

НОРМОТВОРЧІСТЬ У ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Досліджується нормотворча діяльність органів державної податкової служби через призму понять «нормотворче провадження», «нормативно-правовий акт», що надало змогу автору класифікувати нормативно-правові акти, якими регулюється нормотворення в органах державної податкової служби України.

Ключові слова: *нормотворчість, нормотворче провадження, нормативно-правовий акт, державна податкова служба.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах швидкоплинного розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування, нагальним є питання щодо удосконалення та реформування процесу нормотворчості в діяльності органів державної податкової служби (далі – ДПС). Адже, з 24.12.2012 року в Україні було утворено новий центральний орган виконавчої влади, а саме: Міністерство доходів і зборів шляхом реорганізації ДПС України та Державної митної служби (далі – ДМС) [1]. На даний час триває процес реорганізації ДПС та ДМС та насамперед формується правова база новоствореного міністерства.

Метою даного дослідження є визначення поняття нормотворчого провадження та класифікація нормативно-правових актів, якими регулюється процес нормотворення в діяльності органів ДПС України.

Стан дослідження. Проблема нормотворчості в останні роки була предметом активної дискусії в сучасній адміністративно-правовій науці. Зокрема, процес нормотворення органів державної влади став предметом досліджень таких вітчизняних вчених, як Ю.П. Битяк, О.М. Бандурка, В.Б. Авер'янов, С.В. Ківалов, І.П. Голосніченко, М.М. Тищенко, Т.О. Коломєць, В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, В.В. Зуй, В.М. Гарашук, О.І. Остапенко, З.Р. Кісіль та інших. На противагу численним дослідженням нормотворчості в органах державної влади процес нормотворення в органах ДПС України не підлягав ґрунтовному аналізу.

Виклад основних положень. Розпочинаючи дослідження нормотворчості у діяльності органів ДПС, спершу необхідно визначитись з такими ключовими поняттями як «нормотворче провадження» та «нормативно-правовий акт».

Знані вітчизняні науковці з адміністративного права по-різному тлумачать поняття «нормотворче провадження». Так, Ю.П. Битяк, В.В. Зуй та В.М. Гарашук визначають нормотворче провадження як провадження з підготовки та прийняття нормативних актів [2, с. 81]. О.М. Бандурка та М.М. Тищенко у підручнику «Адміністративний процес» нормотворче провадження розглядають як провадження з випрацювання та ухвалення нормативних актів [3, 16]. У підручнику «Адміністративне право України» за загальною редакцією В.Б. Авер'янова під нормотворчим провадженням розуміють провадження з підготовки й ухвалення нормативних правових актів [4, с. 450]. У навчальному посібнику «Адміністративне право України: основні поняття» за загальною редакцією І.П. Голосніченка нормотворче провадження тлумачиться як провадження у справах щодо прийняття нормативно-правового підзаконного адміністративного акта [5, с. 104]. У підручнику «Адміністративне право України» за загальною редакцією Т.О. Коломоїця нормотворче провадження розглядається як провадження з обробки та прийняття нормативних актів [6]. В.К. Колпаков та О.В. Кузьменко зазначають, що нормотворчі провадження становлять специфічну діяльність уповноважених суб'єктів щодо підготовки, затвердження, офіційного оголошення нормативно-правових актів [7, с. 278]. Як бачимо, серед вітчизняних науковців-адміністративістів точиться гостра дискусія щодо роз'яснення поняття «нормотворче провадження».

Отож, проаналізувавши вищенаведені роз'яснення поняття «нормотворче провадження», можна дійти висновку, що нормотворче провадження – це діяльність уповноважених владних суб'єктів щодо підготовки та прийняття нормативно-правового акта у процесі реалізації ними владних повноважень.

Поняттю «нормативно-правовий акт» у вітчизняній правовій науці приділялася значна увага з боку фахівців з теорії держави і права. Предметом їхнього дослідження насамперед стали такі питання, як поняття, ознаки та класифікація нормативно-правових актів. Зокрема О.Ф. Скакун вважає, що нормативно-правовий акт – це офіційний актоволевиявлення (рішення) уповноважених суб'єктів права, що встановлює (змінює, скасовує) правові норми з метою регулювання суспільних відносин [8, с. 311]. Ю.А. Ведерніков, В.С. Грекул зазначають, що нормативно-правовий акт – це офіційний акт-документ компетентних суб'єктів правотворчості, який містить норми права, що забезпечуються державою [9]. К.Г. Волинка під нормативно-правовим актом розуміє загальнообов'язкове офіційне рішення спеціально уповноваженого

суб'єкта, прийняте в певному порядку, яке встановлює нові правові норми та змінює або скасовує вже наявні [10]. П.М. Рабінович розглядає нормативно-правовий акт як письмовий документ компетентного органу держави, в якому закріплено забезпечуване нею формально обов'язкове правило поведінки загального характеру [11]. М.С. Кельман та О.Г. Мурашин визначають, що нормативний акт – це письмовий документ компетентного суб'єкта права, в якому закріплюються правила поведінки загального характеру, що забезпечуються державою [12, с. 230]. Поділяючи думки вчених, видається, що більш вичерпне тлумачення поняття нормативно-правового акта надається у наказі Міністерства юстиції України «Про вдосконалення порядку державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та скасування рішення про державну реєстрацію нормативно-правових актів». Згідно з пунктом 1.4 цього наказу, під нормативно-правовим актом слід розуміти офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженим на це суб'єктом нормотворення у визначеній законодавством формі та за встановленою законодавством процедурою, спрямований на регулювання суспільних відносин, що містить норми права, має неперсоніфікований характер і розрахований на неодноразове застосування [13].

Загальноприйнято вважати, що нормативно-правові акти в Україні поділяються на дві основні групи, а саме: закони та підзаконні акти.

Закони України – нормативно-правові акти, які приймаються Верховною Радою України (далі – ВРУ) та/або на всеукраїнському референдумі, мають вищу юридичну силу та регулюють суспільні відносини у різних сферах життєдіяльності.

Класифікація законів проводиться за різними критеріями: 1) за юридичною силою: Конституція України, як основний закон держави та інші закони, які не повинні суперечити Конституції; 2) за суб'єктом нормотворчості: прийняті законодавчим органом (ВРУ) чи на референдумі (народним волевиявленням); 3) за предметом регулювання: конституційні, адміністративні, кримінальні, цивільні, фінансові та інші закони в залежності від суспільних відносин, які вони регулюють; 4) за терміном дії: постійні, тимчасові (прийняті під час дії адміністративно-правового режиму (надзвичайний, воєнний стани)); 5) за структурою: прості та кодифіковані; 6) за сферою дії: загальнодержавні, дія яких поширюється на всій території України та локальні, дія яких поширюється в окремих адміністративно-територіальних одиницях.

Підзаконні акти – нормативно-правові акти, які видаються та виконуються на основі Конституції та законів України, приймаються відпо-

відними уповноваженими на те суб'єктами нормотворчості (здебільшого органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування).

Розглядаючи підзаконні акти, варто зазначити, що головним критерієм поданої нами класифікації є суб'єкт нормотворчості, до інших критеріїв таких, як предмет регулювання, термін та сфера дії, слід застосовувати аналогічну класифікацію законам України.

Отже за суб'єктами нормотворчості підзаконні акти поділяються: 1) акти Президента України (далі – ПУ): укази, розпорядження, доручення; 2) акти ВРУ: постанови; 3) акти Кабінету Міністрів України (далі – КМУ): постанови, розпорядження; 4) акти центральних органів виконавчої влади: накази, положення, регламенти, інструкції, методичні рекомендації, правила, порядки, переліки; 5) акти органів місцевого самоврядування: рішення, постанови.

Розглядаючи нормотворчість у діяльності органів ДПС України, насамперед слід визначити перелік нормативно-правових актів, які регулюють процес нормотворення. Особливістю поданої нами класифікації нормативно-правових актів є їх *реалізація*, тобто практичне застосування нормативно-правових актів ДПС у процесі її діяльності.

Отже, до основних нормативно-правових актів, які регулюють практичне застосування процесу нормотворення в діяльності органів ДПС слід віднести: 1. Податковий кодекс України, прийнятий від 02.12.2010 року № 2755-VI. 2. Положення про Державну податкову службу України (далі – Положення), затверджене Указом Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011. 3. Регламент Державної податкової служби України (далі – Регламент), затверджений наказом державної податкової служби України від 27.10.2011 р. № 95. 4. Типовий регламент державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах (далі – Типовий регламент), затверджений наказом державної податкової служби України від 28.04.12 № 362.

Так, у ст. 19¹ Податкового кодексу України визначені функції органів державної податкової служби України. Пп. 24 та 37 ч. 1 ст. 19¹ визначено, що органи ДПС: 1) узагальнюють практику застосування законодавства з питань оподаткування; 2) розробляють пропозиції щодо вдосконалення законів та підзаконних актів (нормативно-правових актів ПУ, КМУ, міністерств); 3) розробляють пропозиції до проектів міжнародних договорів з питань оподаткування [14].

У п. 4 Положення та у розділі I Регламенту визначається, що ДПС України розробляє та вносить *Міністру* проекти законів України,

проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, а також проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, що належать до сфери діяльності державної податкової служби України [15, 16]. Цитуючи положення та регламент державної податкової служби незвичною видається дефініція, що «державна податкова служба України розробляє та вносить Міністру проекти нормативно-правових актів». З приводу цього виникає питання «Якому міністрові державна податкова служба вносить проекти нормативно-правових актів на погодження?». Відповідь на це запитання міститься у п. 1 Положення та п.1.3 Регламенту. Так у Положенні ДПС України належить до центральних органів виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через *Міністра фінансів України* (далі – Міністр). А відповідно до Регламенту діяльність ДПС України спрямовується і координується КМУ через *Міністра фінансів України* (далі – Міністр). Однак, все ж таки, вважатимемо скорочений термін «Міністр» недоречним. На наш погляд, більш влучно було б використовувати розширене тлумачення: *Міністр фінансів України* у всьому тексті вищезазначених нормативно-правових актів.

У розділі III Регламенту [16] чітко визначений порядок підготовки нормативно-правових актів. Зокрема, у ньому зазначається наступне:

1. Підготовка проектів нормативно-правових актів ДПС України здійснюється у відповідності: Конституції України, Законів України, Актів ПУ, ВРУ, КМУ.

2. ДПС України проводить узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції та розробляє: проекти законів України, акти ПУ, акти КМУ з питань, що належать до її компетенції, проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, у відповідності до форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, що належать до сфери її діяльності.

3. Структурні підрозділи ДПС України розробляють проекти законодавчих та інших нормативно-правових актів, проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України. Також структурні підрозділи ДПС та підрозділи із статусом юридичної особи здійснюють підготовку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства.

4. У п.п 3.7–3.16 Регламенту регулюються питання, пов'язані із порядком погодження проектів нормативно-правових актів ДПС України з іншими зацікавленими державними органами. Відповідно: 1) проекти законодавчих та інших нормативно-правових актів, а також проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України в

обов'язковому порядку: надаються підрозділу обслуговування платників податків для перевірки їх відповідності законодавству Європейського Союзу та вимогам генеральної угоди з тарифів і торгівлі та світової організації торгівлі, Конвенції про захист прав і основоположних свобод людини, а також проходять експертизу Міністерством юстиції України, та надсилаються на погодження з усіма заінтересованими міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади після їх погодження та візування Міністром фінансів України; 2) проекти регуляторних актів, які стосуються питань державної регуляторної політики, підлягають обов'язковому погодженню із спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань державної регуляторної політики; 3) проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України щодо впровадження нових (або оновлюються існуючі) форм звітності юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців підлягають обов'язковому погодженню з підрозділом інформатизації та обліку платників податків та підрозділом прогнозування, аналізу, обліку та звітності; 4) проекти нормативно-правових актів, які стосуються питань використання бюджетних коштів, інших фінансових ресурсів держави та державного майна, підлягають обов'язковому погодженню з Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку та торгівлі України, Міністерством юстиції України, Державною фінансовою інспекцією України, а також погоджується з усіма заінтересованими міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади; 5) проекти нормативно-правових актів з питань розвитку адміністративно-територіальних одиниць підлягають обов'язковому погодженню з відповідними місцевими держадміністраціями; 6) проекти нормативно-правових актів та інших рішень, які впливають на конкуренцію, підлягають обов'язковому погодженню з Антимонопольним комітетом України; 7) проекти нормативно-правових актів з питань функціонування місцевого самоврядування чи інтересів територіальних громад надсилаються відповідним органам місцевого самоврядування для ознайомлення; 8) проекти нормативно-правових актів, що стосуються соціальних, економічних і трудових відносин, обов'язково надсилаються для узгодження до спільного представницького органу профспілок та спільного представницького органу роботодавців.

5. Розроблені ДПС України проекти законодавчих та інших нормативно-правових актів, а також проекти нормативно-правових актів Міністерства фінансів України подаються Міністрові фінансів

України для внесення їх до КМУ або видання Міністерством фінансів України.

Як бачимо, основним нормативно-правовим актом, який регулює нормотворчість в органах державної податкової служби на центральному рівні, є Регламент. Водночас, цим нормативно-правовим актом вирішуються безліч інших питань, не пов'язаних з нормотворчістю. Адже Регламентом регулюються всі питання, які визначають порядок організації діяльності ДПС України.

В таких умовах, доцільно було прийняти окремий нормативно-правовий акт, який би регулював виключно нормотворчу діяльність ДПС України, більше того вирішуючи це завдання, можна запозичити позитивний досвід, яким володіє Міністерство внутрішніх справ України. Так, нормотворча діяльність у системі органів внутрішніх справ законодавчо регламентується Інструкцією з організації нормотворчої діяльності в Міністерстві внутрішніх справ України [17]. Дана Інструкція складається з 8 розділів, у яких законодавець досить влучно розробив єдину систему організації і порядку підготовки проектів нормативно-правових актів. На особливу увагу заслуговує подана класифікація видів нормативно-правових актів Міністерства внутрішніх справ України.

На регіональному рівні у ДПС України підготовка нормативно-правових актів законодавчо регламентована розділом III Типового регламенту [18]. Відповідно до п.п 3.1–3.5 цього регламенту регіональні ДПС:

1. Готують та вносять пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правових актів з питань оподаткування та діяльності органів ДПС України. Дані пропозиції розробляються регіональними податковими службами, як за своїми власними ініціативами, так і за дорученнями з центрального апарату державної податкової служби України.

2. Структурні підрозділи регіональних ДПС готують пропозиції щодо питань, що належать до їх компетенції. Процес підготовки відповідних пропозицій складається з наступних етапів: 1) проведення глибокого аналізу у відповідній сфері правового регулювання; 2) визначення норм нормативно-правових актів, які містять неоднозначне, суперечливе тлумачення або дозволяють платникам податків ухилятися від їх сплати; 3) зазначення причин, які зумовили підготовку пропозицій щодо вдосконалення; 4) розроблення власного обґрунтування щодо вдосконалення нормативно-правових актів; 5) підготування тексту пропозицій; 6) проведення перевірки пропозицій на відповід-

ність законодавству України; 7) розроблення порівняльної таблиці, у якій слід зазначити, з однієї сторони, положення норм чинних нормативно-правових актів та пропозиції щодо внесення змін до них, а з іншої – положення норм чинних нормативно-правових актів, урахувавши вже внесені зміни.

3. Пройшовши всі вищезазначені етапи, пропозиції підлягають обов'язковому погодженню з керівником підрозділу правової роботи, підписуються керівником регіональної податкової служби та надсилаються на розгляд до ДПС України.

Висновки. Таким чином, процесу нормотворчості в органах ДПС України приділяється важливе значення. Свідченням цього є прийняття ДПС України у 2011 та 2012 роках таких нормативно-правових актів, як Регламент та Типовий регламент. Цими нормативно-правовими актами чітко регулюється процес підготовки, розробки та впровадження проектів нормативно-правових актів органів ДПС України, як на загальнодержавному, так і на регіональному рівнях.

У той же час вважаємо за необхідне розробити нормативно-правовий акт, який би регулював окремо нормотворчу діяльність в органах ДПС України.

1. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.12 р. № 726

2. Адміністративне право України. Загальна частина. Альбом схем: навч. посібник / Ю.П. Битяк, В.В. Зуй, В.М. Гарашук та ін. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 2003. – С. 81.

3. Бандурка О.М. Адміністративний процес: підручник / О.М. Бандурка, М.М. Тищенко. – К.: Літера ЛТД, 2002. – С. 16.

4. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник: в 2 т. / ред. кол.: В.Б. Авер'янов та ін. – К.: Юрид. думка, 2004. – Т. 1. – С. 450.

5. Адміністративне право України: основні поняття: навч. посібник / за заг. ред. проф. І.П. Голосніченка. – К.: ГАН, 2005. – С. 104.

6. Адміністративне право України: підручник / за заг. ред. проф. Т.О. Коломoeць. – К.: Істина, 2008. – 219 с.

7. Колпаков В.К. Адміністративне право України: підручник / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 278.

8. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник / О.Ф. Скакун; пер. з рос. – Харків: Консум, 2001. – С. 311.

9. Ведерніков Ю.А. Теорія держави і права: навч. посібник / Ю.А. Ведерніков, В.С. Грекул. – 4-те вид., доп. і переробл. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 224 с.

10. Волинка К.Г. Теорія держави і права: навч. посібник / К.Г. Волинка. – К.: МАУП, 2003. – 240 с.
11. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права та держави: навч. посібник / П.М. Рабінович. – Вид. 5-те, зі змінами. – К.: Атіка, 2001. – 176 с.
12. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права: підручник / М.С. Кельман, О.Г. Мурашин. – К.: Кондор, 2006. – С. 230.
13. Про вдосконалення порядку державної реєстрації нормативно-правових актів у Міністерстві юстиції України та скасування рішення про державну реєстрацію нормативно-правових актів: Наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2005 № 34/5
14. Податковий кодекс України, прийнятий від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями)
15. Положення про Державну податкову службу України, затв. Указом Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011
16. Регламент Державної податкової служби України, затверд. наказом ДПС України від 27.10.2011 р. № 95
17. Інструкція з організації нормотворчої діяльності в Міністерстві внутрішніх справ України, затв. наказом Міністерства внутрішніх справ від 18.12.2007 № 485
18. Типовий регламент державних податкових служб в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах, затв. наказом державної податкової служби України від 28.04.12 № 362

Тернушак Н.Н. Нормотворчество в деятельности органов Государственной налоговой службы

Исследуется нормотворческая деятельность органов государственной налоговой службы через призму понятий «нормотворческое производство», «нормативно-правовой акт», что дало возможность автору классифицировать нормативно-правовые акты, которыми регулируется нормотворчество в органах государственной налоговой службы Украины.

Ключевые слова: *нормотворчество, нормотворческое производство, нормативно-правовой акт, государственная налоговая служба.*

Ternuschak M.M. Rulemaking in the activities of State Tax Service

In the article the rule-making activities of the State Tax Service in the light of the concepts of «rule-making proceedings», «normative-legal act», which enabled the author to classify regulations governing the rule-making process in the organs of the State Tax Service in Ukraine.

Key words: *rulemaking, rule-making proceedings, normative-legal act, the State Tax Service of Ukraine.*

Стаття надійшла 3 січня 2013 р.