	до нього буде застосовано накладення штрафу в розмірі 170 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

хунків платників податків обумовить накладення на них штрафу у розмірі 340 гривень за кожен такий випадок (п. 118.1 ст. 118 ПК України) [9].

Отже, маємо всі підстави стверджувати про трьохелементну структуру податково-процесуальної норми. Говорячи про її гіпотезу, вважаємо, що вона визначає обставини, за наявності чи відсутності яких проходить реалізація вказаної норми. Диспозиція процесуальної норми податкового права описує процедурні аспекти реалізації правил поведінки у сфері оподаткування. Санкція вказує на наслідки негативного характеру за невиконання чи неналежне виконання диспозиції податково-процесуальної норми.

Зрозуміло, що не завжди одна стаття ПК України може містити норму із гіпотезою, диспозицією та санкцією. Інколи для того, щоб у комплексі встановити ці частини, варто співвіднести декілька норм різних правових статей, як це зробив Ю.В. Боднарук [11, с. 25], сформувавши процесуальну регулятивну логічну норму, що забезпечує реалізацію матеріальної норми у сфері адміністрування податкового кредиту, та описав її гіпотезу, диспозицію і санкцію.

Пропонуємо власний приклад податково-процесуальної норми, введеної на основі аналізу декількох статей ПК України (табл. 1).

Слід погодитися з поясненнями О.О. Сидоренко щодо трьохланкової структури правової процесуальної норми (гіпотези, диспозиції та санкції). За твердженням науковця, правова норма повинна вказувати на сам зміст правила поведінки, умови, за яких він може бути здійснений, та правові наслідки її порушення. Норма лише у повному обсязі виражає державно-владне веління [12, с. 82–83].

Для комплексності дослідження необхідно узагальнити й нетрадиційні погляди на структурні елементи правової норми. Свого часу М.В. Воронін систематизував погляди учених, які нестандартно підійшли до пояснення елементів норм права.

Так, деякі дослідники вважали правильним виокремити у структурі норми: логічну складову (що наказує норма), аксіологічне (ціннісне) значення, яким обґрунтовано доцільність наділення суб'єктів певними правами та обов'язками, праксіологічне (поведінкове) значення (як слід чинити для того, щоб реалізувати права та обов'язки) та текстуальну прив'язку, тобто правові тексти, які слугували підставою для інтерпретації і легітимізації правової норми [5].

Дійсно, думка щодо такої структуризації правової норми суттєво впливає на усталені погляди з її визначення. Вчені відійшли від загальноприйнятого виокремлення гіпотези, диспозиції та санкції, що навіть є своєрідним науковим викликом. Проте їхня концепція розширює загальнотеоретичні межі правових досліджень.

Із представленого вище випливає те, що логічний елемент правової норми має завжди імперативний характер, оскільки наказує, що слід робити. Не можемо з цим погодитися, адже не всі норми є імперативними, у тому числі й податково-процесуальні (п. 49.3 ст. 49 ПК України [9]). Норми публічних галузей права не позбавлені диспозитивності. Тобто, якщо керуватися думкою про те, що логічна складова тільки наказує як потрібно діяти, то вбачається таке: або всі норми імперативні, або у деяких із них відсутній логічний елемент. У зв'язку з цим логічна частина норми визначає сам зміст поведінки.

Більше того, по своїй суті логічний елемент рівнозначний праксіологічному. Фактично це одна частина правової норми. Логічну (практикологічну) частину податково-процесуальної норми можна визначити із її безпосереднього формулювання у відповідному нормативно-правовому акті.

Аксіологічний елемент розкриває процесуальну норму податкового права з позиції її соціально-економічного та державно-правового значення. Така цінність встановлюється лише у ході глибокого аналізу мети, досягнення якої має бути забезпечене її дією. До прикладу, аксіологічний елемент процесуальних норм податкового права, які регулюють застосування податкової застави, вказує на їхнє регулятивне значення із забезпечення сплати платником податків свого грошового зобов'язання, яке не виконане у встановлений законодавством строк, а отже, й захисту економічних інтересів держави. З погляду на правове значення, то ці норми визначають організаційно-процедурну основу втілення матеріальних приписів щодо такого способу сплати платником податків своїх грошових зобов'язань. Текстуальний елемент податково-процесуальних норм слід пояснити з огляду їх виправданості та відповідності діючим правовим законам, а також прив'язки до нормативно-правових, які слугуватимуть підставою для їх прийняття та визнання. Так, ст. 67 [13] Конституції України стала підґрунтям прийняття, інтерпретації та легітимізації процесуальних норм податкового права.

На наше переконання підхід до визначення трьох елементів структури податково-процесуальної норми (гіпотези, диспозиції, санкції) має реальну праксіологічну направленість, на відміну від згаданого вище нетрадиційного, що є більш теоретичним та дещо філософським. За такої точки зору норма вбачається не просто первинною клітинною права, а матерією, елементи якої розкриті в площинах практичного та ціннісного значення.

**Висновки.** Таким чином, незважаючи на специфіку процесуальної норми податкового права, її структура представлена трьома елементами: гіпотезою, диспозицією та санкцією. Кожному з них притаманні особливості, обумовлені правовою природою та сутністю податково-процесуальної норми. Гіпотеза визначає обставини, за наявності чи відсутності яких проходить реалізація такої норми. Диспозиція характеризує процедурні аспекти реалізації правил поведінки у сфері оподаткування. Санкція вказує на наслідки негативного характеру за невиконання чи неналежне виконання диспозиції процесуальної норми податкового права.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Сухонос В.В. Структура правової норми у контексті теорії права. [Електронний ресурс] / В.В. Сухонос, 2009. – Режим доступу : [http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K\\_DPD/Struktura-pravovoi\\_normi.pdf](http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_DPD/Struktura-pravovoi_normi.pdf).
2. Скаун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. – Харків : Консум, 2001. – 656 с.
3. Кельман М.С., Мурашин О.Г. Загальна теорія держави і права: підручник. – К.: Кондор, 2006. – 477 с.
4. Черданцев А.Ф. Теорія государства и права : учебник для вузов. – М.: Юрайт-М, 2002. – 432 с.
5. Воронин М.В. Структура норм права как проявление системности права. [Електронний ресурс] / М.В. Воронин // Вестник Пермского университета. – Выпуск № 4 (18). – 2012. – Режим доступу: <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.

6. Шутак І.Д., Онищук І.І. Юридична техніка конструювання норми права / І.Д. Шутак, І.І. Онищук // Вісник національної академії прокуратури України. – № 2. – 2013. – С. 39–44.

7. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ... д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / Криницький І.Є. – К., 2010. – 433 с.

8. Зайчук О.В., Оніщенко Н.М. (ред.) та ін. Загальна теорія держави і права (основні поняття, категорії, правові конструкції та наукові концепції): навч. посібник. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 400 с.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

10. 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 р. № 727 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 89. – Ст. 2985.

11. Боднарчук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 // Боднарчук Ю.В. – Одеса, 2008. – 249 с.

12. Сидоренко О.О. Процесуальні норми права: поняття, особливості, різновиди : монографія / О.О. Сидоренко. – Х.: Право, 2014. – 192 с.

13. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

УДК 342.9

## ОСОБЛИВОСТІ ЗАКОННОСТІ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕКИ У ПРИКОРДОННІЙ СФЕРІ

Гончаров Є.С., аспірант  
кафедри адміністративного, фінансового та інформаційного права  
Ужгородський національний університет

Стаття присвячується особливостям законності щодо забезпечення безпеки у прикордонній сфері. Досліджені нормативно-правові акти, забезпечуючи законність діяльності правоохоронних органів щодо забезпечення безпеки в прикордонній сфері.

**Ключові слова:** законність, правопорядок, прикордонна сфера, правова доктрина, правоохоронні органи.

Статья посвящается особенностям законности по обеспечению безопасности в пограничной сфере. Исследованы нормативно-правовые акты, обеспечивая законность деятельности правоохранительных органов по обеспечению безопасности в пограничной сфере.

**Ключевые слова:** законность, правопорядок, пограничная сфера, правовая доктрина, правоохранительные органы.

Goncharov E.S. FEATURES LAW REGARDING THE SECURITY IN THE BORDER SPHERE

The article deals with peculiarities of law regarding security in border area. Researched regulations ensuring legality of law enforcement to ensure security in border area.

**Key words:** legality, law and order, border area legal doctrine, law enforcement.

**Постановка проблеми.** Законність – це режим відповідності суспільних відносин із законом і підзаконними нормативно-правовими актами держави, який утворюється в результаті їх неухильного виконання всіма суб'єктами права. Закон – це нормативно-правовий акт, що приймається в особливому порядку, регулює найважливіші суспільні відносини та має вищу юридичну силу. За юридичною силою та місцем у системі законодавства закон поділяють на конституційний – Конституція України, закони, що вносять зміни та доповнення до Конституції України, закони що прямо передбачені текстом Конституції України. Поточні закони приймаються на основі Конституції України і формують поточне законодавство. Закон – основне юридичне джерело права, приймається Верховною Радою України чи безпосередньо референдумом і має вищу юридичну силу.

Нині Україна перебуває на початковому етапі в поновленні ролі закону як реально діючого, а не суто формального джерела права. Конституція та чинне законодавство України виходять із того, що держава буде розвиватися еволюційним шляхом на основі згоди всіх основних прошарків суспільства при повному і безумовному дотриманні прав та свобод громадян, які

визначені в ній вищою цінністю, із покладанням на державу обов'язку їхнього визнання, дотримання і захисту. Конституція встановлює гарантії реального захисту прав та свобод громадян. З одного боку, їхній захист визначається обов'язком держави, з іншого – кожному громадянину надається право захищати свої права і свободи будь-якими засобами, не забороненими законом.

Про державний захист прав та свобод громадян говориться у розділі II Конституції України. З метою захисту власних прав та свобод громадянин може користуватися конституційними правами та свободами, встановленими зазначеним розділом.

Конституцією України поряд із закріпленими гарантіями забезпечення особистих прав і свобод громадян, їхнього життя та здоров'я проголошено неприпустимість порушень цих прав та задекларовані завдання й мета запобігання злочинам та іншим правопорушенням. Цей різновид державної діяльності в юридичному аспекті отримав назву «правоохоронна діяльність», а органи, що її здійснюють, – «правоохоронні органи» [1].

Управління внутрішньою безпекою, як один із напрямків діяльності адміністративно-політич-