



УДК 347.73

## РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ: ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ

Гречанюк С.К., д. ю. н., доцент,  
завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права  
*Тернопільський національний економічний університет*

У досліджуваній статті автором проаналізовано зміст та особливості реалізації податкових процесуальних норм. Автор виокремив правові та неправові чинники, які впливають на механізм реалізації процесуальних норм податкового права. За результатами дослідження встановлено взаємовплив процесу реалізації податкових процесуальних норм та інституцій податкової системи.

**Ключові слова:** *податкові процесуальні норми, податковий процес, реалізація податкових процесуальних норм, податкова система, податкове законодавство, податкові процедури.*

В исследуемой статье автором проанализировано содержание и особенности реализации налоговых процессуальных норм. Автор выделил правовые и неправовые факторы, которые влияют на механизм реализации процессуальных норм налогового права. По результатам исследования установлено взаимовлияние процесса реализации налоговых процессуальных норм и институтов налоговой системы.

**Ключевые слова:** *налоговые процессуальные нормы, налоговый процесс, реализация налоговых процессуальных норм, налоговая система, налоговое законодательство, налоговые процедуры.*

### Hechanyuk S.K. REALIZATION OF TAX PROCEDURAL RULES: FEATURES AND PROBLEMS

In the article the author analyzes a content and features of realization of tax procedural rules. The author identifies legal and not legal factors, having an effect on mechanism of implementing procedural rules of tax law. At the end of the study, the author establishes the mutual influence of implementation of tax procedural rules and institutions of the tax system.

**Key words:** *tax procedural rules, tax process, implementation of tax procedural rules, tax system, tax law, tax procedure.*

Як відомо, відмінною особливістю податкової системи є її нормативно-правове регулювання. Його призначенням є втілення задуму законотворця щодо створення оптимальної моделі поведінки учасників податкових правовідносин, а також пошуку балансу публічних та приватних інтересів. Систематизація законодавства – це один із варіантів поліпшення системи нормативно-правового регулювання. Проте, незважаючи на прийняття Податкового кодексу України, нестабільність податкового законодавства, його зарегульованість, конфліктність та глибока фрагментація негативно відображаються на реалізації податкових правових норм. Тому учасники податкових правовідносин стикаються із низкою формальних перепон у процесі реалізації ними свого податкового обов'язку. Намагання законодавця вирішити цю проблему внесенням змін до податкового законодавства без усвідомлення теоретико-методологічних засад функціонування податкових норм у конкретному середовищі у кращому випадку може мати лише тимчасовий ефект, не змінюючи ситуацію в цілому.

Водночас якщо матеріальні податкові норми – це базові абстрактні правила регулювання податкових правовідносин, відносна статика існування яких протягом тривалого часу виробила певні незмінні стандарти в оподаткуванні, то процесуальні норми, визначаючи порядок реалізації матеріальних, за змістом та конструкцією набагато динамічніші та складніші. До того ж необхідність та практична важливість оптимальної реалізації процесуальних податкових норм пояснюється їх щоденним використанням як платниками податків, так і контролюючими органами.

У вітчизняній податково-правовій доктрині проблема процесуально-правових норм була піднята у роботах І.В. Атаманчука, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, О.О. Сидоренка, І.Є. Криницького та Ю.В. Боднарука. Проте саме питання реалізації податково-процесуальних норм не було самостійним предметом досліджень, і взагалі за останні роки цій проблематиці належна увага не приділялась. До того ж з урахуванням сучасної необхідності адаптації вітчизняних податкових процедур до стандартів Європейського Союзу, пошук проблемних питань реалізації процесуальних норм податкового права – це актуальна та перспективна тема наукового пізнання.

Категорія «реалізація» у праві є не новою. Її онтологічна природа досить проста і очевидна. Реалізувати – значить здійснювати певну дію (діяти) за призначення, втілювати щось [1].

Розглядаючи реалізацію норм права, науковці по-різному висвітлювали її зміст: по-перше, як процес втілення розпоряджень правових норм у правомірній поведінці суб'єктів права, у їх практичній діяльності [12, с. 387]; по-друге, як інтелектуально-вольову діяльність суб'єктів права, яка спрямовується на використання, виконання, дотримання та застосування правових норм та досягнення бажаного особистого чи соціального результату [6, с. 30]; по-третє, як усвідомлену діяльність із втілення її приписів у правомірній поведінці суб'єкта з метою досягнення соціально-корисного результату, передбаченого законодавцем, і виявлення соціальної цінності цієї норми [8, с. 111]; по-четверте, як процес утвердження права

в ролі діючого і авторитетного інструмента соціального регулювання, який надає йому легітимності, загальнозначущості та безпосередності [9].

На переконання Г.В. Россихіної, під реалізацією фінансово-правових норм можна розуміти процес втілення юридичних приписів в особовій поведінці суб'єктів фінансового права (правомірна поведінка), у практичній діяльності цих суб'єктів щодо здійснення суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків, а також дотримання заборон. При цьому науковець додає, що реалізація норм фінансового права є результатом правового регулювання фінансових правовідносин, який втілений, перш за все, у досягненні насичення, розподілу і використання державних централізованих і децентралізованих фондів коштів [11, с. 93].

Розвиток податкового процесу та реалізація податкових процесуальних норм – це взаємозумовлені та взаємопов'язані соціально-правові інституції. Їх взаємовплив зумовлюється як позитивними, так і деструктивними наслідками для існування гармонійного податкового законодавства. Можна погодитися із твердженням про те, що еволюція самого податкового процесу багато в чому залежить від реалізації процесуальних норм, оскільки вони дають змогу виявляти системні проблемні сторони податкових правовідносин та швидко реагувати на них. З іншого боку, реалізація податкових процесуальних норм віддзеркалює стан досконалості податкового процесу та його процедурно-правову інфраструктуру.

Не винятком є те, що продукт реалізації процесуальних податкових норм може супроводжуватися появою нових приписів. В ідеалі систематизація податкового процесуального законодавства є шляхом удосконалення механізму реалізації таких норм. Як вченими, так і практикуючими юристами неодноразово відмічалось, що зведення нормативно-правових актів в єдиний документ – це сама по собі позитивна еволюція законодавства. Проте такій нормативній новелізації повинні передувати загальні інституційні чинники та проблеми, невирішення яких знижує ефективну дію норм податкового права загалом. На наш погляд, сьогодні розвиток податкової процесуальної інфраструктури ще не дійшов тієї межі, після якої можна говорити про беззаперечну потребу у прийнятті Податкового процесуального кодексу України. А тому у вітчизняному правовому полі не варто скеровувати суттєву увагу на механізми реалізації податкових процесуальних норм в системі єдиного податкового процесуального нормативного акта. Більш актуальним вбачається пошук чинників та проблем реалізації податкових процесуальних норм у некодифікованому середовищі податкового законодавства.

Як правильно стверджує М. Кравченко, для реалізації закону необхідне відповідне державне забезпечення, що включає державний примус, матеріальне організаційне, ідеологічне забезпечення. Так, на стадії дії і виконання положень закону державне забезпечення закону виявляється у застосуванні примусу, який полягає у визначеній законом

можливості застосування державою в особі уповноважених органів примусу до осіб, які частково або повністю не виконують положення закону. Матеріальне забезпечення реалізації положень закону пов'язане зі створенням фактичних умов його реалізації. Організаційне забезпечення зводиться до правильної організаційної діяльності державних органів. Ідеологічне пов'язане із засобами ідеологічної та політико-масової роботи та зумовлює позитивні зміни в правовій культурі та правосвідомості громадян [5].

О.В. Дьомін запропонував досить цікаву ідею моделі податкової норми. На його погляд, варто відрізнити текстуальну форму податкової норми, тобто ідеальну словесну оболонку норми, яка закріплена в тексті законів і підзаконних актів), а також її актуальний зміст (реальну нормативну модель, яка формується внаслідок практичної інтерпретації, конкретизації і застосування текстуальної норми на практиці) [4, с. 383–384]. Учений вважає, що текстуальна форма має статичний характер у тому сенсі, що залишається незмінною аж до зміни її законодавцем. Проте друга висловлює мобільність правового регулювання, оскільки сенс і зміст чинної норми може перманентно змінюватися в процесі її фактичного застосування [4, с. 383–384]. Ця двояка модель цілком характерна і для процесуальної норми. Але на відміну від матеріальної їй не повинні бути властиві застосування таких методів юридичної інтерпретації, про що стверджує О.В. Дьомін, як аналогія закону і права. Реалізація процесуальних норм не претендує на всезагальність, їй властиве обмежене коло учасників у відповідний часовий проміжок та за настанням певних умов. В іншому випадку виникнення конфлікту неминуче. А тому ми констатуємо, що використання засобів юридичної інтерпретації процесуальних податкових норм як інструментів їх реалізації повинно зводитися до мінімуму.

Звичайно, для реалізації процесуальних норм податкового права необхідне відповідне забезпечення. Одним із перших аспектів, на який варто звернути увагу, є ефективність функціонування інституту юридичної відповідальності у сфері податкових правовідносин. Широка можливість застосування санкцій за податкові правопорушення виступає гарантією примусової реалізації податкової процесуальної норми. Як не прикро, але в податковій сфері мають місце порушення матеріальних та процесуальних приписів як із боку платників податків, так і з боку контролюючих органів, підтвердженням чого слугує аналіз судової практики. Так, наприклад, на порушення контролюючими органами процесуальних норм з проведення податкової перевірки вказує Постанова Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 27 січня 2015 року № 21-425а14, визначаючи при цьому помилковість висновку касаційного суду про необов'язковість отримання платником податку наказу на проведення податкової перевірки [10].

Отже, це свідчить про недостатню ефективність правової регламентації та практичного забезпечення юридичної відповідаль-



ності у сфері податкових правовідносин, що, у свою чергу, породжує певні проблеми під час реалізації податково-процесуальних норм. Такими залишаються й проблеми матеріального, організаційного та ідеологічного забезпечення. Останні роки були окреслені різноаспектними податково-правовими змінами. Вони охопили як систему контролюючих органів, так і окремі податкові процедури. Однак, аби реалізувати норму, досить мало її просто закріпити. Потрібно відпрацювати цілий механізм для її реалізації, сформувавши при цьому відповідну організаційну, матеріальну та ідеологічну основу.

Аксіомою серед представників юриспруденції є те, що не тільки якість законодавства слугує умовою поліпшення функціонування державно-правових інститутів та забезпечення ефективності реалізації державно-владних приписів. Для того аби реалізувати ту чи іншу норму важливе налагодження роботи державних органів. Однак, попри це, для діяльності контролюючих органів характерні структурно-організаційні проблеми. З-поміж іншого вони зумовлені певними негараздами під час кадрових відборів їх представників, недостатність чисельного персоналу. Окремо варто звернути увагу і на наявність корупційних проявів у їх діяльності. Враховуючи специфіку реалізації податково-процесуальних норм, варто звернути увагу і на проблеми технічного забезпечення сфери податкових правовідносин. Останнім часом нормотворцем зроблено акцент на електронізацію процесів податкового адміністрування. Тобто визначено електронну форму та спосіб реалізації матеріальних норм податкового права. Проте, аби реалізувати ці законодавчі приписи, важливе технічне та технологічне забезпечення як контролюючих органів, так і платників податків.

Іншим формально-юридичним чинником, що впливає на реалізацію процесуальних норм податкового права є їх визначеність. О.В. Дьомін стверджує, що принцип визначеності оподаткування (на рівні податкової правотворчості) охоплює точність, ясність і доступність податкових приписів, розумний баланс абстрактного і конкретного, відсутність фрагментації, логічну і системну узгодженість (як мінімум – відсутність явних протиріч) в податкових правовідносинах, де кожна знову прийнята податково-правова норма повинна бути вписана в систему податкового права, а також узгоджена з нормами інших галузей національного та міжнародного права [4, с. 383]. Із цього виливає, що стан визначеності податкових процесуальних норм забезпечується не тільки максимальною «охопленістю» процедур податкового адміністрування, а й швидкістю реагування нормотворця на зміни податкового середовища та якісне заповнення його прогалін.

Існує теж не менш важлива проблема у забезпеченні реалізації податково-процесуальних норм – недостатньо високий рівень податкової культури. Згідно з твердженнями Л.М. Петренка, податкова культура – це частина загальнонаціональної культури країни, яка відображає рівень знання та дотримання податкового законодавства, правильність об-

числення, повноти і своєчасності сплати до держави податків, зборів та інших обов'язкових платежів, знання своїх прав, виконання своїх обов'язків платниками податків і контролюючими органами, розуміння всіма громадянами важливості сплати податків для держави і суспільства [7, с. 93].

На думку В.В. Гордєєва, на реалізацію процесуальних норм (він розглянув адміністративні процесуальні) впливає низка неправових чинників: економічні, політичні, організаційні, інформаційні, психологічні, моральні фактори, звички, стереотипи мислення, традиції поведінки у певній соціальній групі або спільноті людей, життєвий досвід, правова культура та свідомість [2, с. 94].

На часовий вимір процесу реалізації податково-процесуальних норм виявляє вплив інформаційно-аналітичний клімат.

Слушно вбачається думка О.Є. Деменко про необхідність модернізації інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. За переконанням науковця, її варто здійснити за допомогою створення єдиної інтегрованої інформаційно-аналітичної системи податкових органів, яка б складалася з комплексу функціональних, управлінських та інфраструктурних підсистем центрального й регіонального (обласного) рівня. Така система забезпечила б використання єдиної бази документів усіма структурами фіскальних органів, можливість системного управління, реалізацію безперервного документообігу, планування і розподіл завдань, контроль за їх виконанням, централізований контроль діяльності кінцевих користувачів системи [3, с. 150].

Опосередкованою проблемою, що з-поміж іншого впливає на реалізацію податково-процесуальних норм, є непрозорість ринку та макроекономічних інфраструктур економіки держави. Свого часу дещо критичну та навіть радикальну думку щодо цього питання висловили В.І. Хомякова та С.В. Кошеленко. Вони резюмували, що в Україні структура економіки вичерпала свої можливості, а економіка країни вимагає змін, які б підвищили рівень її стабільності та забезпечили економічне зростання держави. До того ж дослідники безкомпромісно твердили, що Україна хронічно відстає від більшості країн майже за всіма показниками, що зумовлюють її конкурентоспроможність, а «наздоганяюча модернізація» в цілому закріплює периферійний статус української економіки з обслуговування потреб країн індустріального центру [13, с. 20].

Дехто може піддавати критиці таку наукову відкритість. Однак, не маючи наміру вдаватися до наукової полеміки, однозначно можна стверджувати, що будь-яким чином загальний стан економіки відображається на відкритості ринку та його готовності являтися вільним середовищем для розвитку бізнесу і появи потенційних платників податків. Наявні глибокі деструктивні явища економіки в поєднанні із корупційними факторами відобразатимуться на правовій свідомості реалізації податково-процесуальних норм усіма суб'єктами правотворчості, правореалізації, правозастосування.

Те саме можна говорити і про політичні дезорганізуючі та дестабілізуючі проблеми, зумовлені політичною нестабільністю та неоднозначністю. Разом із викладеними вище, вони мають негативні наслідки і зумовлюють недосконалість процесуальних приписів податкового права.

Інший бік реалізації податкових процесуальних норм – їх вплив на загальну систему оподаткування. Зокрема, факторами інституційної дії на податковий процес у цілому в результаті реалізації процесуальних податкових норм є:

- мінімізація виникнення конфліктів та податкових спорів (або ж, навпаки, їх провакація);

- можливість оцінки якості процедурної податкової діяльності;

- диференціація та диверсифікація поведінки платників податків як фактор розвитку диспозитивності податкового права;

- пришвидшення або уповільнення податкового процесу (у розумінні процесу розгляду податкових спорів);

- деактуалізація судової правотворчості за аналогією тощо.

Отже, реалізація процесуальних норм податкового права є складним механізмом їх застосування, використання, який впливає не тільки на поведінку конкретних учасників податкових правовідносин, а й на всю систему оподаткування в цілому. В умовах динамічного розвитку податкових інституцій та новелізації податкового законодавства України вимоги до формальної конструкції податкової процесуальної норми повинні бути максимально адаптивними й гнучкими до податкового середовища, що дасть змогу досягти оптимізації, пришвидшення та спрощення всього податкового процесу.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Реализация [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://ru.wiktionary.org/>.

2. Гордеев В.В. Фактори, що впливають на реалізацію адміністративних процесуальних норм / В.В. Гордеев // Науковий вісник Чернівецького університету : збірник наукових праць / Чернівецький нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. – Чернівці, 2012. – Вип. 618 «Правознавство». – С. 94–97.

3. Деменко О.Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення / О.Є. Деменко // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2013. – № 1. – С. 144–151. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs\\_2013\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2013_1_21).

4. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дисс. ... док-ра юрид. наук : спец. 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право». – УГЮА. Екатеринбург. 2014. – 452 с.

5. Кравченко М. Особливості реалізації законів в Україні (теоретичний аспект) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=654391>.

6. Легка О.В. Реалізація норм права: теоретико-правові аспекти / О.В. Легка // Право і суспільство. – 2012. – № 1. – С. 30–33 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/1\\_2012/07.pdf](http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/1_2012/07.pdf).

7. Петренко Л.М. Податкова безпека як складова фінансової безпеки держави [Електронний ресурс] / Л.М. Петренко // Моделювання та інформаційні системи в економіці. – 2012. – Вип. 86. – С. 89–98. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mise\\_2012\\_86\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mise_2012_86_10).

8. Подпіснєв Д.С. Ознаки реалізації норм права / Д.С. Подпіснєв // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. – Випуск 3(19). – 2013. – С. 107–111. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://visnyk-ppsp.kpi.ua/article/viewFile/36047/32274>.

9. Попадинець М.І. Поняття реалізації права з позицій діалектичної полярності природного і позитивного права / М.І. Попадинець // Актуальні проблеми держави і права. – 2014. – Вип. 72. – С. 53–59. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp\\_2014\\_72\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2014_72_10).

10. Постанова Верховного Суду України від 27 січня 2015 № 21-425a14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/.doc>.

11. Россіхіна Г.В. Актуальні аспекти реалізації фінансово-правових норм / Г.В. Россіхіна // Право та державне управління. – 2012. – № 2(7). – С. 90–94.

12. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : [підручник] / О.Ф. Скакун ; пер. з рос. – Харків : Консум, 2001. – 656 с.

13. Хомяков В.І. Структурні зміни в економіці України / В.І. Хомяков, С.В. Кошеленко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2009. – Вип. 24(1). – С. 16–20. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu\\_2009\\_24\(1\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2009_24(1)_5).