

Кучерявенко М. П.

доктор юридичних наук, професор,
академік Національної академії правових наук України,
завідувач кафедри фінансового права
Національного університету
«Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

УДК 336.025

Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування

Поширюючи вихідні положення загально-процесуальної теорії на податкове регулювання, очевидно, доречним є певне коректування специфіки реалізації процедур у сфері оподаткування. Чи можна використовувати класифікацію процедур на правотворчі, матеріальні та процесуальні [1] стосовно податкового права? Якщо й так, то з відповідною аргументацією, а не механічно переносити цю конструкцію на податкові відносини. Хоча нам уявляється тут доречним є позначення цілої низки особливостей, які певним чином трансформують цей загальнотеоретичний підхід при регулюванні оподаткування.

Чи є в нас безумовні підстави стверджувати про існування правотворчих податкових процедур? [2, с 56-128]. Вбачається, що в цьому випадку необхідно чітко розмежовувати такі поняття як «правотворча процедура», «законотворча процедура», «нормотворча процедура». Використання поняття правотворчих податкових процедур навряд чи є послідовним, оскільки в даній ситуації мова йде про глобальний механізм конструювання, формування права, правових приписів. Це необов'язково законодавчі акти. Правотворчість стосується всіх джерел права, і використовувати таку узагальнюючу конструкцію при регулюванні оподаткування - значить виходити з того, що податкова специфіка характерна як для процедури прийняття законодавчих актів, участі міжнародних договорів у регулюванні податкових відносин, так і для застосування судових прецедентів (якщо розглядати їх як джерела податкового права). Тому найчастіше, характеризуючи правотворчі податкові процедури, мова йде все ж таки про законотворчі процедури.

Правотворча процедура характеризується двоїстим змістом. З одного боку, мова йде тільки про момент зародження норми, що регулює податковий обов'язок, про виникнення крапки відліку, з якої можна регулювати поведінку учасників податкових правовідносин. У цьому контексті її можна охарактеризувати як «передпроцедуру», що породжує матеріальну та процесуальну податкові процедури. З іншого боку, правотворча процедура здійснюється у вже визначених межах, що регулюють законотворчість, складання проекту відповідного законодавчого акту, його обговорення та прийняття. Тобто процедура прийняття податкових нормативних актів здійснюється у вже врегульованих формах. Цікавий

Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування

акцент при характеристиці правотворчої процедури робить В. М. Протасов [1, с. 31–32]. Дійсно, правотворчість являє собою таку ж регульовану правом сферу діяльності, якій властиві всі атрибути правового регулювання (юридичні норми, що регламентують правотворчість, правовідносини, акти реалізації права, юридична відповідальність і т.д.). У той же час, правотворчість – це не звичайна діяльність, урегульована правовими нормами, а особливий компонент системи правового регулювання, що характеризується, в першу чергу, змістовною специфікою. Остання виражається в тому, що відбувається регулювання діяльності, яка вже має юридичну спрямованість.

У контексті цього складно погодитися з твердженням О. М. Козиріна про те, що «встановлення податків у формі законодавчого акту є основною правовою гарантією обов'язковості сплати податку, примусовості його вилучення» [2, с. 57]. Податок не є формою законодавчого акту, даний вид платежу повинен вводитися законодавчим актом і, очевидно, насамперед, – законом. У той же час, низка податків може вводитися на місцевому рівні положеннями місцевих рад і в такий спосіб уточнювати, реалізовувати вимоги законів, що закріпили обов'язковий перелік місцевих податків і зборів та їх правові механізми. Більше того, окремими законами можуть регулюватися певні особливості, пов'язані зі сплатою конкретних податків (наприклад, у сфері акцизного оподаткування), які в той же час не будуть відображати цільної конструкції податкового платежу, а стосуватися лише окремої особливості або окремого елемента правового механізму податку.

Так чи є якась процедура, особливість у регулюванні податкових відносин на стадії виникнення приписів, що визначають поведінку учасників цих відносин? Нам уявляється, що за відсутності підстав наполягати на існуванні правотворчих або законотворчих податкових процедур, можна стверджувати лише про існування специфічних особливостей нормотворчості при підготовці та прийнятті податково-правових актів, специфічних вимог до змісту законодавчих актів про оподаткування, їх структуруванні, співвідношенні один з одним. Виходячи з цього, можна вести мову про формування певної (знову ж таки, специфічної саме для оподаткування) ієрархічної системи законодавчих актів, процедурне регулювання прийняття яких принципово не відрізняється від вихідних засад нормотворчості в цілому. Специфічний зміст податкових законодавчих актів не обумовлює принципових процедурних відмінностей у нормотворчості при їх розробці, затвердженні, внесенні змін. Так, деякі особливості є, але акцент на самостійності податкових (правотворчих, законотворчих, нормотворчих) процедур може бути обумовлений принциповими особливостями в регулюванні поведінки учасників цих процедур, специфіці, що породжує спеціальний процедурний підхід. Поведінка ж учасників таких процедур регулюється в цілому так само як при появі будь-якого іншого законодавчого акту. Тому, ми можемо стверджувати лише про існування особливостей загальних нормотворчих процедур у сфері оподаткування. Їх можна диференціювати на два типи. Перший тип охоплює специфічні вимоги до змісту акту про податки та збори (особлива структурованість, характеристика елементів податкового механізму). Другий тип стосується спеціальних особливостей, що відображають строки та спеціальні вимоги до процедури законотворчості при регулюванні оподаткування згідно зі ст. 27 Бюджетного Кодексу України [3]. Специфічні особливості реалізації нормотворчих процедур у сфері оподаткування визначаються наступними моментами, що відображають специфіку податково-правового регулювання та його процедурного відображення:

1. Системність і співвідпорядкованість норм, що регулюють оподаткування. Особливість податкових відносин, безумовно, визначає певну ієрархічну

конструкцію співвідношення законодавчих норм. По-перше, мова йде про конституційні норми (ст. 67 і ст. 92 Конституції України), які закріплюють як принципний підхід до урегульованості податкового обов'язку, так і виняткову компетенцію Верховної Ради України в регулюванні податків і зборів. По-друге, загальні податкові закони, що закріплюють вихідні засади податкового регулювання, що вичерпує перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), які стягуються на території держави, родові конструкції податкових механізмів і певні принципи нормотворчих податкових процедур. По-третє, спеціальні податкові закони, якими встановлюється обов'язок зі сплати окремих конкретних видів податків і зборів. По-четверте, підзаконні акти, що деталізують, уточнюють окремі сторони, елементи податкового механізму.

2. Структурованість податкових законодавчих актів обумовлюється існуванням чіткої імперативної конструкції податкового механізму. Без закріплення відповідним актом хоча б одного з елементів податкового механізму відповідний податковий механізм не може бути реалізований.

Необхідно виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється шляхом закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. Податковим кодексом Російської Федерації закріплюються ці підстави, які фактично і становлять набір елементів правового механізму податку. Так, у ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації визначено, що, податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподаткування: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок вирахування податку; порядок і строки сплати податку. У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки та збори можуть також передбачатися податкові пільги та підстави для їх використання платником податків [4]. З відносною часткою умовності можна вважати, що подібна норма існує і в українському податковому законодавстві. У цьому випадку сформований певний алгоритм побудови спеціальних законодавчих актів, якими регулюється сплата відповідних податків і зборів. Вони мають традиційну структуру, розташування статей. Зрозуміло, що ми абстрагуємося від ситуації, коли в акті присутня яка-небудь спеціальна норма (бюджетне відшкодування; бандерольний спосіб сплати податку і т. д.), яку неможливо застосувати по інших податках.

3. Особливості співвідношення податкових законодавчих актів безпосередньо пов'язані з принципним підходом, що відображає ієрархію нормативних актів, які беруть участь у регулюванні оподаткування. У цьому зв'язку доречні два зауваження. По-перше, традиційно законодавець визначає норму, що гарантує зміну ставок, механізму сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), пільг із оподаткування винятково законами про оподаткування. З одного боку, це певна процедурна гарантія від втручання в податкове регулювання актів, що не включаються в податкове законодавство. З іншого боку, невизначеність поняття «закону про оподаткування» перетворює дане положення закону в аморфне побажання. По-друге, в оподаткуванні передбачається реалізація родових конструкцій і понять загальних частин податкових кодексів, загальних податкових законів (поняття платника, об'єкта, ставки і т. д.) щодо окремих податків і зборів та відповідного закріплення вже конкретизованих у цьому контексті загальних підходів при закріпленні конкретного платника, об'єкта, ставки і т. д.

4. Строки внесення змін зв'язані не тільки певними тимчасовими межами, але й процедурою. Так, зміни та доповнення до закону про оподаткування

Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування

щодо надання пільг, зміни податків і зборів, механізму їх сплати вносяться не пізніше чим за 6 місяців до початку нового бюджетного року та набувають чинності з початку нового бюджетного року. Більше того, будь-які податки та збори, що вводяться законами України, повинні бути обов'язково включені до закритого переліку загальнодержавних податків і зборів та всі інші закони про оподаткування повинні відповідати принципам побудови і призначення системи оподаткування.

5. Співвідношення з бюджетним законодавством України виступає трохи опосередковано, на межі впливу в режимі податкового регулювання та бюджетного регулювання. Навряд чи в цьому випадку можна стверджувати про переплетення бюджетних і податкових норм, про накладення регулювання в режимі цих двох фінансово-правових інститутів один на одного, але деяка специфіка (насамперед, процедурна) тут, безумовно, є. Так, відповідно до п. 4 ст. 4 Бюджетного кодексу України розгляд законопроектів, які впливають на дохідну або видаткову частину бюджетів, здійснюється за особливою процедурою, що визначена ст. 27 Бюджетного кодексу України. Очевидно, у більшості випадків формування дохідних частин бюджетів пов'язане з надходженнями від податків, зборів, обов'язкових платежів та зрозуміло, що це обумовлює і специфічні процедурні особливості, пов'язані з нормотворчістю у сфері оподаткування. Так, відповідно до ст. 27 Бюджетного кодексу України кожний законопроект, внесений до Верховної Ради України, та який впливає на дохідну або видаткову частину бюджету, рухається за спеціальною процедурою, передбачає експертні висновки та чітко визначені строки аналізу і проходження [3, с. 189].

Особливості нормативних процедур в оподаткуванні визначають і спеціальну діяльність органів податкової служби в цьому процесі. Робота структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України щодо підготовки, подання до Кабінету Міністрів України проектів законодавчих та нормативно-правових актів регламентується Порядком підготовки та подання до Кабінету Міністрів України проектів законодавчих, інших нормативно-правових актів та їх супроводження при розгляді в Кабінеті Міністрів України та Верховній Раді України.

Нормотворча діяльність Державної податкової адміністрації України проводиться відповідно до законів України, актів і доручень Президента України та Кабінету Міністрів України, плану законопроектної роботи, що затверджується Кабінетом Міністрів України на кожний поточний рік, та з ініціативи Державної податкової адміністрації України. Державною податковою адміністрацією України з урахуванням відповідних законів України, актів та доручень Президента України, Кабінету Міністрів України та планів законотворчої діяльності Верховної Ради України щороку готуються та до 15 жовтня поточного року вносяться до Міністерства юстиції України пропозиції щодо формування плану законопроектної роботи на наступний рік.

Законопроекти та інші проекти нормативно-правових актів розробляються (залежно від предмета правового регулювання), оформляються, узгоджуються з різними органами виконавчої влади, установами і організаціями та підлягають обов'язковій експертизі Міністерством юстиції України. У разі коли розроблення проекту нормативно-правового акта доручено кільком органам виконавчої влади, орган, до компетенції якого належить предмет правового регулювання і зазначений першим у дорученні щодо розроблення цього проекту, є головним розробником та відповідає за його підготовку і внесення до Кабінету Міністрів України. Якщо для підготовки проекту нормативно-правового акта утворюється робоча група, тоді на неї покладаються функції головного

розробника цього акта. Головний розробник організовує, спрямовує і координує роботу заінтересованих органів виконавчої влади шляхом проведення консультацій, узгоджувальних нарад, робочих зустрічей тощо. У разі потреби до підготовки нормативно-правових актів можуть залучатися за згодою народні депутати України, науковці, представники недержавних організацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Протасов В. М. Основы общеправовой процессуальной теории / Протасов В. М. – Москва : «Юридическая литература», 1991.
2. Налоговые процедуры: учеб. пособие / [под ред. А. Н. Козырина]. – М. : Норма, 2008.
3. Бюджетный Кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

Кучерявенко М. П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування

У статті досліджується природа та класифікація податкових процедур при регулюванні відносин оподаткування; здійснюється розмежування таких податкових процедур як правотворчі, законотворчі, нормотворчі та розкриваються їхні особливості.

Ключові слова: податкові процедури, правотворчі процедури, законотворчі процедури, нормотворчі процедури.

Кучерявенко Н. П. Природа нормотворческих процедур при регулировании отношений налогообложения

В статье исследуется природа и классификация налоговых процедур при регулировании отношений налогообложения; осуществляется разграничение таких налоговых процедур как правотворческие, законотворческие, нормотворческие и раскрываются их особенности.

Ключевые слова: налоговые процедуры, правотворческие процедуры, законотворческие процедуры, нормотворческие процедуры.

Kucheryavenko N. The nature of rulemaking procedures in the regulation of taxation

The article examines the nature and classification of tax procedures in the regulation of relations taxation; carried differentiation such tax procedures as tax law-making, legislative, normative and reveal their features.

Key words: tax procedures, law-making procedures, legislative procedures, rulemaking procedures.