

РОЛЬ ТА МІСЦЕ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Наукові праці МАУП, 2009, вип. 3(22), с. 220–227

Розглядаються й класифікуються правові норми в податковому праві, їх особливості й характер взаємодії.

Спрямування на побудову правової, демократичної, соціальної держави в Україні означає, що держава повинна домагатися подальшого вдосконалення процесуальних форм правового регулювання. Розвинене й повноцінне процесуальне право, реалізоване на демократичних засадах і принципах, є неодмінним елементом міцного правопорядку і законності.

Провадження у спеціально-юридичному розумінні (процесуальне провадження) більшістю вчених трактується як частина юридичного процесу. Юридичний процес розглядається передусім як структурована правова діяльність, яка розвивається стадійно в часовому вимірі і спрямована на досягнення правового результату. Необхідною умовою будь-якого юридичного процесу є система забезпеченість його процесуальними правовими нормами. Тому, щоб наблизитися до з'ясування категорії “податкові процесуальні провадження”, видається за необхідне здійснити аналіз процесуальних норм і податкових правовідносин у податковому праві. Більш пізній розвиток процесуальних норм податкового права і, як наслідок, відставання наукових розробок у цій сфері не повинні применшувати самостійності і значення процесуальних норм податкового права.

Розведення матеріальних і процесуальних норм у податковому праві торкається низки проблем загальнотеоретичного характеру, пов'язаних з поділом будь-яких норм права на матеріальні та процесуальні, критерієм такого поділу, структурою правових норм, їх функціями та ін. Наявність процесуальних (процедурних) норм у “непроцесуальних” галузях права вже не є предметом дискусій ні в загальній теорії права, ні в самих галузе-

вих правових науках [4, 9–15]. На підтвердження цього традиційним стало цитування К. Маркса у працях процесуалістів з приводу того, що “матеріальне право має свої необхідні, властиві йому процесуальні форми ... процес є тільки форма життя закону, отже, вияв його внутрішнього життя” [9, 158]. Так, серед перших поглиблено вивчалися процесуальні аспекти конституційного (державного) й адміністративного права. Останнім часом наголошується на значній ролі процесуальних норм у фінансовому, земельному, митному, трудовому та інших галузях права [17, 626–633].

Класифікація фінансово-правових норм на матеріальні і процесуальні здійснюється у більшості підручників з фінансового права. В рамках однієї галузевої науки вивченню процесуальних норм приділялося недостатньо уваги, здебільшого вона торкалася норм бюджетного права [10], очевидно, завдяки визнаному відокремленню інституту бюджетного процесу. Стосовно податково-процесуальних норм автори, як правило, обмежувалися констатацією факту їх існування і загальним зазначенням про групи суспільних (правових) відносин, що ними регулюються.

Пристаючи до аналізу критеріїв розмежування правових норм, необхідно зазначити, що не всі науковці поділяють думку про можливість такої класифікації, у багатьох підручниках і курсах загальної теорії права у параграфі “Класифікація норм права” серед інших не згадується про розмежування норм права на матеріальні й процесуальні. Так, заперечуючи необхідність поділу всіх норм на процесуальні і матеріальні, П. Рабинович указує на певну подвійність багатьох правових норм, які можуть виконувати як матеріальну,

так і процесуальну функцію — залежно від того, у зв'язку з якими іншими нормами регулюються певні відносини [12, 250–253].

Спроби віднайти загальнотеоретичні критерії класифікації не можна назвати завершеними. Як справедливо зазначає В. Протасов, поділ правових явищ на матеріальні й процесуальні виглядає ясним лише з огляду на законодавчу даність галузей цивільного процесуального й кримінально-процесуального права. У загальнотеоретичному ж плані ця проблема є досить складною [11, 38]. Щоб системно розглянути цю проблему, пропонується окреслити два загальних підходи (тенденції у вирішенні питання про класифікацію норм), які окремо притаманні відповідно дослідникам теорії права і дослідникам галузевих юридичних наук. У їх основі лежить питання про первинність таких явищ, як “юридичний процес” та “процесуальна правова норма”, з метою здійснення такої класифікації (точніше, яке із цих правових явищ необхідно вважати вихідним для подальшого визначення іншого).

Перший підхід — “галузевий”: процесуальний характер тих чи інших правових норм цілком обумовлений поняттям та об'ємом галузевого юридичного процесу, тобто, наприклад, цивільний юридичний процес регулюється цивільно-процесуальними правовими нормами. Б. Дьоготь пропонує використати такий прийом і при визначенні процесуальних норм у податковому праві, а податкові процесуальні норми розуміти як норми, що регламентують податковий процес або порядок розгляду й вирішення податкових справ [5]. Однак помітна перевага такого підходу, що полягає у відносній простоті і зрозумілості, є одночасно й вагомим його недоліком, викликаним наявністю “широкого” і “вузького” розуміння юридичного процесу, що ускладнює міжгалузеву порівняльність процесуальних норм, що регламентують, наприклад, адміністративний (в широкому розумінні) і кримінальний процес.

Другий підхід — “загальнотеоретичний”: полягає у спробі віднайти універсальні критерії класифікації, які задовольняли б усі галузі юридичної науки. Так, серед таких критеріїв частіше називається зміст [18, 51] правових норм, рідше — функції права [8, 43]. Щодо першого критерію, то в такому елементарному вираженні його явно недостатньо, адже зрозуміло, що абсолютна більшість нормативних приписів за своїм змістом є індивідуальною, тому в результаті його застосування не вдасться прийти до розмежування всіх правових норм на два таких великих масиви.

Звісно, можна умовно домовитися і вважати, що за змістом правові норми поділяються саме на матеріальні і процесуальні, а не на будь-які інші (як, наприклад, публічні і приватні). Але це призведе до втрати якогось пояснювального навантаження критерію “зміст правових норм”, а тому таку класифікацію інакше як умовною не назвеш. Залежно від функцій права усталеним можна вважати поділ правових норм на регулятивні й охоронні [11, 56]. Використання ж одного критерію для різних класифікацій не є припустимим. Деякі вчені припускають можливість одночасного застосування декількох критеріїв.

Досить поширеною є рекомендація щодо розмежування матеріальних і процесуальних норм залежно від того, на яке запитання відповідає конкретна норма: вона є матеріальною, якщо відповідає на запитання “що?”, і процесуальною, якщо відповідає на запитання “як?” [15, 108]. На жаль, такий методологічний підхід не дозволяє практично розмежувати правові норми (до більшості з них можна поставити обидва запитання), і за формою його не можна визнати науковим.

Іноді автори при викладенні відповідного матеріалу взагалі уникають застосування будь-якого критерію, одразу вказуючи на характерні ознаки матеріальних і процесуальних норм права. Традиційно під матеріальними нормами розуміються норми права, що встановлюють права й обов'язки суб'єктів права; закріплюють юридичні факти, що утворюють, змінюють і припиняють правовідносини; дефініції; визначають компетенцію різних органів у сфері застосування законодавства [13, 16], а під процесуальними — норми, що визначають порядок реалізації прав і обов'язків учасників правовідносин [2, 38]. Така позиція не витримує ніякої критики, вважає Б. Дьоготь, оскільки призводить до того, що серед процесуальних норм, що містяться в процесуальних кодексах РФ, можна також виокремити і процесуальні, і матеріальні норми [5].

Критерій класифікації матеріальних і процесуальних норм можна пов'язати з об'єктом відповідно матеріальних і процесуальних правових (суспільних) відносин. Переважна більшість науковців вважає, що об'єктом правовідносин (суспільних відносин) є певне благо, на яке спрямовані юридичні права й обов'язки суб'єктів правовідносин [14, 75–76]. Так, матеріальні правовідносини складаються з приводу таких благ, як матеріальні цінності, і деяких нематеріальних благ (життя, здоров'я, честь людини, право на відпочинок, почесні звання та ін.) або дії (трудова діяльність,

виконання службових обов'язків та ін.) [1, 334]. У рамках процесуальних правовідносин благом (тобто загальним об'єктом усієї системи процесуальних правовідносин) слід визнати організацію (у розумінні впорядкованості дій, у тому числі при розгляді юридичних справ). Публічні інтереси не обмежуються лише справедливим розподілом благ між членами суспільства, суспільство в цілому і кожний його член, зокрема, зацікавлені також у певному цивілізованому порядку вирішення конфліктів, що виникають з приводу речей або інших нематеріальних об'єктів, який забезпечував би з'ясування істини й відновлення справедливості, втіленої в нормах права. Такий порядок являє собою таке ж благо для суспільства, як і речі матеріального світу.

Втім, більш перспективним здається вирішення цієї проблеми за допомогою залучення категорій філософії для пояснення природи матеріальних і процесуальних норм. Ідеться не про філософські категорії “матеріального” й “ідеального”, спроби використання яких поки що не призвели до позитивного результату [11, 38]. Деякі вчені, характеризуючи явища, що розглядаються, використовували категорії механіки (розділ фізики) “статика” і “динаміка”. Зрозуміло, що їх використання можливе лише у тому розумінні, якого ці терміни набули в загальноповсякденному розумінні для проведення паралелей: матеріальні — статика, процесуальні (процедурні) — динаміка.

Тут доречно згадати про те, що в теорії права поняття “норма права” сприймається неоднозначно. Так, дослідники правових норм дійшли висновку, що норма може бути як логічною, так і нормою-приписом. Величезний внесок у вивчення цієї проблеми зробив видатний російський правознавець С. С. Алексєєв, у працях якого вперше дуже чітко й виразно здійснено розподіл зазначених понять [1, 39].

Під нормою-приписом необхідно, на думку вченого, розуміти елементарне, логічно завершене, державно-владне нормативне веління (установлення), безпосередньо виражене в тексті нормативного юридичного акта. Спеціалізація права приводить до того, що норми-приписи функціонують не тільки як такі, але передусім у вигляді логічних норм [16, 87].

Під логічною нормою слід розуміти загальне правило, що виявляється логічним шляхом, втілює органічні зв'язки між нормативними приписами і має повний набір властивостей, що розкривають їх регулятивну природу [2, 17]. З огляду на викладене необхідним видається робити

уточнення під час згадування про норми права, які саме норми маються на увазі — норми-приписи чи логічні норми права, що дозволило б уникнути непорозумінь.

Матеріальні норми права — це такі правові норми, які в загальному (абстрактному) вигляді встановлюють правила поведінки через суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів права (правовідносин) щодо різних благ (об'єктів права в загальному розумінні цього слова — майнових, немайнових, організаційних). В літературі зазначалося, що матеріальні норми закріплюють “статичку” відносин. Так воно і є, вони встановлюють лише загальні “праводомогання” суб'єктів щодо різного роду благ (організація, дії теж розуміються як благо). Їх реалізація лише в рамках матеріально-правового (загального, абстрактного) регулювання є майже неможливою, тому і йдеться про статичку, вони ще не набувають руху, не здійснюються, володіють лише правовим потенціалом. Тут необхідно вказати на виняток із цього правила. Реалізація матеріальних норм є можливою лише у випадку, якщо вони встановлюють абсолютні права у тих сферах, в яких використовується загальнодозвільний тип регулювання. В таких випадках ніщо не стримує суб'єкта права, він використовує своє право у будь-який спосіб, не заборонений законом, на свій розсуд.

Якщо говорити про внутрішню побудову процесуальних норм, то можна помітити, що гіпотеза логічної процесуальної норми містить в собі вказівку на необхідність реалізації логічної матеріальної норми права. На це зверталася увага у науковій праці “Теорія юридичного процесу” за загальною редакцією В. Горшенєва, де йшлося, що “в гіпотезі процесуальної норми обставини, умови, за наявності яких реалізується норма, характеризуються насамперед тим, що вони визначені змістом і виявом у цей момент застосовуваної норми матеріального права. Загальними гіпотетичними умовами процесуальної норми можуть бути факти, пов'язані або з реалізацією диспозиції норми матеріального права, або з дозволом норми матеріального права і відповідно з реалізацією її санкцій... Це є загальна вимога для всіх процесуальних норм, а конкретні стадії застосування норми матеріального права служать окремими гіпотетичними умовами конкретної процесуальної норми. Таким чином, норма матеріального права ніби “є присутньою” в гіпотезі процесуальної норми, визначаючи в міру своєї реалізації її окремі умови” [16, 156].

Перелік умов, форм, засобів, термінів, що стосуються порядку реалізації матеріальних норм (а в кінцевому рахунку прав і обов'язків, що в них містяться), залежить від розсуду законодавця, ступеня врегульованості, яку він бажає надати відносинам, що регламентуються, інакше кажучи — метода правового регулювання, що використовується. Від цього великою мірою залежить і кількість норм-приписів, які вміщують в собі ті умови, що містяться у диспозиції процесуальної логічної норми.

Таким чином, можна викласти деякі загально-теоретичні висновки щодо класифікації правових норм в “матеріально-процесуальному” аспекті, згідно з якими “процесуальність” правових норм не впливає з “процесуальності” правових відносин, вона впливає з таких принципів вихідних постулатів:

1. Існування окремих матеріальних і процесуальних норм права можливе лише у виняткових випадках і лише в тих галузях права, що використовують “загальнодозвільний” тип правового регулювання. У решті випадків, тобто як правило, правові норми за своїм характером є процесуальними (процедурними).
2. Класифікація норм на матеріальні й процесуальні є більш прийнятною, якщо норми права розглядати як норми-приписи (за термінологією С. Алексєєва).
3. Процесуальні норми-приписи відрізняються від матеріальних норм-приписів вищим ступенем конкретизації їх диспозицій.
4. Матеріальні норми-приписи регламентують такі (сутнісні) елементи правила поведінки: коло суб'єктів правовідносин, об'єкт правовідносин, суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів щодо об'єкта правовідносин, межі, об'єм цих прав і обов'язків, тобто в загальному вигляді визначають міру “правозазахань” сторін на будь-які блага, у тому числі блага, що є об'єктом процесуальних правовідносин, тобто організацію як процес. Саме матеріальні норми-приписи містять в собі сутність правила поведінки.

Процесуальні норми-приписи вказують на будь-які (на одну, декілька чи всі одразу) умови реалізації правила поведінки, здійснення “правозазахань” суб'єктів правовідносин, будь-то спосіб дії, послідовність дій, правові засоби, що використовуються, форма закріплення результатів дій чи інше, тоб-

то конкретизують матеріально-правову норму-припис. Найчастіше у нормах-приписах (конкретних статтях нормативно-правових актів) з метою зручності, доступності, лаконічності викладення законодавець уникає розгорнутих формулювань правил поведінки, поміщаючи різні вимоги, що стосуються порядку реалізації суб'єктивних прав та обов'язків в інших реченнях у рамках однієї статті, в інших статтях, розділах нормативно-правового акта або навіть в інших актах законодавства.

Таке зовнішнє вираження правових норм дозволило багатьом ученим говорити про те, що матеріальні правові норми встановлюють права й обов'язки учасників правовідносин, а процесуальні — умови й порядок їх реалізації. Однак, як уже було раніше з'ясовано, таке пояснення не повністю передає характер їх взаємозв'язків. Матеріальна норма-припис є складовою процесуальної правової логічної норми, тобто власне норми права.

5. Власне норма публічного права, як правило, є логічною процесуальною нормою і містить у собі як саме правило поведінки (матеріальну норму-припис), так і всі умови (що можуть міститись і в інших процесуальних нормах-приписах) щодо порядку реалізації “правозазахань” суб'єктів правовідносин на відповідне благо. У цьому світлі не таким уже й “фантастичним” видається твердження С. Запольського про те, що фінансове право є галуззю процесуального права, а під фінансово-правовою формою необхідно розуміти процесуальну, процедурну правову форму, в якій здійснюються публічні економічні відносини [7, 27].

Беручи до уваги викладену вище концепцію і приступаючи до розгляду питання про відмежування процесуальних норм від матеріальних у податковому праві, знову ж таки необхідно зробити декілька загальних зауважень.

Оскільки податкове право, будучи структурним підрозділом фінансового права, яке є публічною галуззю права, що використовує “дозвільний” тип правового регулювання, окремих матеріальних норм права (логічних правових норм — за термінологією С. Алексєєва) воно, як правило, не містить.

Як справедливо зазначає Д. Вінницький, місце податкового права в системі права визначається

насамперед його функціональними характеристиками. Основною змістовною функцією цього масиву норм є справедливий розподіл тягаря публічних видатків між громадянами та їхніми об'єднаннями [3, 129–131]. У цьому полягає суть податкових правових відносин, що конструюються законодавцем. Матеріальним нормам-приписам у податковому праві відведена роль у визначенні ступеня й міри участі кожного у формуванні публічних фондів фінансових ресурсів, що визначається тими або іншими характеристиками особи та її майнового становища (наявністю у неї об'єктів оподаткування). Вони визначають сутність зобов'язань платників податків перед державою (публічно-територіальними утвореннями), що полягає в обов'язковому відчуженні частини свого майна (коштів) у розпорядження державної скарбниці у визначеному законом обсязі. Крім того, матеріальні норми-приписи, встановлюють міру впливу державних органів з метою здійснення фінансового контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю нарахування і сплати податків.

Процесуальні норми-приписи конкретизують положення норм матеріальних, вказуючи, в якій строк повинен сплачуватися податок, в якій формі (шляхом внесення коштів чи заліку взаємних вимог), в якій валюті, на який рахунок, в якій спосіб належить вести облік об'єктів оподаткування, а також порядок застосування засобів, що використовуються державою у разі відмови платника податків від добровільного виконання своїх податкових обов'язків та ін.

Зазначимо, що з розвитком податкового права зростає роль та кількість норм, які визначають процедуру діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування із встановлення, введення та справляння податків, порядок реалізації прав та обов'язків учасників цих правовідносин [12, 143].

Центральним інститутом податкового права є інститут податкового зобов'язального права (інститут податкового зобов'язання). Через реалізацію його норм розкриваються соціальна цінність і кінцеві цілі всієї системи податкового регулювання [3, 301]. Він, у свою чергу, складається із загальної і спеціальної частин. Загальна частина містить відповідно загальні положення щодо податкових зобов'язань, а спеціальна частина — субінститути, що регулюють податкові зобов'язання з окремих видів податків і зборів. Загальна частина цього інституту містить матеріальні норми-приписи, за допомогою яких законодавець моделює структу-

ру податкових зобов'язальних відносин двох основних типів: простого типу — “платник податку (збору) — бюджет”, складного типу — “платник податку (збору) — податковий агент — бюджет”.

Податкові норми, що встановлюють взаємні права й обов'язки цих суб'єктів щодо нарахування, утримання і сплати податків до бюджету, є матеріально-правовими. Дискусійним є питання щодо віднесення до матеріально-правових норм тих приписів, що регламентують порядок обчислення суми податкового зобов'язання. На наш погляд, ці норми слід все ж таки вважати матеріальними і ось чому. По-перше, було домовлено, що матеріальні норми визначають обсяг суб'єктивних прав і юридичних обов'язків суб'єктів правовідносин. Сума податку вказує на об'єм публічного обов'язку платника податку перед державною скарбницею. Складність полягає в тому, що у багатьох випадках встановити цю суму важко, адже не завжди законодавець встановлює ставку податку у твердих сумах до бази оподаткування, через недосконалість податкового законодавства труднощі виникають при точному визначенні бази оподаткування, із цих та багатьох інших причин невідворотним є допущення помилок при визначенні суми податкового зобов'язання чи умисне спотворення такої цифри платником податку. Тому залежно від тих чи інших підстав така сума може визначатися як самим платником податку чи податковим агентом, так і контролюючим органом. Уявляється можливим у цьому випадку для обґрунтування матеріально-правового характеру цих норм використати аналогію із цивільним (господарським) правом.

Тут варто провести паралелі між такими поняттями, як “ціна договору” — “сума податкового зобов'язання” та “порядок визначення ціни договору” — “порядок визначення суми податкового зобов'язання”. Практика вирішення господарських спорів і діюче законодавство (ч. 4 ст. 632 ЦК України) виходять із того, що якщо в договорі встановлено порядок (алгоритм) визначення ціни (вартості) договору, у тому числі залежно від зовнішніх подій чи дій будь-кого з контрагентів, то такі умови договору вважаються встановленням ціни договору.

Особливістю податкового права (зокрема, субінститутів податкових зобов'язань з окремих видів податку) є те, що основне правило поведінки, а саме обов'язок щодо сплати податків, конкретизується у численних нормах-приписах, що групуються за ознакою характеристики окремих елементів юридичної конструкції “механізму оподаткування” чи елементів “юридичного складу

податку”. Матеріально-правовий характер норм-приписів, що встановлюють більшість із них, не викликає особливих запитань. Це норми, що визначають платників податку, об’єкт (базу) оподаткування, ставку податку, пільги з оподаткування. Безпосередньо у кожній окремій із цих груп правових норм не міститься правило поведінки, воно виводиться логічним шляхом з відповідних норм, що встановлюють кожний з елементів юридичного складу податку і відповідної норми про обов’язок платника сплачувати податки, що поєднує їх в одне ціле. Всі норми-приписи, що тією чи іншою мірою впливають на розмір податкового зобов’язання, є матеріально-правовими, тому до них належать і норми, що встановлюють право на застосування податкового кредиту.

Податкове деліктне право (як інститут підгалузі податкового права) містить норми, що регулюють охоронні відносини, які виникають унаслідок скоєння податкових правопорушень платниками податків, особами, що сприяють виконанню податкового обов’язку, або уповноваженими державними органами. Цей інститут складається з матеріальних норм-приписів, які закріплюють склади податкових правопорушень і міри податкових стягнень (штрафні санкції, пеня), у тому числі порядок їх нарахування. Оскільки правовий режим примусового стягнення штрафних санкцій той самий, що й для стягнення простроченого податкового зобов’язання, якщо суб’єктом правопорушення є платник податку (якщо суб’єкт правопорушення — уповноважений державний орган — правовий режим сплати штрафу тотожний із поверненням надміру сплаченого податку), процедурний порядок його реалізації регламентується тими ж процесуальними нормами-приписами, що й порядок реалізації останнього.

Податкове процедурне (процесуальне) право поєднує в собі різноманітні матеріальні і процесуальні податково-правові норми, що покликані гарантувати виявлення і належний порядок реалізації податкових зобов’язальних і деліктних відносин [3, 307]. У рамках податкових дій здійснюються такі процедури:

- взяття на облік платників податків;
- надання податкової звітності;
- повідомлення платників податків;
- зміна строків виконання податкового зобов’язання;
- повернення надміру сплачених податків (у тому числі в результаті використання платником податку права на податковий кредит);

- вживання заходів забезпечення виконання податкового зобов’язання (податкова застава, адміністративний арешт активів платника податку, податкова порука);
- вживання заходів із примусового виконання податкового обов’язку;
- податковий контроль;
- оскарження (в адміністративному порядку) рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів;
- розгляд справ про податкові правопорушення.

Усі ці процедури регулюються в єдності матеріальними нормами-приписами, що встановлюють суб’єктивні права чи юридичні обов’язки (повноваження) суб’єктів податкових правовідносин (право платника податку на повернення надміру перерахованих сум податків, право просити (вимагати) прийняття рішення про відстрочку (розстрочку) податкового зобов’язання, обов’язок подання податкових декларацій, розрахунків, право податкового органу на здійснення податкових перевірок, вживання заходів забезпечення та ін.), і низкою процесуальних норм-приписів, що конкретизують послідовність, умови і терміни здійснення певних дій в рамках таких процедур, форми і реквізити звернень, повідомлень, способи їх доставки, порядок прийняття (узгодження) підсумкових рішень, момент набрання ними сили, форми закріплення їх результатів та ін.

Оскільки необхідно відзначити значну кількість процесуальних норм у податковому праві України, варто спробувати визначити характер нормативних приписів, що містяться в актах податкового законодавства України і довести суттєву питому вагу саме процедурно-процесуальних норм у загальному масиві податкового законодавства.

Що стосується розбіжностей, які склалися в науці щодо найменування процесуальних норм у провадженнях (процесах) позитивного характеру процедурними, процесуальними чи процедурно-процесуальними, то, на нашу думку, це питання не є принциповим. Самі норми, їх характер не змінюються, вони регулюють питання процедури, навіть стосовно кримінального судочинства. Залежно від розгорнутості процесуальної регламентації, її системності, цілісності і спрямованості може змінюватися якість саме масиву цих норм, а не окремих норм, тобто чи це є окремі розрізнені процедури, чи це є єдиний юридичний процес. І хоча із набуттям “зрілості”, вдосконаленням правової регламентації процедурних питань у тій чи іншій сфері вчені

“констатують” народження нового юридичного процесу, відзначимо, однак, що характер норм від цього не змінюється, процедурні норми не перетворюються на процесуальні, чи навпаки.

Розглядаючи систему джерел податкового права України, можна охарактеризувати їх залежно від функціонального навантаження, кількості матеріальних або процесуальних норм, що переважає, у такий спосіб. Закон України “Про систему оподаткування” [6], що заклав основні засади функціонування системи оподаткування, по суті є матеріальним, оскільки, за П. М. Рабиновичем, усі норми, які закріплюють основні принципи права, завжди належать лише до матеріальних [12, 253]. Однак і в цьому нормативно-правовому акті присутні процесуальні норми, наприклад, такі, що регулюють процедуру постановки на облік платників податків (ст. 5 Закону України “Про систему оподаткування”). Ідея і базова категорія, навколо якої будується вся система податкового права, — податковий обов’язок платника податків щодо сплати податку в бюджет (установлена в Конституції України й продубльована в Законі України “Про систему оподаткування”), — конкретизується і знаходить своє втілення в низці законів (у виняткових випадках — підзаконних актах), що регулюють питання оподаткування конкретним видом податку, встановлюючи у ньому всі необхідні елементи юридичної конструкції податку. Це, наприклад, Закони “Про податок на додану вартість”, “Про оподаткування прибутку підприємств”, “Про податок з доходів фізичних осіб”, декрет Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір” та ін. Такі нормативні акти мають яскраво виражене “матеріальне” забарвлення, оскільки встановлюють і конкретизують умови виникнення й обсяг податкового обов’язку для кожного з податків. Однак з урахуванням специфіки об’єкта оподаткування, ролі того або іншого податку в системі оподаткування та інших факторів у них же містяться і специфічні процесуальні норми, що деталізують, доповнюють або змінюють загальні процедури, регламентовані суто “процесуальним” законом.

До таких спеціальних процесуальних норм належать приписи, що визначають види й форми податкової звітності для кожного з податків, приписи, що вводять “власні”, властиві тільки їм правові процедури — бюджетне відшкодування податку на додану вартість, відшкодування податку

з доходів фізичних осіб у зв’язку із застосуванням права на податковий кредит та ін.

До речі, проекти Податкового кодексу України, що в той чи інший час пропонувалися різними авторськими колективами, практично повністю запозичували основні положення Закону 2181 щодо реалізації податкових процедур.



Література

1. Алексеев С. С. Общая теория права. — М.: Юрид. лит., 1982. — Т. 2. — 360 с.
2. Борисова Л. Н. Общая теория процессуальных норм права: Дис. ... канд. юрид. наук. — Ростов — н/Д, 2004. — 169 с.
3. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — СПб.: Юрид. Центр Пресс, 2003. — 384 с.
4. Галаган И. А., Глебов В. П. Процессуальные нормы и отношения в советском праве. — Воронеж, 1985. — 208 с.
5. Деготь Б. Налоговые процессуальные нормы // Налоги и налогообложение. — 2006. — № 1. — С. 33–38.
6. Закон України “Про систему оподаткування” в ред. Закону від 18 лютого 1997 р. // ВВР України. — 1997. — № 16. — Ст. 119.
7. Запольский С. В. О предмете финансового права // Правоведение. — 2002. — № 5 (244). — С. 25–30.
8. Кострова Н. М. Процессуальные нормы в структуре советского права // Правоведение. — 1983. — № 3. — С. 43–48 ([http://web1.law.edu.ru/article / article.asp?articleID=186435](http://web1.law.edu.ru/article/article.asp?articleID=186435)).
9. Маркс К., Энгельс Ф. — Соч. — Т. 1.
10. Пауль А. Процессуальные нормы бюджетного права. — СПб.: Питер, 2000. — 208 с.
11. Протасов В. Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства: Вопросы и ответы. — М.: Новый Юрист, 1999. — 240 с.
12. Рабинович П. М. Упрочение законности — закономерность социализма (Вопросы теории и методологии исследования). — Львов, 1975. — 260 с.
13. Советское гражданское право / Под ред. В. А. Рясенцева: В 2 ч. — Ч. 1. — М.: Юрид. лит., 1986.
14. Скобелкин В. Н. Обеспечение трудовых прав рабочих и служащих (Нормы и правоотношения). — М.: Юрид. лит., 1982.
15. Сорокин В. Д. Проблемы административного процесса. — М.: Юрид. лит., 1968. — 144 с.
16. Теория юридического процесса / Под общ. ред. В. М. Горшенева. — Харьков: Выща шк., 1985. — 192 с.
17. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс: полный курс. — М., 2001. — 652 с.
18. Финансовое право: Навч. посіб. — Київ: Центр навч. літ., 2004. — 248 с.

Побудова правової держави в Україні неможлива без вироблення й удосконалення процесуальних норм правового регулювання.

Построение правового государства в Украине невозможно без выработки и усовершенствования процессуальных норм правового регулирования.

Construction of lawful state in Ukraine is impossible without development and improvement of a legal procedure of law regulation.

Надійшла 10 червня 2009 р.