

**Дуліба Євгенія Володимирівна**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри кримінального права і правосуддя  
Міжнародний економіко-гуманітарний університет  
імені академіка Степана Дем'янчука

**Дулиба Евгения Владимировна**  
кандидат юридических наук,  
доцент кафедры уголовного права и правосудия  
Международный экономико-гуманитарный университет  
имени академика Степана Демьянчука

**Duliba Yevheniia**  
Candidate of Law Sciences,  
Associate Professor of Department of Criminal Law and Justice  
International University of Economics and Humanities  
named after academician Stepan Demianchuk

## СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НОРМ ЯК СПЕЦИФІЧНОЇ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

## СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ НОРМ КАК СПЕЦИФИЧЕСКОЙ ФОРМЫ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

## ESSENCE AND FEATURES OF APPLICATION OF TAX NORMS AS A SPECIFIC FORM OF REALIZATION OF TAX LAW

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню сутності та особливостям застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. Проаналізовано основні характеристики застосування податкових норм Державною фіскальною службою України та її територіальними підрозділами. Виділено специфічні риси застосування податкових норм. У результаті наукового пошуку зроблено висновки, що застосування податкових норм сприяє розвитку податкових правовідносин у відповідності з об'єктивними закономірностями, усунуванню перешкод, які виникають на шляху дії законів та здійсненню практичної управлінської діяльності у податкових правовідносинах.

**Ключові слова:** застосування норм права, правозастосовна діяльність, застосування податкових норм, реалізація податкового права.

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию сущности и особенностям применения налоговых норм как специфической формы реализации налогового права. Проанализированы основные характеристики применения налоговых норм Государственной фискальной службой Украины и ее территориальными подразделениями. Выделены специфические черты применения налоговых норм. В результате научного поиска сделаны выводы, что применение налоговых норм содействует развитию налоговых правоотношений в соответствии с объективными закономерностями, устранению препятствий, которые возникают на пути действия законов и осуществлению практической управленческой деятельности в налоговых правоотношениях.

**Ключевые слова:** применение норм права, правоприменяемая деятельность, применение налоговых норм, реализация налогового права.

**Summary.** The article is sanctified to research of essence and features of application of tax norms as a specific form of realization of tax law. Basic descriptions of application of tax norms by Government fiscal service of Ukraine and her by territorial subdivisions are analyzed. The specific lines of application of tax norms are distinguished. As a result of scientific search

*drawn conclusion, that application of tax norms assists to development of tax legal relationships in accordance with objective conformities to law, removal of obstacles that arise up on the way of action of laws and to realization of practical administrative activity in tax legal relationships.*

**Key words:** *application of the norms, law enforcement activity, application of the tax norms, realization of tax law.*

**Постановка проблеми.** Соціальне призначення будь-якої галузі права це втілення норм у суспільні відносини, висвітлення для особи позиції держави про дозволена та необхідну модель поведінки, надання інформації про правові орієнтири, правові ідеї, які перетворюються в переконання та погляди, якими потім керуються в повсякденній діяльності, дотримуються, виконують і виконують.

Реалізація норм Податкового кодексу України це процес правового регулювання суспільних відносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування. Така реалізація може бути досягнута лише в тому випадку, коли норми права будуть реалізовуватися на практиці та здійснювати реальний вплив на відповідні суспільні відносини. Саме в такому контексті податкові норми для своєї реалізації вимагають правозастосовальної діяльності державних органів та посадових осіб.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Правозастосуванню в цілому, так і окремим проблемам правозастосовної діяльності у сфері оподаткування, присвячено численні публікації науковців, серед яких, праці С. С. Алексеева, І. Я. Дюрягіна, Д. О. Бочарова, М. Д. Гнатюка, Р. А. Калюжного, В. С. Кіценка, В. І. Курила, В. В. Мушенка, А. С. Піголкина, І. Л. Невзорова, А. М. Перепелюк та інших. Однак, сьогодні актуальності набуває перегляд установлених поглядів та розгляд поняття застосування податкових норм з врахуванням теоретичних інтерпретацій.

**Метою статті** є характеристика застосування податкових норм як специфічної форми реалізації права, з'ясування особливостей і значення, висвітлення прикладних аспектів застосування норм у сфері оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** У вітчизняній юридичній літературі початку ХХ століття поняття «правозастосування» не досліджувалось в якості однієї з форм реалізації, а терміни «реалізація права», «здійснення права», «правозастосування», «використання», «виконання» розглядалися як синоніми, тому і класифікація форм правореалізації не розглядалася. Однак, з часом термін «застосування права» стає загальноживим, і згодом широкого використання набуває правова категорія «правозастосовна діяльність» [1, с. 15–16].

В цілому, сьогодні в юридичній літературі поняття «застосування норм» зводиться до правової форми діяльності уповноважених на те органів держави і посадових осіб у реалізації приписів норм права відносно конкретних життєвих випадків шляхом винесення індивідуально-конкретних рішень [2, с. 408]. Такі державні органи використовують свої владні повноваження та видають акти індивідуального значення на основі норм права, вирішуючи тим самим життєві ситуації [3, с. 586]. Крім того, являючи собою владну, організуючу діяльність компетентних органів, застосування норм права має на меті сприяння адресатам правових норм в реалізації належних їм права і обов'язків, а також контроль за даним процесом [4, с. 425].

Аналізуючи поняття «застосування норм права», варто зазначити, що багато вчених оцінюють дане поняття з позиції діяльності компетентних органів, вказуючи на результат або підсумок такої діяльності, які спричиняють виникнення, зміну чи припинення у конкретних осіб відповідних прав чи обов'язків або ж застосування санкцій. Погоджуючись з позицією, не варто обмежувати зміст правозастосування лише операцією з приводу прийняття індивідуальних приписів. Призначення застосування права є значно вагомим та суттєвішим явищем правової дійсності, метою якого є забезпечення дії права за будь-яких обставин або створення необхідних умов для реалізації права, коли забезпечення його дієвості без посередництва держави неможливе. За таких обставин вважаємо досить вдалою наукову позицію щодо розуміння терміну «застосування норм права», як багатостадійного процесу, спрямованої на реалізацію норм права і здійснюваної у спеціально встановлених формах державно-владної, творчо-організуючої діяльності державних органів і уповноважених державою інших суб'єктів з метою вирішення конкретної справи шляхом видання індивідуальних правових приписів (правозастосовних актів) [5, с. 212–213].

Застосування податкових норм займає особливе місце в механізмі правового регулювання суспільних відносин в цілому, так і у сфері оподаткування. Перш за все, це пов'язане з тим, що податкова система впливає на всі економічні явища та процеси в державі, а податки є фінансовим підґрунтям існування держави. Держава не може існувати без стабільних

надходжень. Норми Податкового кодексу України регулюють суспільні відносини у сфері що виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування, передбачають права та права учасників суспільних відносин, а також засоби забезпечення даних прав та обов'язків, встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства [6]. Такий процес регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування за допомогою норм права має всеохоплюючий характер, чим реалізується принцип рівності всіх перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та забезпечується однаковий підхід до всіх платників податків.

Застосування норм податкового права є особливою формою реалізації права, що має свої специфічні риси та особливості. Така діяльність має додатковий допоміжний характер у загальному механізмі реалізації норм права. Правозастосовна практика, вітчизняний та зарубіжний досвід законодавчого урегулювання та нормування суспільних відносин у податковій сфері демонструють складність, неможливість і недоцільність нормативно-правової регламентації всього різноманіття відносин, що виникають при справлянні податків, зборів, загальнообов'язкових платежів [7, с. 15].

Важливість застосування податкових норм виявляється в забезпеченості гнучкості суспільних відносин та оперативності вирішення певних проблем завдяки індивідуальному підходу до регулювання податкових відносин, врахування конкретної ситуації, усунення певних перешкод, при цьому юридично закріплюючи результати поведінки учасників суспільних відносин. Звідси слідує, що застосування податкових норм полягає в слідуванні загальнообов'язковим приписам, але з врахуванням різноманітних фактів, умов, потреб платників податків при вирішенні індивідуальних питань.

Як наслідок такої діяльності, застосування податкових норм сприяє розвитку податкових правовідносин у відповідності з об'єктивними закономірностями, усуванню перешкод, які виникають на шляху дії законів та здійсненню практичної управлінської діяльності у податкових правовідносинах.

Слід також зауважити, що застосування податкових норм, так і застосування норм, в цілому, не варто визначати через його призначення. Варто також враховувати, що це є багатоаспектною практичною діяльністю, яку не треба обмежувати лише прийняттям рішень, оскільки останнє є тільки кінцевим результатом, при цьому застосування норм — це безпосередньо процес реалізації права та обов'язків, це певні способи та чинники, через які право впливає на поведінку людей.

В повсякденній діяльності контролюючих органів можуть виникати нетипові ситуації, які необхідно вирішувати. Застосування податкових норм можна розглядати як спосіб регулювання та впорядкування суспільних відносин. Саме завдяки застосуванню податкових норм в нетипових ситуаціях враховується особливості фактичної ситуації, усуваються виявленні недоліки та забезпечується динамізм права, безперервність його реалізації.

Застосування податкових норм характеризує не лише результат, а і весь складний процес реалізації, участь в ньому компетентних органів, юридичне забезпечення за рахунок індивідуальної державно-владної діяльності цих органів.

Застосування податкових норм здійснюється згідно з чітко визначеною нормами права процедурою, порушення якої тягне за собою недійсність усього правозастосовного процесу. При цьому в одних випадках норми щодо порядку розгляду справ дуже деталізовані, а в інших — лише встановлюється певна процедура вирішення окремих справ.

Реалізація податкових норм у формі їх застосування не залежить від бажання суб'єктів, а обов'язково відбувається у таких випадках:

- 1) податкові правовідносини виникають за наявності певних юридичних фактів. Так, відповідно до ст. 64 Податкового кодексу України взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб — підприємців та громадських формувань», не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами [6]. При цьому облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [8].
- 2) податкові правовідносини в більшості випадків виникають, змінюються або припиняються лише на підставі рішення компетентного органу. Наприклад, платники податків стають платниками податку на додану вартість лише після подачі до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційної заяви,

на підставі якої контролюючий орган вносить до реєстру платників податку на додану вартість запис про реєстрацію такої особи як платника податку [6].

- 3) правовідносини, що виникають між сторонами, настільки важливі для суспільства, що в кожному випадку необхідно перевіряти і засвідчувати їх законність спеціальним рішенням компетентного органу. Так, в пункті 86.1 статті 86 Податкового кодексу України вказується на те, що результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, якщо ж такі порушення відсутні — довідка [6].
- 4) з приводу певних фактів або відносин виникає спір, що має юридичне значення, а сторони самі не можуть дійти узгодженого рішення. Так, у статті 56 Податкового кодексу України йдеться мова про те, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених Податковим Кодексом України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [6].

Таким чином, не викликає сумніву позиція щодо того, що основною метою застосування норм податкового права є сприяння реалізації норм права шляхом усунення перешкод, через які їх безпосередня реалізація є неможливою, а також контроль за процесом такої реалізації. Саме за допомогою механізму правозастосування можна подолати недоліки в законодавстві в конкретному життєвому випадку, при цьому забезпечити дію юридичних норм відповідно до розвитку суспільних відносин. Інформація, яку отримують в ході застосування податкових норм, являє собою основу для усунення помилок в нормативно-правових актах, усунення неточних формулювань окремих положень, підвищення якості та вдосконалення законодавчої бази, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування.

Державна фіскальна служба України та її територіальні підрозділи, як контролюючі органи, що

реалізує державну податкову, митну політику та політику з адміністрування єдиного внеску, здійснює застосування податкових норм, що є формою реалізації норм права і важливим засобом здійснення регулювання податкових відносин.

В процесі застосування податкових норм Державна фіскальна служба України та її територіальні підрозділи покликані вирішувати такі завдання:

- 1) організувати належне виконання приписів норм права, що регулюють податкові правовідносини;
- 2) забезпечити відповідну реакцію держави на порушення або неналежне виконання норм права.

Саме порушення вимог податкового законодавства створюють у відповідних органів право притягнути порушників до відповідальності, застосувати санкції до порушників вимог норм права, а порушників — обов'язок понести певне покарання.

Однак, при цьому важливим аспектом залишається те, що застосування норм податкового права буде ефективним лише тоді, коли такий процес буде здійснюватися з дотриманням законності та обґрунтованості. Це свідчить про те, що весь процес застосування конкретної норми права повинен здійснюватися тими суб'єктами, на тих підставах та відповідно до тих процедур, які встановлені відповідно правовими нормами. При цьому повинно точно і своєчасно виконуватися вимоги правових норм, виключатися свавілля контролюючих органів, немотивованість правозастосовних рішень.

Так, наприклад, в практиці Державної фіскальної служби України траплялися непоодинокі випадки, коли контролюючий орган приймав рішення, які суперечили правилам правозастосування та положенням Податкового кодексу України. Зокрема, 18 січня 2016 року Державна фіскальна служба України листом за № 1527/7/99-99-17-02-02-17 оприлюднює свою позицію щодо фізичних осіб — платників єдиного податку 3 групи: про обов'язок фізичних осіб-підприємців, обсяг дозволу яких у 2015 році перевищив 5 млн грн., подати заяву щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування та перейти на сплату інших податків і зборів [9]. При цьому у 2015 році обсяг доходу, який не міг перевищувати платник протягом календарного року для перебування на спрощеній системі оподаткування третьої групи, становив 20 млн грн. (п. 291.4 ст. 291 ПКУ України), з 01 січня 2016 року цей показник зменшено до 5 млн грн. За загальними правилами це означає, що показник у розмірі 5 млн грн. застосовуватиметься при обрахуванні граничного розміру доходу, отриманого саме в 2016 році і перехід на загальну систему оподаткування буде відбуватися у тому звітному періоді (податковому кварталі) 2016

року, в якому такий показник буде перевищений. Проте, за логікою Державної фіскальної служби, викладеною у листі № 1527/7/99-99-17-02-02-17 від 18 січня 2016 року, положення пункту 291.4 статті 291 ПК України (які вступили в силу з 01 січня 2016 року), фактично поширюють свою дію на правовідносини, які виникли у 2015 році, що прямо суперечить Конституції України і податковому законодавству. А вже 20 січня 2016 року в листі № 1867/99-99-17-02-02-17 Державна фіскальна служба України переглянула лист від 18.01.2016 № 1527/7/99-99-17-02-02-17 «Про окремі зміни у законодавстві щодо спрощеної системи оподаткування», внаслідок чого до листа внесено зміни, зазначивши, що суб'єкти господарювання — фізичні особи — платники єдиного податку, які в 2015 році отримали доходи понад 5 млн грн., але не перевищили обсяг доходу 20 млн грн., не втрачають право застосовувати спрощену систему оподаткування в 2016 році [10].

Саме чітке і правильне застосування норм права, винесення законних та обґрунтованих правових рішень багато в чому залежить від інтерпретації норми права контролюючими органами на основі осмислення усієї правової дійсності в цілому. Тому вважаємо, що забезпечення максимальної стабільності, правової визначеності і передбачуваності рішень контролюючих органів є одним з найважливіших завдань сьогодні.

**Висновки.** Проаналізувавши основні характеристики застосування податкових норм Державної фіскальною службою України та її територіальними підрозділами, можна виділити такі специфічні риси такого застосування:

1. Застосування норм податкового права є необхідною умовою реалізації податково-правових норм, в результаті чого впорядковуються суспільні відносини у сфері оподаткування та здійснюється вплив на розвиток правової системи України.

2. Застосування норм податкового права має державно-владний характер, а тому цю діяльність здійснюють лише контролюючий орган, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з пра-

впорухами під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи, тобто Державна фіскальна служба України та її територіальні підрозділи. Саме державно-владний характер такої діяльності імперативно впливає на учасників суспільних відносин.

3. Застосування норм податкового права це є управлінська діяльність Державної фіскальної служби України та її територіальних підрозділів у винесенні індивідуально-конкретних приписів, які місять не загальні правила поведінки, а мають конкретні ситуації.

4. Застосування норм податкового права виступає певною юридичною гарантією забезпечення та охорони дії права, адже саме за допомогою цієї юридичної категорії реалізуються конкретні заходи державного примусу та проводиться в дію механізм юридичної відповідальності.

5. Застосування норм податкового права може здійснюватися за ініціативою громадян, не дивлячись на владний характер і управлінську діяльність. Наприклад, у разі подання позовної заяви до суду щодо оскарження рішення контролюючого органу.

6. Застосування норм податкового права здійснюється в порядку і в процесуальних формах, встановлених Податковим кодексом України.

7. Застосування норм податкового права складається з послідовних стадій, а результатом такої діяльності є винесення індивідуального юридичного рішення у формі акта застосування норми права, обов'язковість до виконання якого забезпечується примусовою силою держави.

Реалізація норм права у безпосередній поведінці суб'єктів, приведення в дію права з врахуванням усіх особливостей конкретної ситуації, перетворення правових ідеальних моделей поведінки в практичну реальність можна досягнути саме з застосуванням податкових норм, що покликане продовжити правове регулювання у безперервності, подоланні одноманітності загально-нормативного регулювання, підвищення гнучкості механізму реалізації права.

### Література

1. Перепелюк А. М. Механізм застосування права: структура та критерії ефективності (загальнотеоретичний аспект) дис\... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2016. — 224 с.
2. 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. Харків: Право, 2009. — 584 с.
3. Теория государства и права: учебник / Пиголкин А. С., Головистикова А. Н., Дмитриев Ю. А.; под ред. А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. [2-е изд., перераб. и доп.]. М.: Изд-во Юрайт: ИД Юрайт, 2010. — 744 с.
4. Нерсисянц В. С. Проблемы общей теории права и государства: [учебник для вузов]. М.: Норма, 2002. — 832 с.
5. Теорія держави і права: навч. посіб. / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, Є. Л. Лисенков та ін.; за заг. ред. С. Л. Лисенкова, В. В. Копейчикова]. К.: Юрінком Інтер, 2002. — 368 с.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 01.05.2018).
7. Желтобрюх І. Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: автореф. автореф. дис\... канд. юрид. наук: 12.00.07 — Київ, 2016. — 21с.
8. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1588 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> (дата звернення 01.05.2018).
9. Про окремі зміни у законодавстві щодо спрощеної системи оподаткування: лист Державної фіскальної служби України від 18.01.2016 року № 1527/7/99-99-17-02-02-17 URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/7042-1527.html> (дата звернення 01.05.2018).
10. Щодо застосування спрощеної системи оподаткування: Державна фіскальна служба України URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/232706.html> (дата звернення 01.05.2018).

### References

1. Perepeljyk A. M. Mechanism of law enforcement: structure and criteria's of effectiveness (theoretical aspect) Candidate's thesis in specialty 12.00.01. Kyev, 2016. — 224 p.
2. General theory of the state and right: [education book for students legal higher educational establishments] / M. V. Tsvik, O. V. Petryshyn, L. V. Adramenko and others; by edition M. V. Tsvik, O. V. Petryshyn. Harkiv, Law, 2009, — 584 p.
3. Theory of the state and right: education book / Pigolkin A. S., Golovistikova A. N., Yu. A. Dmitriiev; by edition A. S. Pigolkin, Yu. A. Dmitriiev; pod red. A. S. Pyholkina, Yu. A. Dmytryeva. [2-e yzd., pererab. y dop.]. M.: Yzd-vo Yurayt: YD Yurayt, 2010. — 744 s.
4. Nersesians V. S. Problems of general theory of right and state: [education book for higher educational establishments]. M.: Norma, 2002, 832 p.
5. Theory of the state and right: [education book] / A. M. Kolodii, V. V. Kopieichykov, Ye. L. Lysenkov and others.; by edition S. L. Lysenkov, V. V. Kopieichykov. K.: Yurinkom Inter, 2002. — 368 p.
6. Tax code of Ukraine: Law of Ukraine from 2 December 2010 № 2755-VI/ Verhovna Rada of Ukraine. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (date of appeal 01.05.2018).
7. Zheltobryuh I. L. The discretion in tax enforcement. Candidate's thesis in specialty 12.00.07. Kyiv, 2016. — 21 p.
8. About claim of Order of account of taxpayers and collections: order of Ministry of finance of Ukraine 09.12.2011 № 1588 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> (date of appeal 01.05.2018).
9. About separate changes in a legislation in relation to the simplified system of taxation: sheet of Government fiscal service of Ukraine from 18.01.2016 № 1527/7/99-99-17-02-02-17 URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/7042-1527.html> (date of appeal 01.05.2018).
10. About application of the simplified system of taxation: Government fiscal service of Ukraine URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/232706.html> (date of appeal 01.05.2018).