

УДК 336.22(477)

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

СИСТЕМАТИЗАЦІЯ ЯК ФОРМА УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

Ключові слова: податок, податкове законодавство, систематизація податкового законодавства

Створити раз і назавжди досконале податкове законодавство реально неможливо. Тому удосконалення законодавства необхідно розглядати як постійний процес, що охоплює як діяльність по створенню нових якісних законів, внесенню якісних змін та доповнень у чинні законодавчі акти, так і діяльність по «усуненню» або «пом'якшенню» неякісних властивостей чинного законодавства, що і є метою статті. Новизна теми обумовлена недостатнім ступенем вивчення цієї проблеми.

Є.В. Погорелов відмічає, що оскільки поняття «удосконалення законодавства» пов'язане з поняттями «розвиток законодавства» та «ефективність законодавства», спробуємо з'ясувати їх співвідношення. «Розвиток законодавства» є більш широким за обсягом поняттям, ніж «удосконалення законодавства» в зв'язку з тим, що розвиток – це зміна якісних і кількісних параметрів законодавства. Удосконалення ж пов'язане зі зміною якісних властивостей законодавства [2, с.12].

До форм удосконалення сучасного законодавства України можна віднести:

- 1) обговорення проектів нормативно-правових актів;
- 2) узгодження проектів нормативно-правових актів;
- 3) експертизу нормопроектів;
- 4) підписання законів Президентом України;
- 5) державну реєстрацію підзаконних нор-

мативно-правових актів відповідними органами юстиції;

6) новелізацію та ревізію чинних нормативно-правових актів;

7) скасування незаконних чинних нормативно-правових актів;

8) офіційне нормативне тлумачення чинних нормативно-правових актів;

9) припинення чинності неконституційних та незаконних нормативно-правових актів судовими рішеннями;

10) систематизацію нормативно-правових актів [2, с.14].

Охарактеризуємо деякі із зазначених форм, які можна застосувати для удосконалення податкового законодавства. Обговорення проектів нормативно-правових актів. Варто зауважити, що проект Податкового кодексу, повинен бути підданий всезагальному обговоренню, оскільки цей документ у разі його прийняття буде стосуватися кожного громадянина України. Таке обговорення може відбуватися на різних етапах правотворчості: як на етапі підготовки проекту нормативно-правового акта, так і на етапі розгляду і прийняття нормативно-правового акту в правотворчому органі (видання нормативно-правового акту). Попереднє обговорення проекту може відбуватися в різноманітних формах з участю відповідних органів держави, місцевого самоврядування, наукових установ тощо [2, с.16]. В необхідних випадках проект може бути опублікований у засобах масової інформації для публічного обговорення.

Узгодження проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування зацікавленими органами та організаціями відбувається, як правило, у формі візування проектів і супроводжується також внесенням зауважень та пропозицій. Проекти актів податкового законодавства, в тому числі і проект Податкового кодексу України повинні бути узгоджені із організаціями, що представляють інтереси платників податків, підприєм-

ців та ін. Прикладом узгоджувальної діяльності та її значення для удосконалення такої категорії підзаконних нормативно-правових актів як регуляторних актів (це всі нормативні документи органів виконавчої влади, спрямовані на регулювання підприємницької діяльності) є відповідна діяльність Державного комітету з питань регуляторної політики і підприємництва (Держкомпідприємництва). Указом Президента України № 89 від 22.01.2000 р. «Про введення єдиної регуляторної політики у сфері підприємництва» Держкомпідприємництва визначено як центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом для здійснення цієї політики. Згідно ст.4 Указу Президента України № 89 на Держкомпідприємництва покладена функція координації діяльності органів виконавчої влади щодо підготовки проектів, видання та виконання регуляторних актів. Проекти даних актів підлягають обов'язковому узгодженню з Держкомпідприємництва [2, с.16-17].

Офіційне нормативне тлумачення нормативно-правових актів являє собою діяльність компетентних державних органів по роз'ясненню змісту нормативних актів, що є загальнообов'язковим. Такому тлумаченню піддаються ті акти, які потребують їх роз'яснення в силу неясності їх тексту, труднощів практики їх застосування тощо. Воно має об'єктивований вираз у формі нормативних інтерпретаційно-правових актів. Ці акти сприяють однаковому і правильному розумінню термінологічно «невдалих» положень тих або інших нормативно-правових актів, мають допоміжно-роз'яснювальний характер стосовно останніх, як би текстуально «доповнюють» їх із тим, щоб вирішити проблему їх правильного розуміння, насамкінець, забезпечити єдність розуміння законів і завдяки цьому єдність їх застосування на всій території держави.

Маючи «загальне обов'язкове значення для всіх органів влади, для громадян і для Конституційного Суду», акти офіційного

тлумачення Конституційного Суду України мають безпосереднє відношення до удосконалення законодавства. Оскільки ці акти можуть як заповнювати прогалини у законодавстві, так і конкретизувати, уточнювати його положення. Як це було, наприклад, коли «за рішенням Конституційного Суду були надані виборчі права особам, які знаходяться в місцях позбавлення волі». Результати розвитку відповідних положень законодавства закріплюються у формі так званих «судових правоположень», що є формою правотворчої конкретизації [2, с.29].

Зупинимося більш детально на питаннях пов'язаних із систематизацією податкового законодавства. Хотілося б зазначити, що ґрунтовні дослідження систематизації податкового законодавства в Україні відсутні насамперед з причин, про які йшлося вище тобто в період незалежності України відбувалося власне становлення податкового законодавства, тобто заповнювався вакуум в правовому регулюванні податкових відносин. На сьогодні склалася ситуація, коли можна вже говорити про певну перевантаженість податкового законодавства, має місце протиріччя між законами [1, с.68]. Так, наприклад, на деякі недоліки податкового законодавства звертає увагу Н.Ю. Пришва, вона пише, що коли ми звернемося до статті 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», то в одному випадку зазначається, що позапланова перевірка платника податку здійснюється за рішенням суду, а в іншій частині цієї статті – вже робиться посилання рішення керівника податкового органу. Виділяє автор й певні прогалини в правовому регулюванні.

Так, відповідно до частини 2 статті 92 Конституції України, податки і збори встановлюються в Україні виключно законами. Однак в законодавстві України на сьогодні відсутнє чітке визначення і податку, і збору в статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» лише зазначається, що під пода-

тком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язків внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Приведене вище формулювання має загальний характер і залишає відкритим питання, якими рисами повинен бути наділений платіж, щоб його можна було віднести до податку, і в чому відмінність податку від інших обов'язкових платежів [3, с.102-103].

Податкове законодавство – одна з найбільш динамічних складових національного законодавства України. Обумовлено це швидкою трансформацією податкових відносин. У зв'язку з цим нормативно-правові акти, що складають податкове законодавство, характеризуються розрізненістю, неузгодженістю і великою кількістю протиріч. За таких умов неможливо досягти ефективного правового регулювання податкових відносин. Г.Ф. Шершеневич так описує ситуацію розрізненості законодавства: «...Ускладнюється пошук відповідного закону, немає впевненості у знаходженні і всіх законів, що відносяться до даного предмета, виникає імовірність протиріччя між законами і труднощі визначення правильного між ними співвідношення. Звідси встає нова потреба – систематизація законів» [5, с.588]. І з цим варто погодитися, оскільки при відсутності єдиних принципів і в цілому упорядкованості в податковому законодавстві цілком закономірна наявність протиріч між нормативно-правовими актами.

В залежності від форми в якій здійснюється систематизація можна виокремити: облік, інкорпорацію, консолідацію та кодифікацію податкового законодавства. Охарактеризуємо їх більш детально. Перша форма систематизації - це облік нормативно-правових актів з питань оподаткування може здійснюватися в різних формах. Так, журнальна форма передбачає фіксацію реквізитів акта у

спеціальних журналах, картотечній – створення картотек, тобто системи карток, розміщених за певною системою. Ведення контрольних текстів діючих нормативних актів шляхом внесення до текстів офіційних видань поміток про зміни, відміну чи доповнення цих актів теж можна віднести до форм обліку нормативно-правових актів з питань оподаткування. Проте, звичайно, що з розвитком комп'ютерної техніки та досягнень інформатики найбільш зручним та поширеним становиться автоматизований облік податкового законодавства [4, с.152].

Вказана форма систематизації, звичайно не є найдієвішою з існуючих форм систематизації податкового законодавства. Облік нормативно-правових актів з питань оподаткування здатен лише забезпечити моніторинг нововведень до податкового законодавства та сприяє його оновленню. Звичайно, що для комплексного вирішення проблем податкового законодавства цієї форми систематизації замало, однак облік нормативно-правових актів з питань оподаткування може забезпечити оперативне інформування про кількісний та якісний склад податкового законодавства.

Друга форма систематизації – це інкорпорація актів шляхом підготовки та видання різноманітних збірників. Можна твердити, що інкорпорація податкового законодавства здійснюється переважно щодо окремих нормативно-правових актів, що регулюють певну групу суспільних відносин у сфері оподаткування. При такому підході неможна досягти системності упорядкування податкового законодавства. Навряд вирішить вказану проблему інкорпорація податкового законодавства за іншим критерієм (за хронологією, в алфавітному порядку тощо). Вказані збірники лише допомагають зорієнтуватися щодо кількості нормативно-правових актів, які регулюють визначену сферу податкових відносин, полегшують їх пошук. Інкорпорація - забезпечує повне чи часткове об'єднання нормативних актів певного рівня в різного роду збірники чи зібрання в

певному порядку [4, с.160].

Третя форма систематизації – це консолідація податкового законодавства шляхом підготовки та прийняття єдиних актів на базі об'єднання норм розрізаних актів, що регламентують одне питання. Консолідація. В процесі цієї діяльності долається множинність нормативних актів з одного і того ж питання шляхом об'єднання їх в один акт. Консолідація податкового законодавства характеризується наступними ознаками:

- 1) акт консолідації затверджується правотворчим органом держави;
- 2) стосується актів, що мають один і той самий предмет регулювання;
- 3) консолідований акт є самостійним джерелом права;
- 4) потребує визнання попередніх різноманітних актів такими, що втратили силу;
- 5) об'єднує приписи рівної предметної сили;
- 6) є своєрідним різновидом правотворчості;
- 7) метою є усунення суперечностей, повторів, застарілої термінології та об'єднання норм близького змісту.

Отже, вона не в змозі вирішити існуючі протиріччя між законами, розв'язати численні колізії. Можна твердити, що консолідація лише сприяє ліквідації множинності нормативно-правових актів, їх укрупненню, створенню блоків законодавств [2, с.167]. Однак, нинішній стан податкового законодавства України вказує, що консолідацію можна розглядати лише як проміжний етап на шляху до створення Податкового кодексу.

Четверта форма систематизації – це кодифікація податкового законодавства, тобто підготовка та прийняття нових актів, де містяться як раніше прийняті норми, так і нові правові приписи. Кодифікація характеризується низкою характерних ознак. По-перше, націлена на створення більш стійких, стабільних, розрахованих на тривалий період дій правових норм. По-друге, предмет кодифікації визначається залежно від поділу системи законодавства на галузі та інститути. По-

третє, зміцнює системність нормативних актів, їхню юридичну єдність та узгодженість. По-четверте, акт кодифікації містить норми, що регламентують найбільш принципові питання суспільного життя. По-п'яте, кодифікаційний акт регулює значні сфери відносин (наприклад податкові). По-шосте, кодифікаційний акт завжди є великим за обсягом, має складну структуру та носить офіційний характер.

На сучасному етапі розвитку систематизація податкового законодавства України має місце, але на жаль не носить системного характеру. Здебільшого мова йде про проведення інкорпорації податкового законодавства. Так, деякими спеціалізованими періодичними виданнями видаються збірки, до яких включаються основні податкові закони, або нормативно-правові акти, що регулюють певну частину податкових відносин. Думається, що необхідно переходити до нового рівня узагальнення, бо вдосконалення підлягає не лише форма, але й зміст податкового законодавства, а досягти цього можна кодифікацією податкового законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білінський Д. О. Проблеми кодифікації податкового законодавства України: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Білінський Дмитро Олександрович. – Х., 2009. – 192 с.
2. Погорелов Є. В. Кодифікаційна діяльність в правовій системі України: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.01 / Погорелов Євген Валентинович. – Х., 2000. – 166 с.
3. Пришва Н. Ю. Ефективність фінансового законодавства / Н. Ю. Пришва // Наук. вісник Чернівецьк. ун-ту. – 2005. - Вип. 286. Правознавство : зб. наук. пр. - С. 102-104.
4. Систематизація законодавства України : проблеми та перспективи вдосконалення / кол. авт.: Н. М. Пархоменко, В. Ф. Сіренко та ін. – К. : ІДП НАН України, 2003. – 220 с.
5. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права /

Г. Ф. Шершеневич. - 2-й вып. - М. : Изд-во | Бр. Башмаковых, 1911. - 512 с.

Сарана С. В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України / С. В. Сарана // Форум права. - 2009. - № 2. - С. 379-383 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09ccvpzu.pdf>

Досліджуються форми удосконалення податкового законодавства України. Окрему увагу приділено систематизації податкового законодавства та формам її здійснення. Робиться висновок, що сьогодні упорядкування податкового законодавства здійснюється здебільшого в формі інкорпорації, однак необхідно переходити до більш глибокої обробки – кодифікації податкового законодавства.

Сарана С.В. Систематизация как форма усовершенствования налогового законодательства Украины

Исследуются формы усовершенствования налогового законодательства Украины. Отдельное внимание уделено систематизации налогового законодательства и формам ее осуществления. Делается вывод, что сегодня упорядочение налогового законодательства осуществляется в основном в форме инкорпорации, но надо переходить к более глубокой обработке – кодификации налогового законодательства.

Sarana S.V. Ordering As the Form of Improvement of Tax Laws of Ukraine

Forms of improvement of tax laws of Ukraine are investigated. The separate attention is given ordering of tax laws and forms of its realization. The conclusion becomes, that for today streamlining tax legislations is carried out basically in the form of incorporation, and on it is necessary to pass to deeper processing - tax laws codifications.

Форум права Форум