

УДК 347.73

О.Ю. ЛИПКО, Національний університет
«Юридична академія України імені Ярослава
Мудрого»

ПРО ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВИХ НОРМОТВОРЧИХ ПРОЦЕДУР

Ключові слова: податки і збори, податкові про-
цедури, нормотворчість

Одним з основоположних принципів, покладених в основу податкового права, може виступати принцип законності встановлення податків [1, с.106]. За законодавством Російської Федерації жоден податок не може бути встановлений інакше як законом [2, с.126]. Конституційний Суд Російської Федерації у Постанові № 2-П від 30.01.2001 р., аналізуючи припис ст.57 Конституції Російської Федерації, зазначив, що вимога законно встановленого податку і збору відноситься: 1) до форми акту; 2) до процедури прийняття акту; 3) до змісту акту; 4) до порядку введення його в дію [3, с.33]. На встановлення податків у законі є конституційною вимогою багатьох країн. Згідно ст. 106 Конституції Російської Федерації обов'язковому розгляду в Раді Федерації підлягають прийняті Державною Думою федеральні закони з питань: федерального бюджету; федеральних податків і зборів; фінансового, валютного, кредитного, митного регулювання, грошової емісії; ратифікацію та денонсацію міжнародних договорів Російської Федерації; статусу і захисту державного кордону Російської Федерації; війни і миру [4]. Щодо законності встановлення регіональних податків, Конституційний Суд Російської Федерації вказав, що законно встановлені податки когуч вважатися тільки ті податки, котрі вводяться законодавчими органами суб'єктів Російської Федерації у відповідності із загальними принципами оподаткування та зборів, визначеними федеральним законом [5].

Конституційна норма знайшла і своє втілення у галузевому законодавстві, у п.5 ст.3 Податкового кодексу Російської Федерації [6]. Ні на кого не може бути покладено обов'язок сплачувати податки і збори, а також інші внески і платежі, що володіють встановленими цим Кодексом ознаками податків або зборів, не передбачені цим Кодексом або установлені в іншому порядку, ніж це визначено цим Кодексом.

Дещо схожим шляхом пішла і Республіка Білорусь [7]. Так, установлення республіканських податків та зборів віднесено до повноважень Палати представників (ст.97), а встановлення місцевих податків та зборів віднесено до компетенції місцевих Рад депутатів (ст.121). Однак, місцеві податки встановлюються у відповідності із законом.

У ст.92 Конституції України передбачено, що виключно законами України встановлюються податки і збори та система оподаткування [8]. Втім, слід одразу зазначити, що активну участь у встановленні системи оподаткування приймають і місцеві ради.

Із п.6.3 ст.6 Податкового кодексу України [9] сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України. Законодавець акцентує увагу, не на всій сукупності податків і зборів, а лише тих, що справляються. У ст.8 Податкового кодексу України [9] зазначено, що до загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. На місцеві ради покладений обов'язок щодо встановлення податку на нерухоме майно, відіменне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів

підприємницької діяльності. Встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору є правом місцевої ради. Отже, податкова система України не є однаковою на всій території України, а залежить від набору податків, що справляються на даній території. За таких умов доречним буде внести зміни у ст.6 Податкового кодексу України виключивши із п.б.3 словосполучення «що справляються» і викласти у такій редакції: «Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, встановлені цим Кодексом порядку, становить податкову систему України». У зв'язку із цим пропонуємо відійти від поняття «встановлення податку» для місцевих рад, а говорити про введення. Так, ми зможемо уникнути розбіжностей у правовій регламентації Конституції України та Податкового кодексу України. Отже, також пропонуємо внести зміни у ст.ст.8 та 10 Податкового кодексу України. Викласти п.8.3 ст.8 у такій редакції:

«8.3. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад».

Пункти 10.3, 10.4, 10.5 ст.10 у такій редакції:

«10.3. Місцеві ради обов'язково вводять податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

10.4. Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо введення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

10.5. Установлення та/або введення місцевих податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється».

Податок встановлюється державою в односторонньому порядку, причому завжди у формі закону. Узгодження волі та інтересів платників податків з питань оподаткування в

певному сенсі здійснюється в рамках законодавчого процесу [10, с.70]. Право держави встановлювати податки було, є і буде його невід'ємним правом. Слід зазначити, що для цілей встановлення податків у держави відсутня необхідність отримання згоди у платників податків, тобто встановлення податків проводиться в односторонньому порядку. У цьому проявляється сутність держави як особливого суб'єкта публічного права. У сучасних державах право встановлювати податки належить парламенту – органу влади, що складається з представників самого населення. Крім того, в ряді сучасних держав існують прямі заборони виносити питання оподаткування на референдуми [1, с.15]. У конституційних державах визначається в конституційних хартиях чи актах, що ні чиновники уряду, ні громади не можуть стягувати ніяких податків або зборів, не визначених законом, причому всі постанови про податки і повинності отримують силу закону лише за згодою представників народу і верховного глави держави [2, с.125]. Акцент зроблений саме на те, що закон повинен отримати згоду не народу, а саме представників народу. Важливий є позбавлення громадян права впливати на податкові закони на конституційному рівні.

В Україні довгий час існувала ситуація, коли питання встановлення та сплати податку регламентувалося Указом Президента України. Йдеться, звичайно, про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва [11]. Відповідно до зазначеного акту суб'єкти малого підприємництва (а це фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції за рік не перевищує 500 тис. грн; юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за

рік не перевищує 1 млн. гривень) могли зареєструватися платниками єдиного податку і не сплачувати цілий ряд податків, зборів та соціальних внесків. Доволі вдале рішення. Втім, не все було зроблено правильно. Єдиний податок не був передбачений ні у переліку загальнодержавних, ні місцевих податків [12]. Такий підхід прямо суперечив припису ст.1 Закону України «Про систему оподаткування», в якій було зазначено: «встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами відповідно до цього Закону, інших законів України про оподаткування». Певно виключення робилося щодо ставки, механізму справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Однак, вимога до форми акту є незмінною. Заборона ж справляти податки і збори (обов'язкові платежі), яких не передбачено Законом «Про систему оподаткування», прямо закріплена.

Заборона проведення референдуму з податкових питань знайшла своє втілення і в Конституції України [8]. У ст.74 зазначеного акту закріплена така норма: «Референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії». Такий припис є логічним, адже, складно навіть уявити, коли громадяни самостійно встановлять для себе новий податок, збільшать ставку податку чи позбавлять себе певних пільг. Заборона референдуму з питань податків є формою закріплення і захисту державного суверенітету. Держава, втративши право в односторонньому порядку зобов'язувати сплачувати той чи

інший податок, фактично позбудеться свого статусу.

І.Т. Тарасов зазначав, що фінансові закони повинні мати цілю, з однієї сторони, огорожу прав платників, входячи із понять про політико-громадянській свободі і кореневих умов добробуту одиничних громадян і цілого народу, з іншої – огородити права фіска, виходячи із понять про державу, про його цілі і щодо особливого характеру державного господарства у відмінності від приватного і суспільного господарств [2, с.125]. У зв'язку із цим вчений пропонував визначати у фінансовому законі таке: 1) всі державні збори і повинності можуть бути встановлені не інакше як законом; 2) всі привілеї та вилучення можуть бути обумовлені тільки законом же; 3) законами визначаються порядок стягування податків, заходи примусу і заходи стягнення; 4) сума передбачуваних доходів і витрат у продовж встановленого законом строку визначається в державній розпису (бюджеті), яка затверджується в законодавчому порядку; 5) законом визначається участь платників у розкладці податків і повинностей; 6) неправильне обкладання може бути оскаржувани в законом установленому порядку; 7) громадянам, права та законні інтереси яких будуть порушені органами фінансового управління, має бути надано право судового захисту цих прав та інтересів; 8) встановлення повної гласності з фінансового управління і 9) затвердження виконання розпису в законодавчому порядку.

Певним чином, заборону референдуму можна розглядати як законну форму захисту «великого капіталу». Мабуть, першим питанням податкового референдуму стало б питання збільшення ставок податків для тих, хто має великі прибутки (доходи), чи введення податку на розкіш. Доречи, на нашу думку, сама ідея встановлення податку на розкіш є мертвою. По-перше, не має жодних перешкод для встановлення підвищених ставок податків у рамках існуючої податкової системи. По-друге, питання оподаткування надприбутків (доходів) лежить не у площині додаткового

податку, а у вдосконаленні чинного законодавства з метою подолання прогалін, які дозволяють правомірно зменшувати базу податку. По-третє, видається доволі складним дати визначення поняттю «розкіш». З точки зору юридичної техніки, взагалі незрозумілою є можливість винесення податкового закону на референдум.

Визначившись із формою акта про податки та збори, необхідним є з'ясування процедури прийняття податкового закону та порядку введення його у дію. Тут ми торкаємося процедурних аспектів у податково-правовому регулюванні.

М.П. Кучерявенко запропонував розрізняти поняття, як «правотворча процедура», «законодавча процедура», «нормотворча процедура». Використання терміну правотворча податкова процедура навряд чи є послідовним, оскільки в цій ситуації йдеться про глобальний механізм конструювання, формування права, правових приписів [13, с.132]. Отже, можливим є визначення особливостей у законодавчих та нормотворчих процедурах. Конституцією України [8] не передбачено ніяких окремих процедур щодо розгляду та прийняття податкових законів. Немає цього і у Законі України «Про Регламент Верховної Ради України» [14] чи будь-якому іншому законі.

Специфіка податкових нормотворчих процедур проявляється:

- у системності і співвідпорядкованості норм, що регулюють оподаткування;
- у структурованості податкових законодавчих актів, що обумовлена існуванням конструкції податкового механізму;
- у особливості співвідношення податкових законодавчих актів, що відображає ієрархію нормативних актів, які беруть участь у регулюванні оподаткування;
- у строках внесення змін, що пов'язані не тільки певними тимчасовими мажами, але й процедурою;
- у співвідношенні з бюджетним законодавством [13, с.136–138].

Цікавою, з точки зору саме податкової нормотворчості є норма ч.3 ст.27 Бюджетного

кодексу України [15]. Так, зазначеною нормою закріплено: «закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим». Доволі складно заперечити той факт, що Податковий кодекс України впливає на показники бюджетів. Отже, Податковий кодекс України вводиться в дію у залежності від дати, коли його було прийнято. Зазначений акт було прийнято 02.12.2010 р. Таким чином, відповідно до Бюджетного кодексу України, Податковий кодекс повинен був введений в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим – 01.01.2012 р.

Це питання стало предметом розгляду Конституційного Суду України. Суд України відмовив відкрити провадження, оскільки, ч.1 ст.152 Конституції України передбачає, що закони та інші правові акти визнаються неконституційними повністю чи в окремій частині, якщо вони не відповідають Конституції України або якщо була порушена встановлена Конституцією України процедура їх розгляду, ухвалення або набрання ними чинності». За логікою суду неконституційним може бути визнаний той правовий акт, стосовно якого були порушені процесуальні вимоги, що встановлюються Конституцією України, а не іншими правовими актами [16]. Виходить, що є норма, яка прямо зобов'язує до певної поведінки, однак норма жодним чином не забезпечена примусом чи захистом, отже, є мертвою нормою.

ЛІТЕРАТУРА

1. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.
2. Исаев А. Финансы и налоги: очерки теории и политики / Исаев А. – М. : Статут, 2004. – 618 с. (В серии «Золотые страницы финансового права России»),

3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации : от 30.01.2001 г., № 2-П // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2001. – № 3. – С. 33.
4. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.constitution.ru>.
5. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации : от от 21.03.1997 г., № 5-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
7. Конституция Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://pravo.by>.
8. Конституція України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
9. Податковий кодекс України // ВВР України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
10. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. – М. : РИОР, 2008. – 382 с.
11. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» : від 03.07.1998 р., № 727/98.
12. Закон України Про систему оподаткування : від 25.06.1991 р., № 1251-ХІІ // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
13. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
14. Закон України «Про Регламент Верховної Ради України» : від 10.02.2010 р., № 1861-VI // ВВР України. – 2010. – № 14. – Ст. 133.
15. Бюджетний кодекс України // ВВР України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
16. Ухвала Конституційного Суду України про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України : від 14.07.2011 р., № 35-у/2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ccu.gov.ua>.

Липко О. Ю. Про особливості податкових нормотворчих процедур / О. Ю. Липко // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 579–583 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12lojnp.pdf>

Проведено аналіз чинного законодавства України, Білорусії та Російської Федерації. Розглянуто думки провідних науковців в галузі податкового права. Звернуто увагу на те, що відсутність окремих процедур щодо розгляду та прийняття податкових законів є вельми актуальною проблемою в наш час.

Липко О.Ю. Об особенностях налоговых нормативных процедур

Проведен анализ действующего законодательства Украины, Беларуси и Российской Федерации. Рассмотрены мнения ведущих ученых в области налогового права. Обращено внимание на то, что отсутствие отдельных процедур по рассмотрению и принятию налоговых законов является весьма актуальной проблемой на сегодняшний день.

Lypko O.Ju. On Peculiarities Tax Normative Procedures

The features of regulatory consolidation taxes and duties, determines the specific tax rulemaking. Analysis of current legislation of Ukraine, Belarus and the Russian Federation discusses. Views of leading scientists in the field of tax law Considered. That the absence of specific procedures for the consideration and adoption of tax laws is a very urgent problem nowadays Notes.