

УДК 336.221(477)

С.В. САРАНА, Національний університет державної податкової служби України

ДО ПИТАННЯ ПРО МІСЦЕ ПІДЗАКОННИХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

Ключові слова: оподаткування, податкове законодавство

Складаючи основу податкового законодавства, закони про оподаткування не є єдиною формою вираження правових норм, що складають підгалузь податкового права. Податкові відносини регулюють також й інші акти податкового законодавства, що мають підзаконний характер [1]. Д.М. Щокін, досліджуючи джерела податкового права держав-учасників СНД, пише, що підзаконними нормативно-правовими актами, як правило, регулюються питання, пов'язані з оформленням податкових декларацій та інші подібні «юридично-технічні» питання. Наприклад, у статті 31 Податкового кодексу Російської Федерації визначено, що форми передбаченим Податковим кодексом Російської Федерації документів, які використовуються податковими органами при реалізації своїх повноважень у відносинах, що регулюються законодавством про податки і збори, а також порядок їх заповнення затверджуються федеральним органом виконавчої влади, уповноваженим по контролю та нагляду в області податків і зборів, якщо інший порядок їх затвердження не передбачений Податковим кодексом Російської Федерації. В статті 2 Податкового кодексу Грузії закріплено, що у передбачених Податковим кодексом Грузії випадках уряд Грузії чи міністр фінансів Грузії має право видавати з питань,

пов'язаних з оподаткуванням підзаконні нормативні акти. Положення цих підзаконних нормативних актів не повинні суперечити Положенням Податкового кодексу Грузії. При наявності протиріч між ними застосовуються положення Податкового кодексу Грузії [2, с.9-10].

Система податкового законодавства була предметом розгляду таких вчених, як: Д.В. Вінницький, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін. Однак спеціальні дослідження, присвячені вивченню саме підзаконних нормативно-правових актів про оподаткування в юридичній літературі, відсутні. У зв'язку з цим метою цієї статті є дослідження вищезгаданих форм вираження податкових норм та з'ясування місця цих актів в системі податкового законодавства. Новизна статті визначається недостатнім вивченням вказаної теми дослідження.

У будь-якому випадку підзаконні нормативно-правові акти не можуть суперечити законам і можуть видаватися, як правило, відповідними державними органами влади у випадках, передбачених у податковому законі. Виключенням з цього правила може вважатись Республіка Білорусь, згідно Податкового кодексу якої нормативно-правові акти Президента Республіки Білорусь є самостійними (непохідними від Податкового кодексу чи інших податкових законів) джерелом податкового права. Більш того, в статті 3 Податкового кодексу Республіки Білорусь передбачено, що у випадку розбіжностей декрету чи указу Президента Республіки Білорусь з Податковим кодексом Республіки Білорусь чи іншим законом, який регулює питання оподаткування, Податковий кодекс Республіки Білорусь чи інший закон мають верховенство лише тоді, коли повноваження на видання декрету чи указу були надані законом. Ця модель є невдалою, так як дозволяє Президенту Республіки Білорусь змінювати правила оподаткування не через парламент шляхом внесення законопроекту, а одноосо-

бово, що створює загрозу правовій стабільності регулювання податкових правовідносин [2, с.9-10].

Зупинимося на тих із них, що займають верхні ступені в ієрархії підзаконних нормативно-правових актів (це акти, що видаються Президентом України і Кабінетом Міністрів України). Згідно статті 106 Конституції України, Президент України у виконання Конституції і законів України видає укази і розпорядження, що є загальнообов'язковими до виконання на території України. Розпорядження Президента - це оперативні акти, що дозволяють швидко і конкретно вирішувати питання на рівні глави держави, відрізняються ненормативним характером. Укази Президента у відмінності від розпоряджень можуть носити і нормативний характер, тому зупинимося на них більш детально [3, с.158]. Насамперед за рахунок указів Президента вдається поєднати стабільність законодавчого регулювання з гнучкістю, адекватністю реагування на мінливу ситуацію, інтенсивний розвиток податкових відносин.

М.П. Кучерявенко з цього приводу наводить думку відомого російського державознавця М.І. Лазаревського, який відзначав, що законодавча процедура дуже складна і дуже повільна для того, щоб відповідати швидкоплинним вимогам практичного життя. Тому поряд із законами, які би встановлювали відомі постійні, основні правила, корисно надати право і адміністрації видавати тимчасові правила, що пристосовуються до тих чи інших обставин. При цьому, з однієї сторони, на рівні закону виокремлюються найбільш загальні, стійкі засади в галузі регулювання оподаткування. З іншої сторони, мобільні зміни податкових законів не завжди можливі, і саме указом створюється можливість швидкого та адекватного регулювання податкового законодавства на податкові відносини, що вимагають негайного корегування [4, с.573-574].

Проте не треба й перебільшувати значення

указу Президента з питань оподаткування, оскільки він все ж таки є підзаконним нормативно-правовим актом і не може підмінити собою податкового закону. Важливість вказаного застереження підкреслює М.М. Марченко. Розглядаючи вказану проблему співвідношення указу і закону, автор пише про по-рочність практики видання і застосування указів Президента замість законів, неправомірній підміні одних нормативно-правових актів (законів) іншими актами (указами). Заради об'єктивності варто відмітити, зазначає М.М. Марченко далі, що проблема пов'язана з підміною одних актів іншими. Проблема неприпустимості такої підміни в юридичній науці і практиці по суті своєї стояла завжди. І завжди, як правило, будь-яка підміна актів до-сить різко й безкомпромісно засуджувалася, оскільки руйнувала би в суспільстві і державі правопорядок, суперечила елементарним вимогам законності та конституційності. На важливості дотримання принципу верховенства закону наголошував М.М. Коркунов, який писав, що указ є обов'язковий за умови несуперечності його закону [3, с.216].

Дослідники відмічають, що велику кількість колізій в свій час було створено указами Президента України, що насамперед було пов'язано з відсутністю механізму визначення кола економічних питань, не врегульованих законами, та з яких він може приймати укази. В переважній більшості ці укази наклали «табу» на норми діючих законів, або вводили нові протилежні чинним правові норми. Указне нормотворення Президента призвело до того, що Верховній Раді України доводилось окремими законами цю діяльність ставити в чіткі рамки. Наприклад, у зв'язку з виданням Указу від 18.06.1998 року за № 653-98 «Про деякі питання, пов'язані із встановленням ставок акцизного збору і ввізного мита» був прийнятий Закон України «Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо

оподаткування», яким встановлено, що зазначені податкові питання вирішуються виключно законами України

На питання співвідношення закону та підзаконного нормативно-правового акту звертає увагу С.Г. Пепеляєв. Він виокремлює ознаки невідповідності підзаконного нормативного акту законові:

1) Процесуальні порушення :

а) акт, прийнятий з порушенням компетенції;

б) акт, прийнятий з порушенням встановленого порядку;

в) акт, введений в дію з порушенням встановленого порядку.

2) Порушення матеріальних норм законодавства :

а) акт змінює зміст і обсяг прав і обов'язків учасників податкових відносин;

б) акт змінює порядок і умови реалізації прав і виконання обов'язків учасниками податкових відносин;

в) акт змінює вид та розмір відповідальності за правопорушення, порядок і підстави притягнення до відповідальності [5, с.243].

Гарантією підзаконності указів є можливість їх відміни, якщо вони не відповідають приписам конституційних норм, норм законів [3, с.578].

До підзаконних актів податкового законодавства відносяться також акти, що видаються Кабінетом Міністрів України. Згідно статті 117 Конституції України Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції видає постанови і розпорядження, що є обов'язковими для виконання. Слід зазначити, що акти, які мають нормативний характер, видаються у формі постанов, акти по оперативних й інших поточних питаннях, що не мають нормативного характеру, видаються у формі розпоряджень. Будучи одними з найважливіших підзаконних нормативно-правових актів, постанови Кабінету Міністрів мають такі риси, як: а) безпосередній зв'язок норм, що містяться в них, з нормами

указів (а нерідко - і законів); б) наявність у них видового характеру норм у порівнянні з родовим характером норм законів; в) конкретизація і розвиток цих норм, поряд з нормами, обумовленими конституційно-правовим статусом уряду [3, с.159].

Слід відмітити, що нормативність постанов Кабінету Міністрів відображає компетенцію цього органу. Вона реалізується при регулюванні оподаткування в декількох напрямках:

а) визначає сферу та задачі регулювання податкових відносин у відповідності з повноваженнями Кабінету Міністрів і задачами організації державного управління;

б) формує загальні принципи для діяльності виконавчої влади у галузі оподаткування;

в) встановлює нормативно-правову основу системи правових актів органів виконавчої влади, визначає їх організацію та узгодженість всієї системи.

Відносно юридичної сили постанов Кабінету Міністрів хотілося би відмітити, що ці правові акти, займають певне проміжне місце в системі податкового законодавства (підпорядковані законам та указам Президента), але очолюють піраміду актів органів виконавчої влади [4, с.579-581]. Вказане положення актів Кабінету Міністрів України означає, що, по-перше, вони видаються не тільки на основі й на виконання Конституції та законів, але й на основі та на виконання указів Президента. По-друге, це означає, що постанови Кабінету Міністрів, які видаються на основі та на виконання Конституції й законів та указів Президента, не повинні суперечити цим нормативно-правовим актам. По-третє, постанови Кабінету Міністрів в ієрархії нормативно-правових актів розташовані на більш низькому рівні в порівнянні з законами і указами Президента. Отже, у випадку виникнення колізій між постановами Кабінету Міністрів та одним з цих актів пріоритет буде на стороні останнього - закону чи указу Президента [3, с.227-228].

Основу податкового законодавства мають

складати тільки закони та найважливіші підзаконні акти (переважно прирівняні до законів. Такими були Декрети Кабінету Міністрів України наприкінці 1992 - початку 1993 року) [6, с.51]. Закон України від 19.12.1992 року № 2886-ХІІ «Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання» став помітною віхою в регулюванні оподаткування. Фактично вже через тиждень податкова система України була істотно перетворена. З метою оперативного вирішення питань, пов'язаних із здійсненням ринкової реформи, Верховна Рада України ухвалила: делегувати Кабінету Міністрів України тимчасово, строком до 21.05.1993 року, повноваження видавати декрети у сфері законодавчого регулювання з питань, передбачених п.13 ст.97 Конституції України, у частині відносин власності, підприємницької діяльності, соціального й культурного розвитку, державної митної, науково-технічної політики, кредитно-фінансової системи, оподаткування, державної політики оплати праці й ціноутворення. Таким чином, 26.12.1992 року відбувся «декретний залп» у галузі податкового регулювання, що практично оновив усю систему податків [6, с.4-5]. Слід додати, що деякі з Декретів Кабінету Міністрів із питань оподаткування й на даний момент є чинними (наприклад, це такі Декрети Кабінету Міністрів України, як: «Про акцизний збір», «Про державне мито», «Про місцеве податки і збори» та деякі інші) [7-9].

Хотілося би зупинитися ще на одній з форм зовнішнього вираження податково-правових норм, а саме на актах органів місцевого самоврядування. Згідно ст.143 Конституції України територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через створені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що перебуває в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного й культурного розвитку та контролюють їх виконання; установ-

люють місцеві податки й збори відповідно до закону. Хотілося би зауважити, що стосовно компетенції органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів точніше вживати поняття не «встановлення», а «введення в дію». Тому зупинимося на питанні розподілу податків і зборів на загальнодержавні та місцеві більш детально. Перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів міститься відповідно в статтях 14 та 15 Закону України «Про систему оподаткування». В основу вказаної класифікації покладено компетенцію органу, який вводить в дію відповідний податок чи збір. Отже, загальнодержавні податки та збори, встановлюються Верховною Радою України та вводяться в дію виключно Законами України і діють відповідно на всій території держави. Місцеві податки та збори, перелік яких встановлюється Верховною Радою України, вводяться в дію місцевими органами самоврядування та діють на території окремих регіонів України [10].

У відповідності з статтею 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» до актів органів та посадових осіб місцевого самоврядування, відносяться прийняті в межах своїх повноважень рішення відповідних рад, рішення виконавчих комітетів цих рад та розпорядження сільського, селищного, міського голови, голови районної у місті, районної, обласної ради [11]. С.Л. Зівс звертав увагу на специфічну особливість нормативних актів місцевих органів, що грають роль, що конкретизуючо-адаптуючих. За допомогою них встановлюється найбільш доцільний баланс між єдиним централізованим нормативним регулюванням і відбиттям місцевих особливостей. У такий спосіб приписи законів, указів, постанов «приспосовуються» під місцеві можливості, забезпечують предметну реалізацію законодавства на місцях.

М.П. Кучерявенко з цього приводу пише, що є сенс задуматися ще над однією проблемою місцевої податкової правотворчості. Ви-

няткова компетенція по встановленню й зміні загальнодержавних податків і зборів (ст.14 Закону України «Про систему оподаткування») належить Верховній Раді України. Безумовно, це вірно. Але серед загальнодержавних податків і зборів основна частина або повною мірою надходить у місцеві бюджети, або розподіляється між державним і місцевим бюджетами. У зв'язку з цим виникають сумніви щодо логічності повноваження надання пільг, зміни строків надходження коштів тим суб'єктом, котрому ці повноваження не належать. Верховна Рада України повинна корегувати податковий механізм, але тільки в тій частині, в якій він формує надходження в дохідну частину Державного бюджету України. Там же, де мова йде про корегування надходжень від загальнодержавних податків і зборів у доходи місцевих бюджетів - логічніше бачити повноваження місцевих рад. Акти органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування забезпечуються спеціальними гарантіями. По-перше, це конституційне й законодавче закріплення заборон на обмеження прав місцевого самоврядування. По-друге, обов'язковість приписів даних актів для дії на всій території регіонів. По-третє, гарантування судового захисту. По-четверте, забезпеченість рішенням місцевих рад, а тому вони не мають потреби у затвердженні державними органами [4].

Варто підкреслити, що для податкового законодавства є характерною стабільність. Враховуючи особливості податкових законодавства, можна твердити, що йому характерне поєднання стабільності з однієї сторони, з рухливістю - з іншої. Стабільність забезпечується, зокрема, орієнтацію на регулювання податкових відносин нормативно-правовими актами в формі законів та особливою процедурою прийняття та введення в дію податкових законів. Так, стаття 1 Закону України «Про систему оподаткування» встановлює заборону на внесення змін до законів про оподаткування не пізніше, ніж за шість

місяців до початку нового бюджетного року [10]. Динамічність же податкового законодавства, з іншого боку, обумовлює необхідність включення до складу податкового законодавства крім законів також і підзаконні нормативно-правові акти, завдяки яким досягається можливість оперативно вносити зміни до податково-правового регулювання.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білінський Д. О. До питання щодо складу податкового законодавства України / Д. О. Білінський // Університетські наукові записки. - 2008. - № 1 (25). - С. 177-183.
2. Щекин Д. М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть) : учебное пособие / Д. М. Щекин ; под ред. канд. юрид. наук С. Г. Пепеляева. - М. : Статут, 2008. - 412 с.
3. Марченко М. Н. Источники права : учеб. пособ. / М. Н. Марченко. - М. : Проспект, 2005. - 608 с.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : В 6-ти т. - Т. II : введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко . - Х. : Легас, 2004. - 600 с.
5. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. - М. : Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. - 591 с.
6. Кучерявенко М. П. Податкове право України : академічний курс : підручник / М. П. Кучерявенко. - К. : Всеукр. асоціація видавців «Правова єдність», 2008. - 701 с.
7. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» : від 26.12.1992 р. // ВВР України. - 1993. - № 10. - Ст. 2.
8. Декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» : від 21.01.1993 р., № 7-93 // ВВР України. - 1993. - № 13. - Ст. 113.
9. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеве податки і збори» : від 20.05.1993 р., № 56-93 // ВВР України. - 1993. - № 30. - Ст. 336.
10. Закон України «Про систему оподат-

кування» : від 18.02.1997 р. (ред.) // ВВР України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

11. Закон України «Про місцеве самовря-

дування» : від 21.05.1997 р. // ВВР України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

Сарана С. В. До питання про місце підзаконних нормативно-правових актів про оподаткування в системі законодавства України / С. В. Сарана // Форум права. - 2008. - № 3. - С. 448-453 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08ssvszu.pdf>

З'ясовується одна з форм вираження правових норм, що складають підгалузь податкового права. Автор приходиться до висновку, що динамічність податкового законодавства обумовлює необхідність включення до його складу крім законів також і підзаконні нормативно-правові акти, завдяки яким досягається можливість оперативно вносити зміни до податково-правового регулювання.

Сарана С.В. К вопросу о месте подзаконных нормативно-правовых актов о налогообложении в системе законодательства Украины

Исследуется одна из форм выражения правовых норм, которые составляют подотрасль налогового права. Автор приходит к выводу, что динамичность налогового законодательства обуславливает необходимость включения в его состав кроме законов также и подзаконных нормативно-правовых актов, благодаря которым достигается возможность оперативно вносить изменения в налогово-правовой регулирование.

Sarana S.V. To a Question on a Place Regulatory Legal Acts About Tax in System of the Legislation of Ukraine

One of forms of expression of rules of law which make the tax right is investigated. The author to a conclusion that dynamism of tax laws causes necessity of inclusion for its structure except laws as well regulatory legal acts thanks to which possibility operatively is reached to make changes in legal regulation.