

Список літератури: 1. *Артемов В. А.* Социальное время: проблема изучения и использования: моногр. / В. А. Артемов – Новосибирск: Наука, 1987. – 237 с. 2. *Бержель Ж. Л.* Общая теория права: учебник / Ж. Л. Бержель / под общ. ред. Даниленко В. И.; пер. с фр. – М.: NOTA BENE, 2000. – 576 с. 3. Відомості Верховної Ради України. 4. *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав: моногр. / В. П. Грибанов – М.: Статут, 2000. – 411 с. 5. Офіційний вісник України. 6. *Рабінович П. М.* Час у праві (темпоральні властивості діяльності як об'єкт правового регулювання) / П. М. Рабінович // Вісн. Акад. прав. наук України. – 1999. – № 3. – С. 3-13.

ДЕЙСТВИЕ РАЗРЕШЕНИЙ ВО ВРЕМЕНИ

Мартинівський В. В.

Статья посвящена анализу действия разрешений во времени. Определен момент начала действия разрешения и его окончание. Рассмотрены вопросы приостановления и аннулирования разрешения, в каких случаях возможны такие действия и какие органы наделены соответствующими полномочиями. Приведены результаты исследования временных рамок действия разрешений.

Ключевые слова: разрешительная система, разрешение, действие разрешений, аннулирование, приостановление, время.

THE TEMPORAL ACTION OF PERMISSIONS

Martynovskiy V. V.

The article is devoted to analysis of permissions' temporal action. The moment of beginning and the end of permissions' action is defined. The matter of cancelation and suspension of permissions is considered, namely at questions when these permissions can be given and what state bodies are authorized in this issue. Results of research of permissions' temporal frame are given.

Key words: allowing system, permission, action of permission, cancelation, suspension, time.

Надійшла до редакції 20.02.2012 р.

УДК 347.73

Г. В. Россіхіна,

канд. юрид. наук, доцент

*Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»,
м. Харків*

ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Податки є ознакою будь-якого цивілізованого соціуму, необхідним атрибутом держави. Вони становлять собою не лише основне джерело надходжень до бюджетів, а й потужний регулятор суспільних пропорцій, гарант

соціального захисту громадян і створення матеріального фундаменту суверенітету держави й місцевого самоврядування. Саме тому на сучасному етапі податкові реформи й перетворення посідають головне місце у проце-

сах удосконалення ринкових відносин. Фінансове (а саме податкове) право повинно стати засобом упорядкування відносин щодо справляння податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетної системи країни, а також здійснення цілісного впливу на економічні й соціальні процеси. У 1991 р. прийнято Закон України «Про систему оподаткування» – головний податково-правовий акт, яким було закладено підвалини системи податків і зборів (обов'язкових платежів). Держава, видаючи законодавчі акти, заінтересована в тому, щоб вони були належним чином реалізовані й на їх підставі склалися відповідні правові відносини. Аналіз чинного податкового законодавства вказує на значну кількість норм, що закріплюють засоби забезпечення наповнення бюджетів обов'язковими платежами, на різні форми здійснення прав та обов'язків публічних і приватних суб'єктів, а також норм, що регламентують порядок притягнення їх до відповідальності у випадку порушення податкового законодавства. Більшість зазначених правових приписів потребують перегляду з метою забезпечення ефективності механізму їх реалізації, покращання результативності, посилення ролі і значення нормотворчих органів.

Зазначеній проблемі присвятили свої наукові праці такі за-

рубіжні й українські вчені, як Л.К. Воронова, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, Н. І. Хімичева, О. І. Худяков та ін. [Див.: 3; 4; 7-9].

Норми, сформульовані в законах та інших нормативно-правових актах, тільки тоді втілюються в життя, якщо вони реалізуються у свідомих вольових діях громадян. У юридичній літературі традиційно вважається, що систематизація включає в себе 4 самостійні форми правової діяльності. До них, як правило, належать: (а) збирання державними органами, підприємствами та іншими установами чинних нормативно-правових актів, їх оброблення й розташування за певною системою, зберігання тощо (*облік нормативних актів*); (б) підготовка й видання різного роду збірників нормативних актів (*інкорпорація законодавства*); (в) підготовка і прийняття укрупнених актів на підставі об'єднання норм розрізнених актів, виданих щодо одного питання (*консолідація законодавства*); (г) підготовка і прийняття нових актів, де розміщуються як норми колишніх актів, що себе виправдали, так і нові нормативні приписи (*кодифікація законодавства*) [6, с. 348]. Категорія «систематизація» (грецького походження) у своїй основі містить категорію «система». Під систематизацією розуміється щось складене з частин, пов'я-

заних між собою, під системою мається на увазі сукупність взаємопов'язаних елементів, що створюють свого роду цілісність і єдність.

Однією з найважливіших форм правотворчості є кодифікація, в процесі якої відбувається критичне переосмислення чинних правових норм, усунення протиріч і неузгодженостей між ними. Вона спрямована на встановлення нових норм, які віддзеркалюють назрілі потреби суспільної практики й заповнюють прогалини правового регулювання на заміну застарілих правових приписів. Спеціальна кодифікація, як окремий її вид, охоплює акти тієї чи іншої підгалузі, інституту або однорідного комплексу законодавства. Її результатом є прийняття кодексів, основ законодавства, положень, у яких завжди в систематизованому виді містяться нові норми. Кодифікація передбачає впорядкування правових актів, спрямоване на їх переробку шляхом доповнень, усунення існуючих протиріч і заповнення прогалин. Найпоширенішим кодифікованим актом, яким найчастіше користуються, є кодекс.

Пропонуємо звернути належну увагу на норми Податкового кодексу України, що характеризує новий етап, істотний крок уперед у розвитку фінансового (податкового) законодавства в державі.

О. І. Худяков справедливо наголошує на тому, що законодавець, якого підштовхують потреби практики, постійно вдосконалює чинне законодавство. З одного боку, він досягає мети щодо зменшення розриву між правом і постійно змінюваними суспільними відносинами (тобто приводить правову надбудову у відповідність з економічним базисом), з другого – вибудовує певну систему законодавства, досконало вивчаючи тим самим систему суспільних відносин [8, с. 103, 104].

На сучасному етапі в Україні ще й досі триває податкова реформа. У зв'язку із цим податкове законодавство, а також підзаконні акти про оподаткування знаходяться в безперервному процесі розвитку й удосконалення. Основним джерелом правових норм податкового права є Податковий кодекс України. З урахуванням структури податкового права виділяють 2 групи податкових норм – норми загальної й особливої частини. Загальна група включає норми, що закріплюють загальні підходи до регулювання системи оподаткування, тобто ті, що визначають характер інституту податкового права, зміст податкової системи, підстави відповідальності за правопорушення в цій царині, заходи усунення подвійного оподаткування та ін. Група особлива акумулює

норми, що деталізують податкову систему в цілому й окреслюють конкретні механізми окремих податків (зборів), тобто охоплюють правові механізми елементів цієї системи.

Структура Податкового кодексу, на жаль, не вирізняє першої (Загальної) частини, яка повинна містити податкові норми універсального характеру, і другої (Особливої), яка має визначати правила сплати окремих видів податків і зборів. Необхідно зазначити, що ще в 70-х роках ХХ ст. Л. С. Явич робив акцент на тому, що галузеві кодекси - це не просто зібрання чинних правових норм. Вони повинні становити собою Загальну частину як результат найвищого юридичного абстрагування й розуміння завдань і принципів даної галузі права. Загальна частина будь-якого кодексу, на його думку, містить найважливіші поняття і юридичні визначення, без яких неможливе одностайне тлумачення й застосування статті особливої частини. Вона служить показником сформованості певної галузі права і ступеня її розуміння тими, хто створює проекти кодифікаційних актів [9, с. 145].

Виходячи з наведеного показовим можна назвати положення Податкового кодексу Російської Федерації. На відміну від вітчизняного, цей кодифікований нормативно-правовий акт містить у

собі обидві частини – Загальну й Особливу. До другої включаються розділи, присвячені механізмам справляння окремих податків, а саме: розд. VIII «Федеральні податки», розд. VIII.1 «Спеціальні податкові режими», розд. IX «Регіональні податки і збори», розд. X «Місцеві податки» та ін. На наше переконання, чинний Податковий кодекс України за своїм змістом і структурою теж повинен складатися із 2-х класичних частин – Загальної й Особливої. Брак такого поділу в чинній редакції Кодексу вносить певні складнощі в процесі правозастосування норм зазначеного кодифікованого акта держави.

Кодифікація законодавства найтіснішим чином впливає на структуру галузей права і в той же час відчуває на собі її зворотний тиск. Ось чому багато елементів загальних і особливих частин кодексів і правових галузей співпадають. З точки зору В.С. Нерсисянца, кодифікація сприяє посиленню стабільності законодавства, створенню чіткої системи нормативних актів, яка забезпечує оптимальну узгодженість між чинними нормами права в укрупнених нормативних блоках. Саме тому вона дозволяє вирішити 2 взаємопов'язаних завдання – вдосконалити зміст і поліпшити форму законодавства [6, с. 363].

Проведення кодифікації податкового законодавства чима-

ло сприяє закріпленню принципу стабільності оподаткування, точніше, такому її аспекту, як ідея про необхідність забезпечення системності й автономії цього виду законодавства. Так, розд. 1 «Загальні положення» Податкового кодексу України встановлює сферу дії даного акта, вказує на те, що його норми поширюються на податкові й митні правовідносини, за винятком питань погашення особами податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу, що пов'язано із судовими процедурами. До того ж ст. 1 цього Кодексу закріплює, що саме даний нормативний акт регулює відносини й визначає вичерпний перелік податків і зборів, що виникають у цій сфері, порядок їх адміністрування, називає їх платників права й обов'язки останніх, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб у процесі здійснення податкового контролю, а також установлює відповідальність за порушення податкового законодавства [2; 2011. – № 13-17. – Ст. 112.].

Загальнодержавні й місцеві податки і збори, справляння яких не передбачено Податковим кодексом України, сплаті не підлягають. Невід'ємні елементи податку (платники, об'єкт, база, ставка, порядок обчислення податку тощо), підстави для надання податкових пільг і порядок їх

застосування визначаються виключно зазначеним Кодексом. Перелічені положення покликані чітко окреслити межі податкового законодавства, забезпечити його відносну замкнутість, системність, логічність і зручність у застосуванні.

С. С. Алексєєв підкреслив, що системність нормативних узагальнень отримує розвинений характер у нормативно-законодавчих системах при цілеспрямованій правотворчій праці компетентних державних органів, які, спираючись на дані юридичної науки, здатні: (а) надати юридичним нормам високий ступінь абстрактності, (б) сформулювати норми-принципи, норми-завдання, дефінітивні норми, (в) уніфікувати й узгодити весь правовий матеріал, (г) підпорядкувати його певним юридичним началам і режимам регулювання. Основним засобом для вирішення вказаних завдань і є кодифікована правотворчість. Саме таким шляхом іде процес побудови логічно завершеної і структурно замкнутої правової системи [1, с. 171].

Необхідно зазначити, що на сьогодні основні поняття податкового законодавства багатьох держав відчують на собі вплив процесів уніфікації й гармонізації. Податковий кодекс України обмежується 2-ма основними термінами, спеціально закріпленими в його ст. 6, – «податок» і «збір».

Чимало положень актів фінансового законодавства України, включаючи й Податковий кодекс, містять нечіткі формулювання понятійного апарату, що тягне за собою невизначеність у їх сприйнятті, тлумаченні й застосуванні. Що ж стосується сфери, так би мовити, частково гармонізованих правових понять у царині оподаткування, то зміни й доповнення до податкового законодавства продовжують бути хаотичними й суперечливими, що не дозволяє їм досягти зрозумілого й економічно обґрунтованого правового регулювання податкових відносин. А тому розроблення кодифікованого законодавчого підґрунтя оподаткування має здійснюватися системно, з урахуванням сучасних прийомів гармонізації й комплексного підходу до юридичного змісту певних базових правових інститутів.

Податкове право, дуже тісно взаємодіючи з іншими правовими галузями, запозичує в них ті чи інші положення і спеціальні терміни. Спірні питання, як правило, виникають у тих випадках, коли податкове право, оперуючи, вже сформульованими поняттями з інших галузей, надає їм у сфері оподаткування інший зміст, тим самим звужуючи або розширюючи їх логічний обсяг. Згідно зі ст. 19 Податкового кодексу платник податків веде справи, пов'язані з їх сплатою, особисто

або через свого представника. Представниками платника податків визнаються особи, які на підставі закону або довіреності в змозі здійснювати представництво його законних інтересів і ведіння справ, пов'язаних зі сплатою податків. Довіреність, видана цим платником (фізичною особою) на представництво його інтересів і ведіння справ, пов'язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. З огляду на дану норму в сучасному податковому праві закріплюється інститут податкового представництва. Саме так і розглядається представництво батьків, опікунів, піклувальників - на підставі закону. Однак указане положення є логічним для цивільного права, де представництво відповідно до закону є чітко розписаним інститутом. За ст. 237 Цивільного кодексу України представництво становить собою правовідносини, в яких одна сторона (представник) зобов'язана або має право здійснити правочин від імені другої, яку вона представляє [2; 2003. – № 40-44. – Ст. 356]. Але поширення норм приватноправової галузі на публічно-правові (податкові) відносини можливе тільки у випадку прямого посилання в тому ж Податковому кодексі на Цивільний кодекс України. За браком даної норми питання, що треба розум-

іти під поняттям «законне представництво», в податковому праві залишається відкритим.

Згідно зі ст. 14 п. 14.1.30 Податкового кодексу України за відокремленим підрозділом закріплюється статус юридичної особи. При цьому такі підрозділи при застосуванні зазначеного акта мають значення, яке їм надає Цивільний кодекс України. Але відповідно до останнього філії, представництва та інші відокремлені підрозділи не є самостійними юридичними особами, суб'єктами правовідносин, що не мають відокремленого майна, тобто не виступають у цих правовідносинах від свого імені, а становлять собою лише частину юридичної особи. Як бачимо, ця норма закріплена в цивільному праві. Як зазначається в податковому законодавстві, статус платника податків за філією закріплюється, а за п. 6 ст. 87 Податкового кодексу відокремлений підрозділ юридичної особи має права на належне йому майно. За браком у філії або у відокремленого підрозділу юридичної особи (як у платника податків, майна) достатнього для погашення його грошового зобов'язання або податкового боргу, джерелом такого погашення є майно цієї юридичної особи, на яке може бути звернено стягнення відповідно до чинного законодавства. Цей перелік ще можна продовжу-

вати. Спираючись на це положення, робимо висновок, що податковий законодавець або безпосередньо змінює зміст понять, що використовуються в інших галузях, або ж, залишаючи певне поняття іншої галузевої належності без змін, разом із тим при формуванні гіпотез або диспозицій податково-правових норм поширює відповідний податково-правовий режим на явища, які цим поняттям не охоплюються.

У фінансовому праві застосовується широкий комплекс діючих бухгалтерських юридико-технічних норм (наприклад, справляння деяких податків (зборів) у частині їх нарахування). Навіть якщо віднести ці норми до податково-правових, в жодному разі не слід вести мову про існування відносин стосовно нарахування податків і зборів у складі групи відносин щодо їх справляння. Процес нарахування податків є технічною операцією й у тій мірі, в якій він не виявляє себе в даних бухгалтерського й податкового обліку й не може регламентуватися правом. Так, за ст. 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку щодо обчислення, декларування або сплати сум податку чи збору, встановлених законом. Платник (податковий агент) повинен самостійно нараховувати податок. У випадках, якщо обов'язок щодо

нарахування покладається на податковий орган, відносини з нарахування юридично регламентуються гл. 11 Податкового кодексу України. Проте, як видно зі структури цього Кодексу відносини з нарахування поки що не створюють самостійного різновиду відносин.

Наголосимо також на тому, що формальна визначеність податково-правових норм передбачає їх належну точність. Цим критерієм забезпечується правильне розуміння й застосування цих норм. Їх невизначеність (незрозумілість) може привести до невідповідності з конституційним принципом правової держави дискримінаційного моменту їх застосування державними органами й посадовими особами в рамках цих відносин з платниками податків. Фінансове (податкове) законодавство повинно містити чіткі й конкретні правові норми. Незначні неточності або юридико-технічні похибки, що припускаються при формулюванні фінансово-правових норм, хоча і вступають у протиріччя з принципом визначеності податкового закону, однак не тягнуть нікчемності останнього, якщо вони самі по собі не перешкоджають розумінню його дійсного смислу. Принцип визначеності податкового закону має істотне, а не формальне значення.

Відзначимо, що одним з позитивних моментів Податкового

кодексу України є виділення охоронних норм в окрему гл. 11 «Відповідальність». Виокремлення податково-правових норм, що встановлюють склад правопорушення у сфері оподаткування, а також процедурне притягнення правопорушників до відповідальності значно спрощують завдання правоохоронних і податкових органів. Яскравим прикладом може виступати норма ст. 3 даного Кодексу, яка усуває колізії між нормами внутрішньодержавного й міжнародного податкового законодавства. Так, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

Звернімо увагу також на те, що принцип домірності оподаткування й потреб бюджету держави в податковому законодавстві не чітко виражено. Як зазначено у ст. 4 Податкового кодексу України, встановлення податків і зборів відбувається з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з надходженнями до нього. Конкретні механізми здійснення названого принципу мають бути закріплені в нормах бюджетного законодавства. У ст. 7 Бюджетного кодексу України говориться про принцип збалан-

сованості бюджетної системи: витрати бюджету мають відповідати обсягу надходжень до нього в конкретний бюджетний період. На жаль, у системі податкового законодавства бракує будь-яких реальних механізмів юридичної реалізації розглядуваного принципу.

Як бачимо, Податковий кодекс, як перший кодифікований

нормативно-правовий акт, регулює найважливіші питання у царині оподаткування. Однак чимало його правових приписів потребують удосконалення, що надасть можливості забезпечити ефективність механізму реалізації фінансово-правових норм, їх результативність і посилити роль нормотворчих органів.

Список літератури: 1. Алексеев С. С. Проблемы теории права: курс лекций. – [В 2-х т.] / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – Т. 1. – 350 с. 2. Відомості Верховної Ради України. 3. Воронова Л. К. Финансовое право: учеб. пособ. / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с. 4. Карасева М. В. Финансовое правоотношение: учеб. пособ. / М. В. Карасева. – М.: Норма, 2001. – 288 с. 5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. – [В 6-ти т. – Т. 2: Введение в теорию налогового права] / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. 6. Проблемы общей теории права и государства: учебник для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. – М.: Норма, 2006. – 832 с. 7. Финансовое право: ученик / отв. ред. Н. И. Химичева. – М.: Юристъ, 2001. – 452 с. 8. Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / А. И. Худяков. – Спб.: Юрид. центр Пресс, 2010. – 472 с. 9. Явич Л. С. Общая теория права: ученик / Л. С. Явич. – Л.: Изд-во ЛГУ, 1976. – 285 с.

ОБ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИИ НОРМ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Россихина Г. В.

Проанализированы нормы действующего налогового законодательства, предложены пути усовершенствования данных норм, рассмотрена категория "кодификация" как одна из видов систематизации.

Ключевые слова: систематизация, кодификация, нормы Налогового кодекса Украины, усовершенствование налогово-правовых норм.

ABOUT IMPROVEMENT OF NORMS OF TAX LEGISLATION

Rossikhina G. V.

Analyzed the norms of current tax legislation, the ways to improve these standards, we consider the category of "codification" as a kind of systematization.

Key words: systematization, codification of the norms of the Tax Code of Ukraine, improvement of tax and legal norms.

Надійшла до редакції 06.02.2012 р.