



# АДМІНІСТРАТИВНЕ, ФІНАНСОВЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

Д. О. Білінський\*

## ДО ПИТАННЯ ЩОДО СКЛАДУ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

З'ясування складу податкового законодавства, обумовлено перш за все тим, що на даний момент у чинних нормативно-правових актах відсутнє визначення поняття “податкове законодавство”. Це призводить до того, що в законодавстві вказаний термін використовується як у звуженому значенні (до складу податкового законодавства включаються лише нормативно-правові в формі законів), а також у більш широкому розумінні, коли цим поняттям охоплюються не лише закони, а й підзаконні нормативно-правові акти. Враховуючи вищевикладену проблему, автор поставив собі за мету проаналізувати дослідження, в яких пропонується розв'язання цього питання. Серед них можна виділити праці М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, С. Г. Олейнікової<sup>1</sup>. Крім теоретичних положень, в статті досліджуються окремі норми зарубіжного податкового законодавства, а також чинні нормативно-правові акти України.

Для розкриття поняття “податкове законодавство” звернемося спочатку до визначення цього терміна. Бюджетний кодекс України використовує термін “законодавство про податки, збори і обов'язкові платежі”, не розкриваючи зміст цього поняття<sup>2</sup>. В ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування”<sup>3</sup> використовуються одразу два терміни: “податкове законодавство”, “законодавство про оподаткування” зміст яких теж залишається не з'ясованим. Без визначення використовує більш загальний термін “законодавство” і Конституція України<sup>4</sup> (ст.ст. 9, 19, 118, п. 12 Перехідних положень).

Закони в залежності від важливості і специфіки врегульованих відносин цей термін використовують в різних значеннях: в одних маються на увазі лише саме закони; інші насамперед кодифіковані, у поняття “законодавство” включають як закони й інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України,

© Білінський Д. О., 2008

\* аспірант Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого (м. Харків)

<sup>1</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6-ти т. — Х.: Легас, 2004. — Т II: Введение в теорию налогового права. — 600 с.; Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — 608 с.; Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации: Дисс. ... канд. юрид. наук. — Саратов, 2005. — 197 с.

<sup>2</sup> Бюджетный Кодекс Украины від 21.06.2001 р. // ОВУ. — 2001. — № 29. — Ст. 1291.

<sup>3</sup> Про систему оподаткування: Закон України від 18.02.1997 р. // ВВР. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

<sup>4</sup> Конституція України від 28.06.1996 р. // ВВР. — 1996. — № 30. — Ст. 141.



Кабінету Міністрів України, а в деяких випадках — і нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади<sup>5</sup>. Проблема з'ясування значення поняття “законодавство” була об'єктом розгляду і Конституційного Суду України. Так, у рішенні № 12-рп/98 від 9 липня 1998 року вказується, що терміном законодавство охоплюються закони України, міжнародні договори України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Також сюди входять постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети й постанови Кабінету Міністрів України, що прийняті в межах їх повноважень і у відповідності з Конституцією України і законами України<sup>6</sup>.

Якщо звернутися до визначення поняття “податкове законодавство”, що міститься в податкових кодексах країн СНД, то Податковий кодекс Російської Федерації в ч. 1 ст. 1 закріплює, що законодавство про податки та збори складається із податкового кодексу та прийнятих у відповідності з ним законів про податки та збори. На схожій позиції стоїть і Закон Республіки Вірменія “Про податки” в ст. 2 якого, встановлюється, що податкове законодавство складається із даного закону і законів по окремим видам податків. Тобто у вищевказаних актах закріплюється звужене тлумачення поняття “податкове законодавство”. Податкові кодекси інших країн СНД навпаки закріплюють широке розуміння терміна “податкове законодавство”<sup>7</sup>.

Варто погодитися з думкою С. Л. Зівса про те, що занадто широке тлумачення поняття “законодавство” може призвести до знищення межі між законами та всією сукупністю інших нормативно-правових актів<sup>8</sup>. Про пріоритетність формування податкового законодавства шляхом прийняття законів прямої дії, що виключає використання конкретизуючих підзаконних актів, пише й С. Г. Пепеляєв. Він пропонує включати до складу податкового законодавства лише закони та рішення органів влади, які прийняті на основі Конституції<sup>9</sup>. Підсумовуючи, хотілося б відзначити, що на даний момент переважає підхід розширеного тлумачення терміна “податкове законодавство”. Виходячи з цього, до його складу включаються не лише закони, але й підзаконні нормативно-правові акти. Саме тому й використовувати термін “податкове законодавство” ми будемо саме з позиції розширеного тлумачення вказаного поняття.

Законодавство взагалі, і податкове законодавство зокрема, є явищем системним. Пояснюється це тим, що на відміну від сумативних структур в системі законодавства різноманітні види нормативно-правових актів (як в цілому, так і в своїх структурних частинах) займають чітко визначене місце, а головним структурним зв'язком є зв'язок не сумативного, а ієрархічного типу<sup>10</sup>. Дійсно, податкове законодавство є системним явищем, що включає до свого складу розташовані у певному порядку нормативно-правові акти, тобто йому притаманна своя структура — спосіб зв'язку між її елементами.

Ієрархічна структура є вираженням різної юридичної сили окремих видів джерел права і пов'язаною з цим підпорядкованістю джерел права в органічно єдиній системі. Слід відмітити, що ієрархічність є однією із суттєвих ознак форми права, одним із найважливіших проявів внутрішньосистемних зв'язків джерел права. Встановлення суворих правил співвідношення джерел права і дотримання

<sup>5</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 555.

<sup>6</sup> Справа за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміну «законодавство»): Рішення Конституційного Суду України від 09.07.1998 р. № 12-рп/98 // ОВУ. — 1998. — № 32. — Ст. 62, 63.

<sup>7</sup> Див.: Налоговый кодекс Туркменистана. — А.: TDKR-nesiryat, 2005. — С. 200.

<sup>8</sup> Зивс С. Л. Источники права. — М.: Наука, 1981. — С. 33.

<sup>9</sup> Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — С. 208.

<sup>10</sup> Поленина С. В. Теоретические проблемы системы советского законодательства. — М.: Наука, 1979. — С. 40.



цих правил має принципове значення для режиму законності, є за сутністю симптоматичним показником, критерієм панування законності<sup>11</sup>. Справедливо зазначає С. В. Полєніна, що ієрархічна структура нормативних актів органів держави обумовлена в першу чергу структурою цих органів, тобто акти державних органів нижчого рангу повинні відповідати актам, що видаються органами більш високого рангу<sup>12</sup>.

У зв'язку з цим досить цікавою бачиться позиція С. Г. Пепеляєва, який відокремлює податкове законодавство (як сукупність норм, що містяться в законах і прийнятих на їх основі актах органів місцевого самоврядування) від додаткових джерел податкового права (підзаконні нормативно-правові акти, рішення органів конституційної юстиції, акти судових органів, міжнародні договори)<sup>13</sup>. Він виходить із обмежувального розуміння податкового законодавства. Досить цікавим при цьому є те, що, розподіляючи джерела податкового права на основні та додаткові він наголошує і на провідному положенні в ієрархічній системі законів про оподаткування (як основи податкового законодавства) над всіма іншими "додатковими" джерелами податкового права.

Якщо зробити спробу вибудувати ієрархічну систему нормативно-правових актів, що містять норми податкового законодавства України, то на першому місці повинна стояти Конституція України як Основний закон держави. В підтвердження цього слід привести положення ч. 2 ст. 8 Конституції України, згідно з яким Конституція має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Конституційним засадам оподаткування присвячена, зокрема, ст. 67, в якій закріплено обов'язок сплачувати податки. Також ч. 2 ст. 92 вказує на те, що виключно законами встановлюються система оподаткування, податки і збори. До речі, якщо звернутися до зарубіжного досвіду, то в податкових кодексах таких держав як Азербайджан, Грузія і Таджикистан прямо закріплено, що Конституція є складовою податкового законодавства.

На другому місці в ієрархії податкового законодавства слід розташувати міжнародно-правові угоди, що стосуються питань оподаткування. Вказане положення міжнародних договорів обумовлено концепцією примату міжнародного права, що закріплена в Декларації про державний суверенітет України та ч. 2 ст. 19 Закону України "Про міжнародні договори України"<sup>14</sup>, згідно з яким, якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Дані положення свідчать про визнання Україною авторитету міжнародного права і верховенства над нормами внутрішньодержавного права<sup>15</sup>. Слід погодитися з М. П. Кучерявенко, який зазначає, що джерелами податкового права є не будь-які міжнародні договори, а лише ті, що містять правила поведінки у сфері оподаткування, які встановлені двома чи декількома державами, що розраховані на неодноразове застосування. Іншими словами, це ті договори, які містять норми податкового права та які відрізняються специфічними ознаками:

- а) виражають узгодженість між рівноправними суб'єктами (державами) в області реалізації податкового обов'язку громадянами цих держав на їх території;
- б) є обов'язковими для його учасників;

<sup>11</sup> Зивс С. Л. Указ. работа. — С. 34, 35.

<sup>12</sup> Полєніна С. В. Указ. работа. — С. 41.

<sup>13</sup> Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — С. 208-237.

<sup>14</sup> Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. // ВВР. — 2004. — № 50. — Ст. 540.

<sup>15</sup> Международное право: Учеб. — Изд. третье, стереотипное. — Х.: Консум; Национ. ун-т внутр. дел, 2004. — С. 80.



- в) характеризуються імперативною природою;
- г) гарантуються і охороняються учасниками міжнародного договору<sup>16</sup>.

Як вже зазначалося, у відповідності зі ст. 92 Конституції України винятково законами встановлюється система оподаткування, податки і збори. Це положення Конституції України вказує на важливість для держави податкових правовідносин і орієнтацію його на закони як основу податкового законодавства, а тому наступний рівень в ієрархічній системі мають зайняти саме ці нормативно-правові акти. Варто погодитися із О. М. Козиріним, який пише, що, надаючи рішенням з питань оподаткування форми закону, державна влада унеможливорює спроби обговорення податкових операції щодо їх доцільності, оскільки режим законності передбачає безумовне виконання законів<sup>17</sup>.

Закон можна визначити як основний правовий акт, видаваний законодавчим (представницьким) органом або прийнятий шляхом референдуму для регулювання найважливіших суспільних відносин<sup>18</sup>. Крім походження, від вищого представницького органу закон як провідний нормативно-правовий акт в системі джерел права характеризується такими формально-юридичними ознаками: нормативність, особливий порядок прийняття, внесення змін та скасування, безпосереднє вираження державної волі, опосередкування найбільш важливих суспільних відносин, первинний характер норм, що містяться в законі та рядом інших особливостей<sup>19</sup>.

Закони про оподаткування, що складають основу податкового законодавства, мають ряд характерних ознак. М. П. Кучерявенко виділяє наступні істотні ознаки податкових законів:

- 1) податковий закон являє собою нормативне вираження інтересів держави в сфері оподаткування, узгодження інтересів суб'єктів, що представляють владну і зобов'язану сторони податкового правовідношення;
- 2) податковий закон як правило, відрізняється стабільністю існування, тривалістю періоду дії;
- 3) регулює найбільш важливі відносини в сфері оподаткування, допускаючи й обумовлюючи застосування інших правових актів;
- 4) податковий закон характеризується верховенством щодо інших правових актів, що регулюють оподаткування і не можуть бути прийняті у випадку протиріччя законам і повинні бути змінені або скасовані в подібній ситуації<sup>20</sup>.

Розглянувши основні ознаки податкових законів, спробуємо класифікувати вказані нормативно-правові акти. Проблеми класифікації законів мають велике теоретичне і практичне значення. Це обумовлено тим, що в процесі класифікації законів встановлюються і фіксуються закономірні зв'язки між різноманітними групами (видами) законів в рамках одного і того ж роду ("законів"), створюються більш сприятливі умови для їх подальшого пізнання і вдосконалення, формуються всі необхідні передумови для більш чіткого визначення місця і ролі кожного виду закону як джерела права в системно-ієрархічній структурі інших джерел права<sup>21</sup>. Законодавчі акти, що лежать в основі податкового законодавства, складають певну систему. У цю систему входять:

- а) загальні нефінансові закони, що відносяться до інших галузей права та містять податкові норми;

<sup>16</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 548, 549.

<sup>17</sup> Див.: Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — С. 210.

<sup>18</sup> Правовые акты. Учеб.-практ. и справ. пособ. / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. — М.: Изд. г-на Тихомирова М. Ю., 1999. — С. 81.

<sup>19</sup> Марченко М. Н. Источники права: Учеб. пособ. — М.: Проспект, 2005. — С. 123.

<sup>20</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 563.

<sup>21</sup> Марченко М. Н. Указ. работа. — С. 132.



б) загальні фінансові закони, що в основному представляють закони бюджетні, до котрих включені податкові норми;

в) загальні податкові закони — законодавчі акти, в яких є положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів;

г) спеціальні податкові закони — законодавчі акти, що регулюють окремі групи або види податків<sup>22</sup>.

М. П. Кучерявенко відмічає, що багато проблем при застосуванні податкових нормативних актів пов'язано з віднесенням законів до конкретного виду (фінансового чи податкового). Українське законодавство не має критерію визначення закону як фінансового чи податкового<sup>23</sup>. До речі, в Російській Федерації зроблена спроба визначити вимоги щодо змісту податкового закону. По-перше, закони про податки та збори повинні формально містити суттєві елементи податкового зобов'язання (п. 6 ст. 3 ПК РФ). По-друге, Конституційний суд РФ визначив ще один критерій, якому повинен відповідати зміст законів про податки та збори: “Законодавчі органи з метою реалізації конституційного обов'язку громадян сплачувати законно встановлені податки та збори повинні забезпечити, щоб закони про податки були конкретними та зрозумілими. Невизначеність норм в законах про податки суперечить принципам правової держави (ч. 1 ст. 1 Конституції РФ) і може призвести до сваволі державних органів та посадових осіб в їх стосунках з платниками податків і до порушення рівності прав громадян перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституції РФ)”<sup>24</sup>.

Досить складно в таких умовах визначити особливості співвідношення законів, що регулюють виключно податкові відносини (“податкові закони”), і законів, які поряд з іншими відносинами стосуються і податкових. Вважаємо, що регулювання податків, елементів податкового механізму повинно здійснюватися спеціальними податковими законами, оскільки застосування “неподаткового законодавства” є причиною багатьох конфліктів. Хотілося б звернути увагу на те, що включення норм про оподаткування в “неподаткові” закони нерационально не тільки з позиції забезпечення надходжень до бюджетів, але й у відношенні закріплення рівності платників податків. Дієвий контроль може бути лише тоді, коли елементи податкового механізму будуть регулюватися виключно податковим законами<sup>25</sup>.

Складаючи основу податкового законодавства, закони про оподаткування не є єдиною формою вираження правових норм, що складають інститут податкового права. Як відзначалося раніше, податкові правовідносини регулюють також і інші акти податкового законодавства, що мають підзаконний характер. Зупинимося на тих з них, що займають верхні ступені в ієрархії підзаконних нормативно-правових актів (це акти, що видаються Президентом України і Кабінетом Міністрів України). Згідно ст. 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<sup>26</sup>. Насамперед за рахунок указів Президента вдається поєднати

<sup>22</sup> Основи налогового права.: Учеб. пособ./ Под. ред. Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2003. — С. 37, 38.

<sup>23</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 568, 569.

<sup>24</sup> Олейникова С. Г. Указ. работа. — С. 138.

<sup>25</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 568, 569.

<sup>26</sup> Правовые акты. Учеб.-практ. и справ. пособ. / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. — М.: Изд. г-на Тихомирова М. Ю., 1999. — С. 158.



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 встигнути за швидкоплинними вимогами практичного життя. Тому поряд з законами, які б 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<sup>27</sup>.

Проте не потрібно і перебільшувати значення указу Президента з питань оподаткування, оскільки він все ж таки є підзаконним нормативно-правовим актом і не може підміняти собою податкового закону. Важливість указанного застереження підкреслює М. М. Марченко. Розглядаючи вказану проблему співвідношення указу і закону, автор пише про порочність практики видання і застосування указів Президента замість законів, неправомірний підміни 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 своїй стояла завжди. І завжди, як правило, будь-яка підміна актів досить різко і безкомпромісно засуджувалася, оскільки руйнувала б є суспільстві і державі правопорядок, суперечила елементарним вимогам законності і конституційності. На важливості дотримання принципу верховенства закону наголошував М. М. Коркунов, який писав, що указ є обов'язковий за умови несуперечності його закону<sup>28</sup>.

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

1. Процесуальні порушення:
  - а) акт прийнятий з порушенням компетенції;
  - б) акт прийнятий з порушенням встановленого порядку;
  - в) акт введений у 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<sup>29</sup>.

Гарантією підзаконності указів є можливість їх відміни, якщо вони не відповідають приписам конституційних норм, норм законів<sup>30</sup>.

До підзаконних актів податкового законодавства відносяться також акти, що видаються Кабінетом Міністрів України. Згідно ст. 117 Конституції України Кабінет Міністрів України в межах своєї компетенції видає постанови і

<sup>27</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 573, 574.

<sup>28</sup> Марченко М. Н. Указ. работа. — С. 216.

<sup>29</sup> Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Изд-во ФБК-ПРЕСС, 2000. — С. 243.

<sup>30</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 578.



розпорядження, що є обов'язковими для виконання. Слід зазначити, що акти, які мають нормативний характер, видаються у формі постанов, акти по оперативних і 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<sup>31</sup>.

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

а) визначає сферу та завдання регулювання податкових відносин у відповідності з повноваженнями Кабінету Міністрів і завданнями 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 і узгодженість всієї системи.

Відносно юридичної сили постанов Кабінету Міністрів хотілося б 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<sup>32</sup>. Вказане положення актів Кабінету Міністрів України означає, що по-перше, вони видаються не тільки на основі і на виконання Конституції та законів, але і на основі і на виконання указів Президента. По-друге, це означає, що постанови Кабінету Міністрів, які видаються на основі і на виконання Конституції і законів та указів Президента, не повинні суперечити цим нормативно-правовим актам. По-третє, місце постанов Кабінету Міністрів в ієрархії нормативно-правових актів на більш низькому рівні в порівнянні з законами і указами Президента означає, що у випадку виникнення колізій між постановами Кабінету Міністрів та одним з цих актів пріоритет буде на стороні останнього — закону чи указу Президента<sup>33</sup>.

Слід зазначити, що хоча підзаконні нормативно-правові акти в сфері оподаткування і дозволяють оперативно приймати відповідні рішення, а також усувати проблеми технічного характеру, однак удосконалювання податкового законодавства повинно йти не по шляху розвитку підзаконного нормоутворення. Переважним бачиться шлях удосконалювання самих законів про оподаткування і встановлення таких механізмів подолання прогалин у законодавстві, що дозволяли б мінімізувати застосування підзаконних нормативно-правових актів.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансового права  
Національної юридичної академії імені Ярослава Мудрого  
(протокол № 6 від 11 грудня 2007 року)*

<sup>31</sup> Правовые акты. Учеб.-практ. и справ. пособ. / Ю. А. Тихомиров, И. В. Котелевская. — М.: Изд. г-на Тихомирова М. Ю., 1999. — С. 159.

<sup>32</sup> Кучерявенко Н. П. Указ. работа. — С. 579-581.

<sup>33</sup> Марченко М. Н. Указ. работа. — С. 227, 228.