

УДК 342.743: 336.22 (73+4)

НОРМОТВОРЧІ ПРОЦЕДУРИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ ЗАКОННОСТІ В ПРОЦЕСІ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ

Мінаєва О.М., к.ю.н., суддя

*Харківський апеляційний адміністративний суд, вул. Володарського, б. 46, корп. 1, м. Харків, Україна
abcd83@meta.ua*

Стаття присвячена дослідженню особливостей нормотворчих процедур у сфері оподаткування та дотримання принципу законності в процесі їх реалізації. Автором розкрито зміст та визначено співвідношення таких понять, як «податкові процедури» та «нормотворчі процедури у сфері оподаткування». Здійснена характеристика «нормотворчих процедур» за декількома критеріями. Визначено вимоги, дотримання яких є обов'язковим для визнання податків і зборів «законно встановленими». Констатовано певну обмеженість дії принципу законності під час реалізації нормотворчих податково-правових процедур. Розкрито досвід застосування принципу законності у деяких зарубіжних країнах, серед яких Велика Британія, Франція, США, Швейцарія. Відмічено, що реалізація принципу законності у сфері нормотворчих податково-правових процедур характеризується певною непослідовністю.

Ключові слова: податкові процедури, нормотворчі процедури, принцип законності, нормотворчі процедури у сфері оподаткування, поточна нормотворчість, нормотворчість щодо впорядкування існуючого нормативно-правового матеріалу.

НОРМОТВОРЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И СОБЛЮДЕНИЕ ПРИНЦИПА ЗАКОННОСТИ В ПРОЦЕССЕ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

Минаева О.М.

*Харьковский апелляционный административный суд, ул. Володарского, д. 46, корп. 1, г. Харьков, Украина
abcd83@meta.ua*

Статья посвящена исследованию особенностей нормативных процедур в сфере налогообложения и соблюдения принципа законности в процессе их реализации. Автором раскрыто содержание и определено соотношение таких понятий, как «налоговые процедуры» и «нормотворческие процедуры в сфере налогообложения». Осуществлена характеристика «нормативных процедур» по нескольким критериям. Определены требования, соблюдение которых является обязательным для признания налогов и сборов «законно установленными». Констатирована определенная ограниченность действия принципа законности при реализации нормативных налогово-правовых процедур. Раскрыт опыт применения принципа законности в некоторых зарубежных странах, среди которых Великобритания, Франция, США, Швейцария. Отмечено, что реализация принципа законности в сфере нормативных налогово-правовых процедур характеризуется определенной непоследовательностью.

Ключевые слова: налоговые процедуры, нормотворческие процедуры, принцип законности, нормотворческие процедуры в сфере налогообложения, текущее нормотворчество, нормотворчество по упорядочению существующего нормативно-правового материала.

RULEMAKING IN THE AREA OF TAXATION AND THAT THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN THE PROCESS OF THEIR IMPLEMENTATION

Minaeva O.M.

*Kharkiv administrative court of appeal, str. Seminary 46/1, Kharkiv, Ukraine
abcd83@meta.ua*

The article investigates features normative procedures in the field of taxation and the principle of legality in the process of implementation. Indicated that standard-setting procedures in the field of taxation is one of the most important constituents of procedures. The author defines the meaning and value of such concepts as «tax procedures» and «standard-setting procedures in the field of taxation». Tax procedures, according to the author - is social relations in the process of the state and municipalities from taxes and fees. Describing the «tax procedures», the author refers to their property characteristics. Carried description «rule-making procedures» on several criteria. The notion of the current rule-making and rule-making to streamline existing regulatory material. The attention is focused on respect for the principle of legality in making the rule-making procedures in the field of taxation. The requirements, compliance with which is mandatory for recognition of taxes «legally established». It is noted that that the scope of the principle of legality in rule-making process in the area of taxes are at the crossroads of the legislative and executive branches. It notes some limitations of the principle of legality during realization normative tax and legal procedures. Expand the experience of the principle of legality in some foreign countries, including: United Kingdom, France, USA, Switzerland. It is noted that the implementation of the principle of legality rule-making in the area of tax and legal procedures characterized by a certain inconsistency. The author offers pay attention to good practice in Switzerland on implementing the principle of democracy in the implementation of rule-making procedures in the field of taxation. It is concluded that rulemaking in the area of taxation is quite specific and multifaceted phenomenon. Due to their specifics they are not fundamentally different in some features compared with other procedures for the adoption of normative legal acts of other branches of law. Rulemaking in the area of taxation have

different manifestation in different countries, regarding their content are ongoing discussions among scholars. This is due to their significance both to tax law and the existence of the country in General.

Key words: tax procedures, standard-setting procedures, principle of legality, standard-setting procedures in the field of taxation, current rule-making, rule-making to streamline existing regulatory material.

Податки та збори відіграють надзвичайно важливу роль у забезпеченні існування будь-якої суспільної формації, адже складають чи не основну частку економічного базису, на основі якого держава здійснює свої функції. Встановлення будь-яких обов'язкових фіскальних платежів розпочинається з їх нормативного закріплення. Нормотворчі процедури у сфері оподаткування є одним із найважливіших складових елементів податкових процедур. Зважаючи на специфіку відповідного термінологічно-категоріального апарату, буде доцільним спочатку розкрити зміст та визначити співвідношення таких понять, як «податкові процедури» та «нормотворчі процедури у сфері оподаткування».

При написанні статті були проаналізовані позиції таких вітчизняних та зарубіжних науковців: О.В. Яковенка, А.В. Реут, М.П. Кучерявенка, О.М. Козиріна, В.М. Горшеньова, П.М. Рабіновича.

Завданням нашого дослідження є з'ясування особливостей нормотворчих процедур у сфері оподаткування та дотримання принципу законності в процесі їх реалізації.

Як зазначає О.В. Яковенко, «правова процедура» – це встановлений порядок здійснення юридичної діяльності, який своїм завданням має реалізацію норм матеріального права та матеріальних правовідносин, що мають своїм джерелом відповідні матеріально-правові норми [1, с. 7]. Якщо ж вести мову про «податкові процедури», то слід погодитись з А.В. Реут, яка розглядає відповідне поняття з двох боків – організаційно-управлінського та майнового. Розкриваючи зміст «податкових процедур» з їх організаційно-управлінської сторони, можна прийти до висновку, що це суспільні відносини, що складаються в процесі діяльності держави та муніципальних утворень зі стягнення податків і зборів. Звертаючись до майнової характеристики такого поняття, як «податкові процедури», ми можемо говорити про те, що це суспільні відносини, пов'язані з переходом права власності на кошти від індивідів і колективних суб'єктів до публічних утворень [2, с. 13-14]. Щодо такого поняття, як «нормотворчі процедури у сфері оподаткування», то слід погодитись із М.П. Кучерявенком, який зазначає, що нормотворчі процедури у сфері оподаткування – це специфічна діяльність, здійснювана уповноваженими інститутами публічної влади, з підготовки, затвердження та доведення до відома громадян змісту нормативних актів, що регулюють відносини у сфері оподаткування [3, с. 133].

Як зазначає А.В. Реут, необхідність виділення правотворчих процедур у сфері оподаткування зумовлена складністю процедури розроблення та прийняття нормативно-правових актів, що стосуються встановлення та адміністрування податків і зборів [2, с. 14-15]. Проте вважаємо за доцільне погодитись з М.П. Кучерявенком, який зазначає, що нормотворчі процедури у сфері оподаткування складно виокремити як специфічні нормотворчо-податкові процедури, адже вони не вирізняються якимись особливостями у порівнянні з іншими процедурами прийняття нормативно-правових актів інших галузей права [3, с. 111].

О.М. Козирін виділяє два основні види правотворчих процедур у сфері оподаткування: процедури прийняття законодавчих актів у сфері оподаткування та процедури прийняття підзаконних актів, що стосуються регулювання податків і зборів [2, с. 56]. Інший класифікаційний критерій щодо видової диференціації нормотворчих процедур у сфері оподаткування пропонує застосовувати М.П. Кучерявенко. Він пропонує класифікувати їх за суб'єктом нормотворчості: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України [3, с. 133]. Також М.П. Кучерявенко пропонує диференціювати податково-нормотворчі процедури, що стосуються прийняття законодавчих актів, які безпосередньо встановлюють податки та збори, та підзаконні акти, які деталізують виконання податкового обов'язку платниками податків [3, с. 133].

В.М. Горшеньов говорить про існування поточної нормотворчості та нормотворчості щодо впорядкування існуючого нормативно-правового матеріалу [4, с. 67-68]. Можна також запропонувати класифікацію нормотворчих процедур у сфері оподаткування в залежності від приналежності органу публічної влади до тої чи іншої гілки влади, а саме нормотворчі процедури здійснювані органами законодавчої, виконавчої чи судової влади (за умови визнання правових позицій судових органів джерелом права). Застосовуючи такий класифікаційний критерій, як джерело влади, на основі якого здійснюється нормотворчість у сфері оподаткування, можна виокремити безпосередню нормотворчість (здійснюється за допомогою такого інституту, як плебісцит (Швейцарія)) та делеговану нормотворчість

(здійснюється органами публічної влади (США, Франція, Україна тощо)). Розглядаючи нормотворчість у сфері оподаткування, можна виділити наступні її стадії: створення податково-правових норм; відновлення системи податково-правових норм; вдосконалення податково-правових норм (усунення колізій та заповнення прогалин); систематизація податково-правових норм [3, с. 134].

При здійсненні нормотворчих процедур у сфері оподаткування слід також звертати особливу увагу на дотримання принципу законності. Як зазначає П.М. Рабінович, принцип законності слід розуміти як режим відповідності відносин, що виникають в процесі суспільної взаємодії, законам та підзаконним актам органів публічної влади, який утворюється за умови їх безумовного дотримання всіма суб'єктами права [5, с. 104]. Для того щоб вважати податки та збори «законно встановленими», слід дотримуватися таких вимог:

- вони повинні бути встановлені суб'єктом публічної влади, в компетенцію якого входить здійснення нормотворчості у сфері оподаткування;
- вони повинні встановлюватися у відповідній формі, тобто знаходити свою формалізацію в тому чи іншому нормативно-правовому акті;
- відповідні нормативно-правові акти у сфері оподаткування повинні прийматися в порядку, визначеному законом [6].

Прийнято вважати, що принцип законності у сфері нормотворчості знаходить свою реалізацію під час прийняття законодавчих актів представницькими органами влади. У більшості держав світу на конституційному рівні закріплюються положення про те, що прийняття нормативних актів щодо встановлення та адміністрування податків входить у компетенційну сферу органів представницької влади. Проте слід відзначити, що межі дії принципу законності в процесі нормотворчості у сфері податків знаходяться на перетині діяльності органів законодавчої та виконавчої влади.

Незважаючи на те, що законодавчий орган є компетентним у податковій сфері та безпосередньо його актами (законами) встановлюються нормативні положення у сфері оподаткування, ми повинні зважати на те, що проекти відповідних актів в основному розробляються органами публічної влади, у сферу компетенції яких входить реалізація державної фінансової та фіскальної політики. Після того, як відповідні урядові відомства або ж фіскальні органи розробили відповідний проект нормативно-правового акта, він подається на затвердження парламенту. Таким чином, повноваження законодавчого органу щодо нормотворчості у сфері оподаткування зводяться до прийняття або ж відхилення законопроектів, що подаються органами виконавчої влади. Виходячи з цього, ми можемо констатувати певну обмеженість дії принципу законності під час реалізації нормотворчих податково-правових процедур.

Як приклад дії таких обмежень можна розглядати Велику Британію, де право законодавчої ініціативи у сфері оподаткування належить уряду. У цій державі історично склалося так, що парламент скликався для того, щоб надати право королю стягувати той чи інший податок. Парламент Великої Британії не може самостійно вносити пропозиції щодо прийняття законів, якими б встановлювалися загальнообов'язкові податки та збори. Характерні обмеження законодавчої ініціативи з фінансових питань успадкували і деякі інші держави Британської Співдружності, наприклад Канада [6].

Слід відзначити, що подібні обмеження принципу законності також діють у Франції. Кабінет міністрів Франції володіє численними прерогативами щодо прийняття положень податкового законодавства. Саме розроблені урядом проекти податкових законів вносяться на розгляд парламенту Франції. У Франції існує своєрідний механізм спрощеного прийняття положень, що стосуються податків і зборів, шляхом їх внесення до закону про бюджет. Відповідний нормотворчий механізм пришвидшує та оптимізує процес прийняття відповідних положень. Як зазначає Л. Філіп, лівова частка змін, що вносилися до податкового законодавства Франції та, зокрема, запровадження нових податків, відбувалася шляхом внесення податково-правових положень до закону про державний бюджет [7].

Прямо протилежним вищезазначеним підходам слід вважати порядок прийняття законів, що стосуються податків і зборів у США. Згідно з розділом 7 ст. 1 Конституції США із законодавчою ініціативою щодо податків може виступати тільки палата представників Конгресу США [8]. У даному випадку принцип делегованого народовладдя знаходить свою практичну реалізацію у сфері встановлення загальнообов'язкових податків і зборів, тим самим не порушуючи змістовний зв'язок первинного (народ) та вторинного (представницький орган) джерел влади.

Щодо України, то реалізація принципу законності у сфері нормотворчих податково-правових процедур характеризується певною непослідовністю. Згідно з ч.1 ст.5 Конституції України джерелом влади в Україні є український народ. Таким чином, можемо говорити про те, що головним суб'єктом владних повноважень на теренах нашої держави є народ України. Згідно з положенням ст.69 Конституції України народне волевиявлення в Україні може здійснюватися за посередництвом такого інституту, як референдум. Проте ст.74 Основного закону України містить положення про те, що проведення референдуму не допускається з питань податків. З цього випливає, що фактично правосуб'єктність народу України обмежується в його можливості бути учасником нормотворчих процедур у сфері оподаткування [9]. Такий підхід законодавця щодо обмеження владних повноважень українського народу зумовлений неможливістю надання громадянам в державі з низьким соціально-економічним розвитком права встановлення загальнообов'язкових фіскальних платежів. Проте в рамках конституційних положень закріплено, що громадяни мають право делегувати свої владні повноваження представницькому органу влади (Верховній Раді України), який і приймає публічно-владні рішення щодо встановлення загальнообов'язкових податків і зборів.

Слід звернути увагу на позитивну практику Швейцарії щодо реалізації принципу народовладдя в процесі реалізації нормотворчих процедур у сфері оподаткування. У листопаді 2014 року у Швейцарії було проведено загальнодержавний референдум з питань, присвячених встановленню податку для багатих. У даному випадку на референдум виносилося питання про встановлення так званого паушального (акордного) податку. Сплачується відповідний податок іноземними фізичними особами, а кошти від його сплати надходять до бюджету Швейцарії. Ставка паушального податку розраховується в залежності від обсягу витрат, здійснюваних іноземною фізичною особою. Сплативши даний податок, іноземець отримує дозвіл від відповідного кантону Швейцарії на проживання [10]. Таким чином, можна говорити про взаємовигідний характер паушального податку як для іноземної особи, яка сплачує його, так і для органів державної влади, які, акумулюючи кошти від його надходження, отримують можливість збільшити видаткову частину бюджету.

Отже, нормотворчі процедури у сфері оподаткування є досить специфічним та багатоаспектним явищем. Маючи свою специфіку, вони принципово не вирізняються якимись особливостями порівняно з іншими процедурами прийняття нормативно-правових актів інших галузей права. Нормотворчі процедури у сфері оподаткування мають неоднаковий прояв в різних країнах, щодо їх змісту точаться дискусії серед науковців. Це зумовлено їх значущістю як для податкового права, так і існування країни взагалі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Яковенко О.В. Правовая процедура : автореф. дисс. на соиск. науч. степ. канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства ; история правовых учений» / О.В. Яковенко. – Саратов, 1999. – 16 с.
2. Налоговые процедуры : учеб. пособ. / под ред. А.Н. Козырина. – М. : Норма, 2008. – 256 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкові процедури : правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1985. – 180 с.
5. Рабинович М.П. Основы загалної теорії права та держави / М.П. Рабинович. – К. : Рад. шк., 1994. – 104 с.
6. Пепеляев С.Г. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2000. – 496 с.
7. Philip Loïc Les fondements constitutionnels des finances publiques. – P. : Economica, 1995. – 168 p.
8. U.S. Constitution [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.law.cornell.edu/constitution/articlei#section7>
9. Конституція України від 28.06.1996 № 254 к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
10. Швейцария решит на референдуме судьбу налога для богатых [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://business-swiss.ch/2014/10/shvejsariya-reshit-na-referendume-sud-bu-naloga-dlya-bogaty-h/>.

REFERENCES

1. Yakovenko, O.V. (1999), "Legal procedure", Thesis abstract for Cand. Sc. (Jurisprudence), 12.00.01, Saratov state akademitya of right, Saratov, Russia.
2. Kozyrin, A.N. (2008), *Nalohovye protsedury : ucheb. posob.* [Tax procedures: schoolbook], Norma, Moscow, Russia.
3. Kucheryavenko, M.P. (2009), *Podatkovi protsedury : pravova pryroda i klasyfikatsiya* [Tax procedures: legal nature and classification], Alerta ; KNT ; TsUL, Kyiv, Ukraine.
4. Horshenev, V.M. (1985), *Teoriya yuridicheskoho protsessa* [Theory of juridical process], Vyscha shkola, Kharkiv, Ukraine.
5. Rabinovich, M.P. (1994), *Osnovy zahalnoyi teoriiy prava ta derzhavy* [The basis of general theory of state and law], Radyanska shkola, Kyiv, Ukraine.
6. Pepelyaev, S.H. (2000), *Osnovy nalohovoho prava : uchebno-metodicheskoe posobie* [Basis of tax law: educational and methodological schoolbook], Invest Fond, Moscow, Russia.
7. Philip, Loïc (1995), "Les fondements constitutionnels des finances publiques", *Economica*, 1995. – 168 p.
8. "U.S. Constitution", available at : <https://www.law.cornell.edu/constitution/articlei#section7>.
9. "Constitution of Ukraine from 28.06.1996 № 254k/96-VR", *Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny*, 1996, no. 30, art. 141.
10. "Switzerland will decide the fate of the tax for rich people", available at : <http://business-swiss.ch/2014/10/shvejtsariya-reshit-na-referendume-sud-bu-naloga-dlya-bogaty-h/>.

УДК 342: 001.8005.332.2

ДОКТРИНАЛЬНЕ ТЛУМАЧЕННЯ ФУНКЦІЙ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Пирожкова Ю.В., к.ю.н., доцент

*Запорізький національний університет, вул. Жуковського, 66, м. Запоріжжя, Україна
yuliya150677@mail.ru*

У статті приділена увага тенденціям сучасного доктринального тлумачення терміну «функції адміністративного права», проаналізовані основні досягнення вітчизняної адміністративно-правової науки з питань їх класифікаційного розподілу та системного аналізу. Зроблено висновок про недостатню дослідженість функціонального призначення адміністративного права, яка зводиться в основному до фрагментарного аналізу цільового призначення галузі або виділення та надання пріоритету лише «базовим» функціям галузі – охоронній та регулятивній. Комплексне системне дослідження функцій адміністративного права і до цього часу відсутнє, що, у свою чергу, обумовлено модифікацією галузі, її предмету, методу.

Ключові слова: функції адміністративного права, функціональна роль та завдання адміністративного права, функції норм адміністративного права, функції державного управління.

ДОКТРИНАЛЬНОЕ ТОЛКОВАНИЕ ФУНКЦИЙ АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Пирожкова Ю.В.

*Запорожский национальный университет, ул. Жуковского, 66, г. Запорожье, Украина
yuliya150677@mail.ru*

В статье исследуются тенденции современного доктринального толкования термина «функции административного права», проанализированы достижения отечественной административно-правовой науки по их классификационному распределению и системному анализу. Сделан вывод о фрагментарности исследованной функциональной роли административного права, в которых либо имеет место упоминание о целевом назначении отрасли, либо приоритетными являются исследования потенциала