

Василенко Н. В.,

аспірант кафедри фінансового права

Національного університету державної податкової служби України

## ДЖЕРЕЛА ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

**Анотація.** Стаття присвячена аналізу сутності та характеристик основних та додаткових джерел процесуальних норм податкового права.

**Ключові слова:** джерело права, платник податків, податково-процесуальна норма, нормативно-правовий акт, нормативно-правовий договір, правовий прецедент, правова доктрина, принципи права, правовий звичай.

**Постановка проблеми.** Реалії державно-правового життя дають беззаперечні підстави стверджувати про необхідність його правових змін. Безумовно, вони повинні охопити різні вектори розвитку країни, однак враховуючи існуючі негаразди її економіки, податкову сферу – одну з найперших. Ситуація, що складалася в державі, демонструє пряму залежність ефективності виконання покладених на неї завдань від економічної стабільності. Проблеми податкових правовідносин гальмують економічний розвиток України та підривають її авторитет на міжнародній арені.

Було б неправильно констатувати, що у вирішенні проблемних питань податкового життя держави вирішальну роль відіграє його матеріально-правова площина. У нинішніх умовах процесуальні норми податкового права стають базисом розвитку податкових правовідносин та втілення ключових завдань держави у податковій сфері. Із прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) та враховуючи прагнення до реалізації ефективної податкової реформи саме податково-процесуальні норми повинні стабілізувати податкову систему в контексті кращих європейських традицій. Це вимагає комплексного дослідження становлення та розвитку таких норм, глибокого аналізу їхньої сутності та специфіки реалізації. Однак, одним із перших потребує вивчення питання щодо їхніх джерел.

Як форма об'єктивізації права, джерела права покликані передавати його фундаментальність та сприяти реалізації закладених основ функціонування. Сьогодні є дискусійним питання щодо визначення поняття джерел права та має місце плюралізм поглядів на їхню систему. Разом із цим постає абсолютно відкритою проблематика правових джерел податково-процесуальних норм.

**Аналіз останніх досліджень із теми.** Питання джерел права завжди залишалося в центрі уваги багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Свого часу такими теоретиками права, як О.Ф. Скакун, М.С. Кельман, О.Г. Мурашин, М.В. Цвік, О.В. Петришин було окреслено загальну їхню сутність, виведено ключові ознаки та класифіковано з урахуванням певних критеріїв. У деяких наукових працях дослідниками зверталася увага на окремі види правових джерел, як наприклад, у наукових статтях С.В. Васильєва «Принципи права як джерело права», А.В. Гордимова «Доктринальні джерела права в умовах глобалізації». Окрім того, вчені підходили і до розгляду проблем джерел фінансового та податкового права, зокрема, зазначеному питанню присвячене напрацювання О.О. Дмитрик. Варто відмітити, що питання теоретичних проблем податкового про-

цесу досліджував І.Є. Криницький, не залишивши осторонь питання процесуальних норм податкового права. Однак у світлі державно-правових та податкових змін, нестабільності діючого законодавства, нових тенденцій до оптимізації правового регулювання податкової сфери вбачаються недослідженими правові джерела процесуальних норм податкового права.

Зважаючи на це, метою статті є дослідження сутності і характеристика основних та додаткових джерел процесуальних норм податкового права.

**Виклад основного матеріалу.** Трактуючи поняття джерел права має плюралістичний характер. Розглядаючи погляди теоретиків права, Н.М. Оніщенко зосереджує увагу на тому, що поняття «джерело права» невіддільне від поняття юридичної норми. Передусім воно і є носієм правових норм [1, с. 250]. У науковій доктрині існують й інші підходи до дефініції даного поняття. Т.В. Блащук відмітила, що у літературі поняття «джерела права» тлумачиться в двох аспектах: широкому – як причина та закономірність утворення або генезу, та вузькому, тобто як спосіб закріплення норм права [2, с. 3].

Що стосується процесуальних норм, то на переконання Л.М. Касьяненко, їх сутність полягає в тому, що вони завжди регламентують порядок, форми, методи реалізації норм матеріального права [3, с. 207]. Щодо податково-процесуальної правової норми, то за визначенням І.Є. Криницького – це загальнообов'язкове, формально-визначене правило загального характеру, встановлене (санкціоноване) та охоронюване державою, спрямоване на регулювання організаційних, в основному неюрисдикційних, суспільних відносин у галузі оподаткування через реалізацію податково-матеріальних правових норм [4, с. 167].

Враховуючи погляди науковців-правовиків, можна дати дефініцію поняттю джерел податково-процесуальних норм. Відтак вбачається, що це зовнішнє вираження та закріплення правових норм, що регламентують порядок, форми, методи реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

Цілком очевидно, що таким джерелам притаманні загальні риси – ті, що належать абсолютно всім джерелам права, та спеціальні, що кореспондують особливим, відмінним від інших, ознакам таких джерел. До загальних необхідно віднести: формальну визначеність та об'єктивізацію, нормативність, загальнообов'язковість, юридичну силу, системність, особливий порядок їх створення. Ключовою спеціальною ознакою буде спрямованість норм цих джерел – націленість на реалізацію матеріальних норм податкового права.

На наше переконання, проводячи градацію джерел процесуальних норм податкового права, необхідно брати за основу традиційний підхід до поділу правових джерел на основні та додаткові (доповнюючі), підтримуваний багатьма науковцями, як наприклад, А.В. Мельник [5, с. 32]. Однак, звичайно, не всі джерела права України прямо чи опосередковано забезпечують регулювання питання порядку, форм, методів реалізації норм матеріального права у сфері оподаткування.

Схиляючись до поділу правових джерел на дві групи, в системі основних спробуємо розглянути нормативно-правовий акт, нормативно-правовий договір та правовий прецедент, серед додаткових – правовий звичай, правову доктрину, принципи права та співвіднести їх із процесуальними нормами податкового права.

Що стосується нормативно-правового акту, то першочергово необхідно засвідчити про його ключове місце у системі джерел права романо-германської правової сім'ї. Положення самих нормативно-правових актів вказують на їх привілейованість та домінуючу позицію при регулюванні відповідних сфер державно-правового життя.

Згідно з Порядком 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 невідомого кола осіб і розрахований на неодноразове застосування [6].

Безсумнівно те, що фундаментальним законодавчим актом є Конституція України, яка має найвищу юридичну силу серед інших нормативно-правових актів, а отже, займає пріоритетне місце в контексті розвитку податково-процесуальних норм. Так, у ст. 13 Конституції України міститься матеріальна правова норма, згідно з якою держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, а в ст. 67 Конституції України матеріальна норма, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [7]. Дещо критичною, але в той же час об'єктивною може здатися думка, що Конституція України є тільки основою та базисом для розвитку процесуальних норм податкового права та його джерел, однак сама розглядатися таким джерелом не може.

Російський дослідник О.Г. Пауль не вбачає Конституцію Російської Федерації джерелом процесуальних норм бюджетного права, а обґрунтовує її значення з позиції забезпечення розвитку таких норм [8].

Прийняття ПК України стало позитивним кроком у вдосконаленні податкової системи України, податкових матеріальних та процесуальних норм.

Ряд положень ПК України мають процесуальний характер. До прикладу, наведемо ст. 56 ПК України, якою визначається порядок та строки подання скарги на рішення контролюючого органу в адміністративному порядку та прописано окремі процедурні аспекти такого розгляду. Таким чином, вказаною нормою регламентовано реалізацію матеріальної норми п. п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України щодо права платника податків на оскарження рішень контролюючих органів [9].

Однак, слід відмітити, що ПК України не повною мірою охопив процесуальні норми податкового права. Наприклад, наказом Міністерства доходів і зборів України (далі – Міндоходів) від 25.12.2013 р. № 848 затверджено Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів, який замінив підзаконні нормативно-правові акти, що визначали захист прав платників податків у досудовому порядку (Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 рр. № 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 р.

№ 315) [10], а також більш деталізував процесуальні норми податкового права у сфері адміністративного оскарження рішень контролюючих органів.

Функціонування правонаступника Міндоходів – Державної фіскальної служби України, теж відобразилося на дії нормативно-правових актів та, безумовно, процесуальних норм податкового права. Так, зокрема, наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 затверджено Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах [11].

Звідси бездискусійно можна підвести, що саме нормативно-правовий акт був та залишається основним джерелом процесуальних норм податкового права. Також стає зрозумілим, що чинна система нормативно-правових актів, що охопили процесуальні норми податкового права є дещо розгалуженою.

Наступним джерелом податково-процесуальних норм виступає нормативно-правовий договір – спільний акт-документ, що містить нові норми права, що встановлюються за взаємною домовленістю між правотворчими суб'єктами (результат двосторонньої або багатосторонньої угоди) із метою врегулювання певної життєвої ситуації та забезпечується державою [12, с. 309]

Різновидом нормативного договору є міжнародний. Про його віднесення до системи джерел права України свідчить ст. 9 Конституції України [7]. Про визнання міжнародно-правового договору джерелом податкового права вказує ст. 3 ПК України [9].

Слід наголосити, що проблема організації податкових відносин набуває масштабності та виходить за внутрішньодержавні рамки. Питання оподаткування обговорюються між різними державами. Системний аналіз змісту окремих міжнародних правових договорів, а особливо у сфері уникнення подвійного оподаткування, дозволяє сміливо визначити їх джерелом податково-процесуальних норм. Наведемо приклад підписаної між урядом України і урядом Республіки Кіпр Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 року, де в ст. 7 прописано питання порядку визначення прибутку від підприємницької діяльності, а в ст. 23 – процедуру взаємного погодження [13]. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словацької Республіки про проведення одночасних перевірок у 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 дохід і майно від 12.06.1998 року теж є прикладом джерела процесуальних норм податкового права [14].

Вирішуючи питання про віднесення до джерел податково-процесуальних норм правового прецеденту, необхідно звернути увагу на саму сутність даного джерела.

Так, згідно з усталеними міркуваннями правовий прецедент є документом, що містить нові норми права, які склалися у результаті вирішення конкретної юридичної справи судовим або адміністративним органом, та якому надається загальнообов'язковість при вирішенні подібних справ у майбутньому [12, с. 309]. Правовий прецедент кореспондує результати вирішення конкретної ситуації, що стає «шаблоном» для подальшого вирішення аналогічних ситуацій.

Офіційного підґрунтя у сфері оподаткування він не знаходить. Звичайно, при вчиненні тих чи інших дій учасники податкових правовідносин не позбавлені права, наприклад, зробити посилання на відповідне рішення судової інстанції, прийняте в

схожій ситуації у ході вирішення податкових спорів тощо. Однак розцінювати це як джерело податково-процесуальних норм ми не можемо.

Таким чином, проаналізувавши сутність основних джерел права, потрібно зауважити, що серед них джерелами податково-процесуальних норм виступатимуть нормативно-правові акти та міжнародні договори.

У цьому контексті підлягають аналізу й вторинні (допоміжні) джерела права.

Так, говорячи про необхідність віднесення правової доктрини до вторинних джерел податково-процесуальних норм, варто підкреслити її важливість у поліпшенні правотворчої та правозастосовної діяльності. Цілком погоджуємося з А.В. Гордимовим, який відверто зазначає, що на сучасному історичному етапі розвитку правової системи України прослідковуються тенденції збільшення значення правової доктрини у напрямках: її поширення у правотворчій діяльності; їх втіленні в актах державної влади; проникненні доктринальних засад у правозастосовну діяльність тощо [15, с. 152].

Правова доктрина створює науково-теоретичну основу для вдосконалення правового регулювання різних аспектів податкових правовідносин. Підтвердженням того, що вона дійсно є вторинним джерелом податково-процесуальних норм, може слугувати розробка проекту Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби за результатами дисертаційного дослідження Н.П. Каменської, який 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 [16, с. 191–192].

Поряд із окресленими вище, потрібно розглянути принципи права, які за твердженнями деякого з науковців є джерелами права.

Цікавою є думка С.В. Васильєва та І.Г. Васильєвої, що такі загальні принципи права, як справедливість, рівність, свобода, розумність та інші, виступають у ролі провідних джерел права. Науковці стверджують, що з принципу права можна вивести необхідне правило поведінки [17, с. 21].

На наше переконання, принципи права впливають на визначення сутності матеріальних норм, зокрема прав, обов'язків, відповідальності платників податків та контролюючих органів. Вони мають вплив 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 як джерело процесуальних норм податкового права ми їх не розцінюємо.

Щодо правового звичаю, то твердження про те, що він має місце в системі джерел права України залишається підтримуваним багатьма науковцями фактом. Однак сфера та межі його дії обмежені. Тоді як сфера приватно-правових відносин продовжує піддаватися впливу правових звичаїв, у публічно-правовій площині усталеним регулятором залишається нормативно-правовий акт. Архаїстичний характер правового звичаю та його неадаптованість до модернізації правового життя априорі не може забезпечити вирішення тих питань, що під впливом сучасних політико-правових змін виникають у сфері податкових правовідносин.

**Висновки.** Отже, відкидаючи наукову полеміку, буде правильним провести градацію правових джерел податково-

процесуальних норм, взявши за основу загальноприйнятний поділ джерел права на основні та додаткові. Основні правові джерела репрезентовані нормативно-правовими актами та міжнародними договорами. Додатковим джерелом виступає правова доктрина. Щодо інших правових джерел, то вони не об'єктивізують процесуальних норм податкового права.

#### *Література:*

1. Оніщенко Н.М. Деякі дискусійні питання визначення категорії «джерело права» у сучасній юридичній науці // *Право України*, 2013. – 5. – С. 245–252.
2. Блащук Т.В. Джерела правового регулювання договірних відносин: теоретико-правовий аспект / Т.В. Блащук // *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право»*. – 2013. – № 1(7). – С. 1–12. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2013/n1/13btvtpra.pdf>.
3. Касьяненко Л.М. *Фінансово-правовий процес*: [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.
4. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... док. юр. наук: 12.00.07 / І.Є. Криницький – І., 2009. – 433 с.
5. Мельник А.В. Доповнюючі джерела українського права / А.В. Мельник // *Юридична Україна*, 2013. – № 11. – С. 30–36.
6. Порядок подання нормативно-правових актів на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України та проведення їх державної реєстрації: Затверджено наказом Міністерства юстиції України 12.04.2005 № 34/5 // *Офіційний вісник України* від 31.05.2013. – 2013 р. – № 38. – Ст. 1357.
7. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
8. Пауль А.Г. Процесуальные нормы бюджетного права: Автореферат дисс. на соискание уч. степ. к. ю. н.: 12.00.14 / А.Г. Пауль. – Воронеж, 2002. – 24 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=107615>.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
10. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляд органами доходів і зборів: Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 № 848 // *Офіційний вісник України*. – 2014. – № 10. – Ст. 353.
11. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 // *Офіційний вісник України*. – 2015 р. – № 38. – Ст. 1153.
12. Скакун О.Ф. *Теорія держави і права: Підручник*. – Харків: Консум, 2001. – 656 с.
13. Конвенція між урядом України і урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08.11.2012 року // *Офіційний вісник України*. – 2013 р. – № 78 – Ст. 2920.
14. Робоча угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством фінансів Словачької Республіки про проведення одночасних перевірок у рамках положень про обмін інформацією згідно зі статтею 26 Конвенції між урядом України й урядом Словачької Республіки про уникнення подвійного оподаткування і попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і майно від 12.06.1998 року // *Офіційний вісник України*. – 2003 р. – № 25. – Ст. 1243.
15. Гордимов А.В. Доктринальні джерела права в умовах глобалізації // *Право України*, 2014. – № 9. – С. 147–154.
16. Каменська Н.П. Проведення у справах за зверненнями платників податків до органів державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н.П. Каменська; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – 212 с.
17. 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. «Право»*. – 2011. – Вип. 17. – С. 15–22. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znphnpu\\_pravo\\_2011\\_17\\_4.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znphnpu_pravo_2011_17_4.pdf).

**Василенко Н. В. Источники процессуальных норм налогового права**

**Аннотация.** Статья посвящена анализу сущности и характеристике основных и дополнительных источников процессуальных норм налогового права.

**Ключевые слова:** источник права, налогоплательщик, налогово-процессуальная норма, нормативно-правовой акт, нормативный договор, правовой прецедент, правовая доктрина, принципы права, правовой обычай.

**Vasylenko N. The sources of procedural norms of tax law**

**Summary.** This article analyzes nature and characteristics of main and additional sources of procedural norms of tax law.

**Key words:** source of law, taxpayer, procedural tax norms, legal act, legal agreement, legal precedent, legal doctrine, principles of law, legal custom.